

Juli 2003

**Høringsnotat om utkast til lov om betaling og
innkreving av skatte- og avgiftskrav m.m.
(ny skatteinnkrevingslov)**

INNHALDSFORTEGNELSE

1	HOVEDINNHALDET I HØRINGSNOTATET	10
1.1	Innledning.....	10
1.2	Hovedinnholdet i forslaget til ny skatteinnkrevingslov.....	10
2	BAKGRUNNEN FOR LOVFORSLAGET	14
3	ARBEIDET MED HØRINGSNOTATET	17
4	UTENLANDSK RETT	18
4.1	Svensk rett	18
4.1.1	Organisasjon	18
4.1.2	Skattebetalingslagen	18
4.1.2.1	Generelt.....	18
4.1.2.2	Systemet med skattekonto	18
4.1.2.3	Oppgaveplikten.....	19
4.1.2.4	Forfall.....	19
4.1.2.5	Rettidig betaling	20
4.1.2.6	Sanksjoner.....	20
4.1.3	Kronofogdemyndighetenes tvangsinnfordring.....	21
4.1.4	Betalingsutsettelse	21
4.1.5	Foreldelse.....	22
4.2	Dansk rett	23
4.2.1	Organisasjon	23
4.2.2	Opkrævningsloven	23
4.2.2.1	Generelt.....	23
4.2.2.2	Krav om sikkerhetsstillelse	23
4.2.2.3	Utleggstrekk	24
4.2.3	Inndrivelsesloven	24
4.2.4	Kredittbegrensning	25
4.2.5	Innkrevning av restskatt under kr 14 000	25
4.2.6	Foreldelse.....	26
4.3	Innkrevningen av toll i EU	26
4.3.1	Organisasjon	26
4.3.2	Tollkodeksen	27
4.3.2.1	Innledning	27
4.3.2.2	Deklarering og tollprosedyrer	27
4.3.2.3	Tollskyld.....	28
5	OPPGJØRSMÅTE (BETALINGSMÅTE)	29
5.1	Gjeldende rett	29
5.1.1	Alminnelige pengekravsrettslige regler.....	29

5.1.2	Nærmere om finansavtalelovens bestemmelser	29
5.1.3	Gjeldende rett på skatte- og avgiftsområdet	30
5.1.3.1	Generelt om oppgjørsmåter	30
5.1.3.2	Skatter direkte omfattet av skattebetalingsloven	30
5.1.3.3	Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift	31
5.1.3.4	Petroleumsskatt	31
5.1.3.5	Skatter for øvrig	31
5.1.3.6	Arveavgift	32
5.1.3.7	Merverdiavgift	32
5.1.3.8	Påleggstrekk	32
5.1.3.9	Særavgifter	33
5.1.3.10	Toll og merverdiavgift og særavgifter ved innførsel	33
5.1.3.11	Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven	34
5.1.3.12	Utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene	34
5.2	Departementets vurderinger og forslag	34
5.2.1	Innbetaling	34
5.2.2	Utbetaling fra innkrevingsmyndighetene	36
6	TID OG STED FOR BETALING	37
6.1	Gjeldende rett	37
6.1.1	Alminnelige pengekravrettslige regler	37
6.1.2	Formues- og inntektsskatt	38
6.1.3	Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift	39
6.1.4	Petroleumsskatt	39
6.1.5	Skatter for øvrig	39
6.1.6	Arveavgift	40
6.1.7	Merverdiavgift	40
6.1.8	Påleggstrekk	40
6.1.9	Særavgifter	40
6.1.10	Toll og avgifter som påløper ved innførsel	41
6.1.11	Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven §§ 10-6 - 10-8	42
6.1.12	Utbetaling fra innkrevingsmyndighetene	42
6.2	Departementets vurderinger og forslag	42
6.2.1	Innledning	42
6.2.2	Kontant betaling	43
6.2.3	Betaling ved overføring via bank	43
6.2.4	Betaling med sjekk e.l.	44
6.2.5	Utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene	44
7	AVREGNING AV FORSKUDD PÅ SKATT OG FORHÅNDSSKATT I UTLIGNET SKATT	45
7.1	Gjeldende rett	45
7.1.1	Avregning – forskuddspliktige skattytere	45
7.1.2	Avstemming – etterskuddspliktige skattytere	46

7.2	Departementets vurderinger og forslag.....	46
7.2.1	Innledning	46
7.2.2	Begrepene avregning og avstemming	47
7.2.3	Begrepene restskatt og resterende skatt.....	47
7.2.4	Lovregulering av hvem som skal foreta avregning.....	47
7.2.5	Saksbehandlingsregler - forholdet til forvaltningsloven	47
7.2.6	Oppdekking	47
8	RENTER.....	49
8.1	Gjeldende rett.....	49
8.1.1	Forsinkelsesrenter	49
8.1.1.1	Generelt.....	49
8.1.1.2	Formues- og inntektsskatt.....	49
8.1.1.3	Arbeidsgiveravgift	50
8.1.1.4	Skatter for øvrig.....	50
8.1.1.5	Arveavgift	50
8.1.1.6	Merverdiavgift	51
8.1.1.7	Innenlandske særavgifter	51
8.1.1.8	Toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel.....	52
8.1.1.9	Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49	52
8.1.2	Renter av økning som følge av endringsvedtak	52
8.1.2.1	Generelt.....	52
8.1.2.2	Formues- og inntektsskatt.....	53
8.1.2.3	Arbeidsgiveravgift	53
8.1.2.4	Skatter for øvrig.....	53
8.1.2.5	Arveavgift	54
8.1.2.6	Merverdiavgift	54
8.1.2.7	Særavgifter	55
8.1.2.8	Toll og merverdiavgift ved innførsel	55
8.1.2.9	Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49	55
8.1.3	Renter ved tilbakebetaling av skatt og avgift.....	55
8.1.3.1	Formues og inntektsskatt.....	55
8.1.3.2	Oppgjør for forskuddstrekk, påleggstrekk og trekkansvar	56
8.1.3.3	Arbeidsgiveravgift	56
8.1.3.4	Petroleumsskatt.....	56
8.1.3.5	Arveavgift	56
8.1.3.6	Merverdiavgift	56
8.1.3.7	Toll og merverdiavgift ved innførsel	57
8.1.3.8	Særavgifter	58
8.2	Departementets forslag.....	58
8.2.1	Forsinkelsesrenter	58
8.2.2	Renter av økningen ved vedtak om endring.....	59
8.2.3	Renter ved tilbakebetaling av skatter og avgifter.....	62
8.2.4	Venterente.....	63

8.2.5	Plassering av rentereglene	66
9	LEMPNING AV INNFORDRINGSHENSYN	68
9.1	Innledning.....	68
9.2	Gjeldende rett.....	68
9.3	Departementets vurdering og forslag.....	69
10	LEMPNING AV BILLIGHET.....	70
10.1	Gjeldende rett.....	70
10.1.1	Formues- og inntektsskatt.....	70
10.1.2	Artistskatt.....	71
10.1.3	Petroleumsskatt.....	71
10.1.4	Svalbardskatt.....	71
10.1.5	Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift	71
10.1.6	Arveavgift	72
10.1.7	Merverdiavgift	72
10.1.8	Særavgifter	73
10.1.9	Toll	73
10.1.10	Krav med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene.....	73
10.2	Departementets vurderinger og forslag.....	74
10.2.1	Innkrevingsmyndighetenes adgang til å lempe av hensyn til skyldnerens situasjon 74	
10.2.1.1	Vurdering av dagens billighetsordning i forhold til andre ordninger.74	
10.2.1.2	Særlig om skatteutvalget og formannskapetets kompetanse	77
10.2.2	Fastsettingsmyndighetenes adgang til å lempe av billighet – forhold knyttet til fastsettelsen av kravet.....	78
11	FORELDELSE OVERFOR SKYLDNERE I UTLANDET	80
11.1	Gjeldende rett.....	80
11.1.1	Generelt.....	80
11.1.2	Tilleggsfrister.....	80
11.1.3	Fristavbrudd ved tvangsfullbyrdelse.....	80
11.1.4	Fristavbrudd ved rettslige skritt	81
11.1.5	Bistandsavtaler med andre land.....	82
11.2	Departementets vurderinger og forslag.....	82
12	EKTEFELLENES SOLIDARANSVAR.....	84
12.1	Gjeldende rett.....	84
12.2	Departementets vurderinger og forslag.....	84
13	RETTERGANG	85

13.1	Gjeldende rett.....	85
13.1.1	Innledning	85
13.1.2	Skattesaker.....	86
13.1.3	Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.....	87
13.1.4	Artistskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt.....	87
13.1.5	Merverdiavgift	88
13.1.6	Arveavgift	88
13.1.7	Toll, merverdiavgift ved innførsel og særavgifter.....	89
13.1.8	Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 m.m.....	89
13.1.9	Krav etter ligningsloven §§ 10-6 til 10-8	89
13.2	Departementets vurderinger og forslag.....	90
13.2.1	Forholdet mellom skattebetalingsloven og ligningsloven	90
13.2.2	Partsrepresentasjon i kreditorsakene	90
13.2.3	Partsstillingen i saker hvor kravets grunnlag er hjemlet i skatteinnkrevingsloven	91
	91	
14	UTSKRIVING AV FORSKUDDSSKATT OG FORSKUDDSTREKK.....	92
14.1	Gjeldende rett.....	92
14.1.1	Innledning	92
14.1.2	Forskuddspliktige skattytere - forskuddstrekk og forskuddsskatt.....	92
14.1.3	Etterskuddspliktige skattytere – forhåndsskatt og resterende skatt....	94
14.1.4	Straff.....	94
14.2	Departementets vurderinger og forslag.....	94
14.2.1	Innledning	94
14.2.2	Plassering av reglene om forskudd på skatt og avregning	95
14.2.3	Systematikk.....	96
14.2.4	Saksbehandlingsregler – forholdet til ligningsloven kapittel 3	96
14.2.5	Begrepene forskuddspliktige og etterskuddspliktige	97
14.2.6	Begrepet arbeidsgiver.....	98
14.2.7	Begrepet forhåndsskatt	98
14.2.8	Begrepet resterende skatt.....	99
14.2.9	Angivelse av hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i	99
14.2.10	Oppgaveplikt.....	100
14.2.11	Straff.....	100
15	RETTSGEBYR VED FORRETNING FOR UTLEGGSPANT AVHOLDT AV	
	SKATTEOPPKREVERNE OG SKATTEFOGDENE.....	102
15.1	Gjeldende rett.....	102
15.2	Departementets vurderinger og forslag.....	102
15.2.1	Vurdering av gebyrordningen.....	102
15.2.2	Rettsgebyrloven § 14 første ledd – forslag om presisering i lovteksten	104
15.2.3	Rettsgebyrloven § 14 tredje ledd annet punktum – Hvem rettsgebyret skal tilfalle	104
	104	

16	SIKRING AV KRAV I HASTESAKER	105
16.1	Bakgrunn	105
16.2	Departementets vurdering og forslag.....	105
17	ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER.....	107
17.1	Generelt	107
17.2	Økonomiske og administrative konsekvenser for tollvesenet	107
17.2.1	Kapittel 7 Motregning m.v.....	107
17.2.2	Kapittel 9 Betalingsutsettelse og -nedsettelse.....	107
17.2.3	Kapittel 10 Bortfall.....	108
17.3	Økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten og skatteoppkreverne	108
17.3.1	Kapittel 7 Tvangsfullbyrdelse.....	108
17.3.2	Kapittel 8 Betalingsutsettelse og -nedsettelse	109
17.3.3	Kapittel 10 Bortfall.....	110
17.3.4	Kapittel 12 Ansvarsregler	110
17.4	Økonomiske og administrative konsekvenser for næringslivet....	110
17.4.1	Kapittel 3 Saksbehandlingsregler.....	110
17.4.2	Kapittel 5 Forfall	111
17.4.3	Arbeid videre med modernisering av forvaltningen.	111
18	DEPARTEMENTETS MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE I SKATTEINNKREVINGSLOVEN	111
18.1	Kapittel 1 Innledende bestemmelser.....	111
18.2	Kapittel 2 Innkrevingsmyndigheter	118
18.3	Kapittel 3 Saksbehandling	122
18.4	Kapittel 4 Betaling	127
18.5	Kapittel 5 Forfall.....	131
18.6	Kapittel 6 Renter.....	144
18.7	Kapittel 7 Motregning.....	148
18.8	Kapittel 8 Tvangsfullbyrdelse	153
18.9	Kapittel 9 Betalingsnedsettelse og -utsettelse.....	171

18.10	Kapittel 10 Bortfall.....	172
18.11	Kapittel 11 Rettergang.....	176
18.12	Kapittel 12 Ansvarsregler	177
18.13	Kapittel 13 Straff.....	181
19	DEPARTEMENTETS MERKNADER TIL ENDRINGSFORSLAGENE I ANDRE LOVER.....	183
19.1	Lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsverk	183
19.2	Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter	183
19.3	Lov av 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak for å fremme sysselsetting.	185
19.4	Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter	185
19.5	Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.....	185
19.6	Lov 18. juni 1965 nr. 4 (vegtrafikkloven)	187
19.7	Lov 10. juni 1966 nr. 5 (tolloven).....	188
19.8	Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)	190
19.9	Lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter	193
19.10	Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane.....	193
19.11	Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av underjordiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven)	194
19.12	Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift	195
19.13	Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)	195
19.14	Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)	212
19.15	Lov 29. november 1996 om skatt til Svalbard	212
19.16	Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.	213
19.17	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven).....	213
19.18	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	213

20	LOVFORSLAGET	215
----	--------------------	-----

1 HOVEDINNHALDET I HØRINGSNOTATET

1.1 Innledning

Høringsnotatet inneholder et forslag til ny lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Loven er foreslått gitt korttittelen skatteinnkrevingsloven. Loven er ment å erstatte lov om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) av 21. november 1952 nr. 2. I tillegg er loven ment å erstatte en rekke tilsvarende regler om betaling og innkreving for andre skatte- og avgiftskrav i andre lover. Slike regler finnes i dag i bl.a. særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, merverdiavgiftsloven, arveavgiftsloven, tolloven, svalbardskatteloven, artistskatteloven og forskrifter gitt til disse lovene.

Forslaget innebærer en samling av betalings- og innkrevingsreglene på skatte- og avgiftsområdet. Revisjonen ligner på mange måter det som er gjort i Sverige og Danmark, jf. redegjørelsen under avsnitt 4.1.2.2 4.2. Forslaget omfatter imidlertid ikke oppgaveplikten slik som den svenske skattebetalingsloven og den danske opkrævningsloven. Departementet ser fordeler med også å samordne bestemmelsene rundt deklareringsplikten for arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, forskuddstrekk og særavgifter. Departementet vil på et senere tidspunkt vurdere å utvide skatteinnkrevingsloven til også å omfatte slike bestemmelser.

Revisjonen har i tillegg til å samordne regelverket hatt som hovedformål å være en teknisk og systematisk oppdatering og revisjon av reglene om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. Samordningen av regelverket innebærer også behov for å gjøre materielle endringer for enkelte krav. I tillegg foreslås enkelte materielle endringer i regelverket som ikke har sin begrunnelse i samordningshensynene. En nærmere presentasjon av de viktigste materielle endringene gis nedenfor under kapittel 5 til 16, mens det i dette kapitlet gis en oversikt over de enkelte kapitler i loven. Mindre materielle endringer for enkelte kravstyper er kommentert i merknadene til de enkelte bestemmelsene i forslaget, jf. kapittel 18.

1.2 Hovedinnholdet i forslaget til ny skatteinnkrevingslov

Skatteinnkrevingsloven er først og fremst tenkt å regulere betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav til staten, det vil si de skatter og avgifter Stortinget vedtar hver høst i tilknytning til neste års statsbudsjett med hjemmel i Grunnloven § 75 a. I tillegg kommer skatt til Svalbard, formues- og inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene og avgiftene til folketrygden. Det faglige ansvaret for regelverket og innkrevingen av disse kravene hører under Finansdepartementet. Samlet har innkrevingen av disse skatter og avgifter stor samfunnsmessige betydning.

Hovedformålet med den nye loven har vært å samle og samordne innkrevingsbestemmelsene for skatte- og avgiftskravene i én lov. Dette bedrer etter departementets vurdering muligheten for et enhetlig regelverk på dette området. Etter departementets vurdering bør reglene om betaling og innkreving være de samme uavhengig av hvilket skatte- og avgiftskrav som er utgangspunkt for betalingsforplikteren, så fremt ikke særlige hensyn gjør seg gjeldende. Hvilke krav som omfattes av loven fremgår av lovutkastet kapittel 1.

Finansdepartementet har også regelverksansvaret for eiendomsskatten, som utskrives av kommunene og innkreves av de kommunale skatteoppkreverne. Kommunenes selvbestemmelse over eiendomsskatten gjør at mange av bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven 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 særnamskompetanse ved tvangsinnfordring av skatten, og eiedomsskattelova må derfor henvises til enkelte av skatteinnkrevingslovens bestemmelser. Det vises til merknadene til endringsforslag i avsnitt 19.10.

Departementet anser det heller ikke som naturlig at kommunale avgifter og gebyrer omfattes av skatteinnkrevingsloven. Mange av hjemmelslovene for disse avgiftene henviser imidlertid i dag til skattebetalingslovens innkrevingsregler. Dette gjelder blant annet for vann- og kloakkavgifter etter lov av 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter § 4 tredje punktum og feieavgift etter lov av 5. juni 1987 nr. 26 om brannvern § 28. Departementet foreslår at disse lovene skal henvises til de tilsvarende bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven, jf. avsnittene 19.9.

I tillegg til å innkreve enkelte av de skatte- og avgiftskravene som vil være direkte omfattet av skatteinnkrevingsloven, blant annet merverdiavgift og arveavgift, innkrever skattefogdene også enkelte mindre offentligrettslige krav etter reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven. Dette gjelder blant annet saksomkostninger i sivile saker, tvangsmulkt etter forurensningsloven § 73 og tvangsmulkt etter arbeidsmiljøloven § 78. Departementet legger til grunn at skattefogdenes særnamskompetanse for disse kravene skal videreføres selv om disse ikke vil være direkte omfattet av skatteinnkrevingsloven. Det vises til merknadene til § 1-3 i kapittel 18.

En rekke offentlige krav som hører under andre fagdepartementer innkreves av Statens Innkrevingsentral (SI). Fra og med 2002 skal SI forestå tvangsinnfordring av årsavgiften, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002-2003). Årsavgiften er tenkt omfattet av loven og det foreslås derfor en bestemmelse som åpner for at man i forskrift kan bestemme at SI skal kunne innkreve skatte- og avgiftskrav, jf. § 2-5. De øvrige kravene SI innkrever for andre er så vidt ulikeartet og forskjellige fra skatte- og avgiftskravene at de etter departementets vurdering ikke bør omfattes direkte av den nye skatteinnkrevingsloven. Departementet har imidlertid funnet det hensiktsmessig å åpne også for dette gjennom særskilt forskrift, jf. § 1-3.

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

Lovutkastet kapittel 2 regulerer de ulike innkrevingsmyndighetenes kompetanse til å innkreve de forskjellige kategorier skatte- og avgiftskrav. For de statlige innkreverne er det formelt ikke nødvendig å lovregulere hvem som har ansvaret for innkreving av statlige skatte- og avgiftskrav. For skatteoppkreveren som er kommunal vil det imidlertid være nødvendig å regulere dette i lov. Informasjonshensyn tilsier imidlertid etter departementets vurdering at det bør følge av loven også

hvilke skatte- og avgiftskrav de statlige innkriverne har ansvaret for. Det foreslås ingen endring av ansvarsdelingen mellom de ulike innkrevingsorganene.

I lovutkastet kapittel 3 er det gitt regler om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder for innkrevingsorganene i deres arbeid med innkrevingen. Det foreslås at utgangspunktet skal være at forvaltningslovens regler kommer til anvendelse, jf. § 3-1. Dette er hovedregelen i dag for alle skatte- og avgiftskrav, med unntak for de krav som innkreves etter reglene i skattebetalingsloven. For krav som i dag innkreves etter skattebetalingsloven innebærer dette en endring i forhold til gjeldende rett.

Innkrevingsorganenes saksbehandling i forbindelse med tvangsfullbyrdelse vil også styres av reglene i tvangsfullbyrdsesloven. Dette følger av § 8-5. Omfanget av regler som kommer til anvendelse er utvidet noe i forhold til gjeldende rett. Reglene om klage i tvangsfullbyrdsesloven § 5-16 kommer også til anvendelse for avgjørelse om motregning etter kapittel 7. Når reglene i tvangsfullbyrdsesloven kommer til anvendelse, gjelder ikke reglene i forvaltningsloven, jf. forvaltningsloven § 4 første ledd bokstav b.

Lovutkastet kapittel 4 inneholder regler om betalingsmåte, tid og sted for betaling og riktig betalingsmottaker. Departementet har funnet grunn til å gi regler om betalingsmåte og tid og sted for betaling selv om det i stor grad legges opp til å samordne reglene med det som gjelder for privatrettslige krav. For enkelte skatte- og avgiftskrav er det i dag bare i begrenset grad gitt regler om dette, slik at forslaget innebærer endringer i forhold til gjeldende rett. Materielt innebærer forslaget også endringer i forhold til gjeldende rett for en del krav.

Reglene om hvem som er riktig betalingsmottaker er i hovedsak en kodifisering av gjeldende rett.

Forfallsregler for de ulike kravstypene følger av lovens kapittel 5. Foruten § 5-23, som er en generell regel om forfall for økning av skatte- og avgiftsplikten ved endringsvedtak m.v., og § 5-30 som er en generell regel om forfall for tilgodebeløp, innebærer forslaget ikke vesentlige materielle endringer i forhold til gjeldende rett.

Lovutkastet kapittel 6 har regler om fire ulike typer renter: Renter ved forsinket betaling, renter av økning av skatte- og avgiftskrav som følge av endringsvedtak m.v., renter ved forsinket tilbakebetaling av tilgodebeløp og renter av tilgodebeløp ved nedsettelse av skatte- og avgiftskrav som følge av endringsvedtak m.v. Forslaget innebærer en harmonisering av reglene om renter for de ulike skatte- og avgiftskrav. I tillegg innebærer forslaget om renter ved forsinket tilbakebetaling en utvidelse av plikten til å svare renter ved slik tilbakebetaling.

Lovutkastet kapittel 7 viderefører reglene om motregning i skattebetalingsloven § 32. Bestemmelsen foreslås gitt anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav. Dette innebærer dels en presisering av gjeldende rett og dels en utvidelse av anvendelsesområdet i forhold til gjeldende rett. I praksis vil bestemmelsen bare i begrenset grad innebære en materiell utvidelse av motregningsadgangen, fordi motregning mellom ulike skatte- og avgiftskrav i dag foretas på ulovfestet grunnlag. Den utvidede motregningsadgangen i skattebetalingsloven § 32 nr. 2 vil imidlertid komme til anvendelse også for krav som i dag ikke innkreves etter reglene i skattebetalingsloven.

Lovutkastet kapittel 8 har generelle regler om tvangsfullbyrdelse av skatte- og avgiftskrav, samt regulerer skatteoppkreverens og skattefogdens særnamskompetanse. Disse reglene viderefører gjeldende regler i skattebetalingsloven kapittel VI og de tilsvarende regler for øvrige skatte- og avgiftskrav. I tillegg er det regler om distriktstollstedenes gjennomføring av tvangssalg av varer etter tolloven og ulike regler om sikring av skatte- og avgiftskrav.

Lovutkastet kapittel 9 har bestemmelser om betalingsnedsettelse og – utsettelse (lempning) av hensyn til henholdsvis skyldneren og det offentlige som kreditor. Bestemmelsen om nedsettelse av hensyn til skyldneren som i dag bl.a. finnes i skattebetalingsloven § 41, foreslås ikke videreført. Bestemmelsen er i forslaget begrenset til å hjemle betalingsutsettelse, men ikke nedsettelse. En nærmere redegjørelse for endringene er gitt nedenfor under avsnitt 10.2. Det foreslås imidlertid at ordningen med at skatte- og avgiftsplikten kan lempes ved utilsiktede virkninger av regelverket, videreføres.

Bestemmelsen om lempning av betalingsplikten av hensyn til det offentlige som kreditor er en kodifisering av forvaltningspraksis. En nærmere redegjørelse for denne praksis og forslaget gis i høringsnotatets kapittel 9.

Departementet foreslår ikke å regulere behandlingen av skatte- og avgiftskrav i forbindelse med gjeldsordning i skatteinnkrevingsloven. Departementet viser til forslagene i Ot. prp. nr. 99 (2001-2002) om endringer i gjeldsordningsloven om at skatte- og avgiftskrav skal behandles på samme måte som privatrettslige krav i forbindelse med gjeldsordning. Denne endringen begrunner den innstramming som foreslås for adgangen til å nedsette skatte- og avgiftskrav av hensyn til skyldneren.

Lovutkastet kapittel 10 har regler om skatte- og avgiftskravenes stilling i forhold til proklama og foreldelse. Etter § 10-2 er hovedregelen at foreldelsesloven gjelder med de særlige regler som er gitt i §§ 10-3 til 10-6. Reglene om proklama i § 10-1 og om foreldelse av renter viderefører tilsvarende bestemmelser i skattebetalingsloven og enkelte andre lover, men virkeområdet utvides ved at reglene vil gjelde generelt for alle krav som omfattes av loven. Bestemmelsen i § 10-6 om tilleggsfrist på ett år når skyldneren har tatt opphold i utlandet og dette gjør det vanskeligere å innfordre kravet, er ny. Bakgrunnen for sistnevnte forslag er nærmere omtalt under avsnitt 11.2.

I lovutkastet kapittel 11 er det regler om rettslig prøving av avgjørelser etter loven. Forslaget innebærer i hovedsak videreføring og kodifisering av gjeldende rett og praksis. Nytt er det imidlertid at innkreverorganets partsstilling lovfestes. Virkeområdet for bestemmelsen er begrenset til kreditorsaker (§ 11-1) og saker om krav som har sitt grunnlag i loven, f. eks. saker om forsinkelsesrenter etter § 6-1 og ansvar etter kapittel 12. Reglene om rettslig prøving av avgjørelser truffet i medhold av ligningsloven følger i dag av skattebetalingsloven § 48 nr. 3, jf. ligningsloven § 11-1. Forslaget innebærer at bestemmelser om dette tas inn i ligningsloven, jf. utkastet til ny § 13-1 ligningsloven.

Lovutkastet kapittel 12 har regler om ansvar for skatte- og avgiftskrav og for manglende gjennomført utleggstrekk. Bestemmelsene i §§ 12-1 til 12-5 viderefører § 37 i skattebetalingsloven, med unntak for

§ 37 nr. 1 om ansvar for ektefelles skatt. Sistnevnte bestemmelse foreslås ikke videreført. En nærmere redegjørelse for sistnevnte forslag er gitt i høringsnotatets kapittel 12.

Bestemmelsen i § 12-6 viderefører arbeidsgivers ansvar for å gjennomføre forskuddstrekk, og annet ansvar som følger av skattebetalingsloven § 49.

Lovutkastet kapittel 13 har regler om straff ved overtredelse av opplysningsplikten etter loven. Bestemmelsen viderefører delvis skattebetalingsloven § 50 og tilsvarende bestemmelser for andre skatte- og avgiftskrav. Reglene om forskuddsutskrivningen og avregningen i skattebetalingsloven foreslås flyttet til ligningsloven. Straffebestemmelsene i skattebetalingsloven blir videreført i ny § 13-4 i ligningsloven.

Nytt kapittel 11 i ligningsloven viderefører reglene om forskudd på skatt og avregning av forskudd på skatt og forhåndsskatt. Som tidligere nevnt er disse reglene i dag plassert i skattebetalingsloven kapittel I til IV og § 27. Forslaget innebærer ingen vesentlige materielle endringer i forhold til gjeldende rett. En nærmere redegjørelse for gjeldende rett og forslaget gis under kapittel 14.

Nytt kapittel 14 i ligningsloven – fordelingsregler – viderefører tilsvarende bestemmelser i skattebetalingsloven.

2 BAKGRUNNEN FOR LOVFORSLAGET

Regelverket om betaling og innkreving av skatt og avgift varierer for de ulike kravene. Dette er i hovedsak et resultat av at betaling og innkrevingsbestemmelsene finnes i ulike lover uten at reglene er sett i sammenheng på tvers av lovverket. Det har vist seg vanskelig å få til en samordning og forenkling av regelverket med den systematikk som i dag gjelder. Ved endringer i reglene for ett krav har det vist seg vanskelig å følge opp tilsvarende endringer for andre krav. Over tid har dagens systematikk medført en rekke utilsiktede forskjeller mellom ulike krav. Hovedmålsettingen bak forslaget til lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skatteinnkrevingsloven) har vært å få et ensartet regelverk på et område der det ikke er faglige grunner for noe annet. Departementet antar at en slik samordning vil være til fordel både for skatte- og avgiftsetaten og de skatte- og avgiftspliktige, herunder særlig for de næringsdrivende som ofte er debitor for flere ulike skatte- og avgiftskrav. Forslaget til ny skatteinnkrevingslov vil innebære at de i langt større utstrekning slipper å forholde seg til ulike lover og forskjellige regler for de ulike krav.

En samlet lovregulering av innkrevingsreglene vil også gjøre det lettere for publikum å finne fram til hvilke regler som gjelder. Lovforslaget er ment å skulle gjøre de materielle reglene på innkrevingsområdet enklere tilgjengelig og mer systematisk og oversiktlig. Det er etter departementets vurdering liten grunn til å ha ulike regler om bl.a. renter, betaling og tvangsinnfordring for de ulike kravstyper. Dagens samlede regelverk for betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav er stort, uoversiktlig og lite harmonisert. Sistnevnte innebærer at det er en rekke unødvendige og til dels utilsiktede forskjeller i regelverket som bidrar til å gjøre regelverket totalt sett komplisert. I tillegg er det for enkelte skatte- og avgiftskrav svært varierende hvorvidt den samme type regel er regulert i skatte- og avgiftsvedtak, lov eller forskrift.

I noen grad er det nødvendig med særregulering for det enkelte krav eller det må gjøres unntak for andre krav. Oversikten over hvilke regler som gjelder for en enkelt kravstype blir nødvendigvis dårligere enn om hvert enkelt krav hadde sitt eget regelsett. Hensynet til å få en samordning av regelverket tilsier imidlertid sterkt at de ulike kravene reguleres i én lov, jf. omtalen av dagens regelverk ovenfor. Svært mange av de skatte- og avgiftspliktige vil også være debitorer for mange ulike typer krav. Dette gjelder særlig de næringsdrivende, som dels er skatte- og avgiftssubjekter, dels krever oppkrav på vegne av skattekreditorene, for eksempel gjennom forskuddsskatteordningen og merverdiavgiftsreglene. For disse vil det innebære en forenkling å samle de ulike kravene i én lov. En tematisk behandling av regelverket på dette området er derfor etter departementets vurdering samlet sett den beste løsningen fordi helheten i regelverket er viktigere enn behovet for et eget regelverk for den enkelte kravstype. For innkrevingsmyndighetene – skatteoppkrever, skattefogdkontor og distriktstollsted (i lovutkastet er betegnelsen regiontollsted brukt da det er bestemt at denne betegnelsen skal tas i bruk fra 01.01.2004. I resten av høringsnotatet brukes dagens betegnelse som er distriktstollsted) - som bare har ansvaret for noen av kravstypene loven gjelder for, vil oversikten innenfor eget ansvarsområdet kunne klargjøres ved utarbeidelse av rutinebeskrivelser og retningslinjer.

Hovedloven for innkreving av skatter og avgifter i dag er lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven), som direkte gjelder for formues-, inntekts- og tonnasjeskatt fastsatt med hjemmel i skatteloven. Skattebetalingsloven fremstår i dag som mangelfull på flere områder, blant annet inneholder den i liten grad saksbehandlingsregler for skatteoppkreverne, og det har vært behov for en gjennomgripende teknisk og systematisk revisjon av loven. Etter departementets vurdering er loven vanskelig tilgjengelig for publikum. Departementet foreslår imidlertid å videreføre hovedtrekkene i de materielle reglene i skattebetalingsloven, og forslaget til ny skatteinnkrevingslov framstår i noen grad som en modernisering av skattebetalingsloven kapittel VI Alminnelige regler om betaling og innkreving av skatt.

Hvis ikke noe annet er særskilt bestemt, kommer skattebetalingsloven også til anvendelse på trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, artistskatt, petroleumsskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning. Dette følger av henvisningsbestemmelser i folketrygdloven, lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven), lov 13. juni 1975 nr. 35 om skatlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven) og lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven). Trygdeavgiften innkreves sammen med formues- og inntektsskatt, og det er i forskrifter bestemt at avgiften følger reglene i skattebetalingsloven i sin helhet. Hvordan henvisningsbestemmelsene til skattebetalingsloven skal forstås for de øvrige skatte- og avgiftsartene, er imidlertid i mange tilfeller uklart og skaper tolkningsproblemer. Alle disse skatte- og avgiftsartene er foreslått omfattet av skatteinnkrevingsloven. Dersom enkelte av bestemmelsene ikke er ment å skulle gjelde for alle kravstypene, framgår dette uttrykkelig. Skatteinnkrevingsloven vil derfor klargjøre hvilke regler som skal gjelde for de ulike typer krav, slik at tolkningstvil i mindre grad oppstår i framtiden.

For merverdiavgift og arveavgift finnes de fleste innkrevingsreglene i henholdsvis lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) og lov av 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 av 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk (embetsverksloven). Innkrevingen av merverdiavgift og arveavgift er i mindre utstrekning lovregulert enn hva som er tilfelle for skatt og avgiftene til folketrygden. I tillegg har henvisningsbestemmelsen i embetsverksloven i mange tilfeller gitt opphav til tolkningstvil. Skatteinnkrevingsloven gir mer utførlige regler om innkrevingen, og vil derfor i større grad rydde av veien tolkningstvil.

Det er i dag relativt få lovregler for tollvesenets innkreving av særavgifter, toll og merverdiavgift ved innførsel. Lov av 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter (særavgiftsloven) viser riktignok til de innkrevingsregler som gjelder for skatt, men henvisningsbestemmelsen har ikke vært brukt i praksis. En målsetting med forslaget til ny skatteinnkrevingslov er i langt større utstrekning enn tidligere å gi regler om innkreving også for tollvesenets krav, noe som vil kunne effektivisere innkrevingen.

Med betalings- og innkrevingsregler menes her regler som gjelder for kravene fra de er fastsatt og til de faller bort. Denne definisjonen har vært retningsgivende for valget av hvilke regler som loven skal omfatte. Regler om kravenes grunnlag og forvaltnings- og kompetanseregler i tilknytning til fastsettelsen av kravene faller dermed i utgangspunktet utenfor lovens saklige virkeområde. En konsekvens av dette er at reglene i skattebetalingsloven kapittel I til III og § 27 om grunnlag og fastsettelse av forskuddstrekk, forskuddsskatt og forhåndsskatt faller utenfor lovens saklige virkeområde. Også disse reglene har vært omfattet av revisjonen og foreslås plassert i ligningsloven, jf. høringsnotatets kapittel 14. Reglene i skattebetalingsloven kapittel IV og § 27 om avregning av forskudd på skatt i utlignet skatt, foreslås etter en helhetsvurdering videreført i skatteinnkrevingsloven, jf. høringsnotatets kapittel 7.

Det er i dag et omfattende forskriftsverk på innkrevingsområdet. Skatteinnkrevingsloven vil etter departementets vurdering gjøre det enklere å samordne forskriftsverket. Departementet vil vurdere om systematikken fra skatteloven, med to hovedforskrifter til loven, også kan være en hensiktsmessig løsning for å gjøre forskriftsverket til skatteinnkrevingsloven mer oversiktlig og bedre tilgjengelig. Forslaget innebærer også at enkelte regler om forskudd på skatt overføres fra Stortingets årlige skattevedtak til ligningsloven nytt kapittel 11. Dette gjelder f. eks. reglene om hvor forskudd på skatt skal utskrives.

3 ARBEIDET MED HØRINGSNOTATET

Departementet satte 1. januar 2000 i gang arbeidet med å revidere skattebetalingsloven og det øvrige regelverket om innkreving av skatte- og avgiftskrav. De første to årene var arbeidet organisert som et internt prosjekt. Fra 1. januar 2002 fortsatte arbeidet med høringsnotatet i departementets fagavdeling. Siden lovutkastet i all hovedsak er en teknisk revisjon av reglene på innkrevingsområdet, anså departementet det ikke som hensiktsmessig eller nødvendig å sette ned et utredningsutvalg med representanter fra ulike fagområder og interessegrupper.

Det framgikk av målformuleringen for prosjektet at siktemålet for revisjonen var å gjøre reglene på innkrevingsområdet mer tilgjengelig og gi dem en mer systematisk og oversiktlig form. Prosjektet skulle oppnå dette ved å samle bestemmelsene om innkreving i en egen lov. Revisjonen skulle videre bidra til at regelverket blir et effektivt middel for å sikre korrekt og rettidig innbetaling av skatte- og avgiftskrav. Samtidig skulle revisjonen bedre rettssikkerheten på området ved å forenkle regelverket og ved å lovfeste saksbehandlingsregler som sikrer rettighetene til skyldnerne på linje med reglene i forvaltningsloven.

Det er i dag et omfattende forskriftsverk på området. Ifølge målformuleringen burde prosjektet gjennomgå dette regelverket med sikte på en avklaring av hvilke regler som burde stå i henholdsvis lov og forskrift og om noe av regelverket var av en slik art at det ikke burde gis som formelle regler. Regler som er av rettssikkerhetsmessige betydning burde stå i lov, mens regler som endres ofte og er av utpreget teknisk art bør plasseres i forskrift. Regler om forhold som bare er av betydning for statens egen virksomhet eller mellom skattekreditorene, burde i utgangspunktet ikke stå i lov eller forskrift ut over det som er nødvendig av hensyn til legalitetsprinsippet.

Det fulgte videre av målformuleringen at prosjektet burde modernisere lovspråket og myke stilen opp. Det burde legges til grunn en moderat bokmålsform med ord og begreper som er levende i språket og alminnelig akseptert. Prosjektet skulle også gjennomgå begrepsbruken i skattebetalingsloven med sikte på forbedringer og tilpasning til begrepsbruken i skatteloven og ligningsloven.

Som et ledd i prosjektets arbeid ble det etablert delprosjekter (arbeidsgrupper) innenfor enkelte områder. Målformuleringen for prosjektet dannet også rammen for arbeidsgruppenes arbeid. Arbeidsgruppene besto i tillegg til prosjektets deltakere av representanter fra Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving (NKK) og ytre etater (skatteoppkriverne, skattefogdkontorene og distriktstollstedene). Hver av arbeidsgruppene utarbeidet en rapport med redegjørelse for og vurdering av gjeldende rett, forslag til endringer, vurdering av økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene og utkast til lovtekst.

Utkast til regler om forskuddutskrivning og avregning er utarbeidet av departementet i samarbeid med Skattedirektoratet.

4 UTENLANDSK RETT

4.1 Svensk rett

4.1.1 Organisasjon

I likhet med i Norge er Finansdepartementet i Sverige øverste forvaltningsmyndighet på skatte- og avgiftsområdet. På skattesiden er det nærmeste underlagte organet Riksskatteverket. Under Riksskatteverket er det på fastsettingssiden 10 regionale skattemyndigheter og på tvangsinnfordringssiden 10 regionale kronofogdmyndigheter. Under disse igjen er det lokale skattekontor og lokale kronofogdkontor.

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

4.1.2 Skattebetalingslagen

4.1.2.1 *Generelt*

Den 1. januar 1998 trådte det i kraft en ny lov om oppgave over og betaling av de vanligste skatte- og avgiftsartene i Sverige – skattebetalingslagen (1997:483). Loven omfatter blant annet formues- og inntektsskatt, sosialavgifter og merverdiavgift. Det svenske Finansdepartementet arbeider med sikte på at blant annet toll og særavgifter også skal omfattes. Formålet med den nye loven var å gjøre det enklere for virksomheter å betale skatte- og avgiftskrav og å minske administrasjonsutgiftene både for skyldnerne og skattemyndighetene.

4.1.2.2 *Systemet med skattekonto*

En viktig del av den nye ordningen er skattekontoen. Skattemyndighetene har opprettet en skattekonto for hver fysisk og juridisk person som skal betale skatt eller avgift. På skattekontoene debiteres hvert skatte- eller avgiftskrav og krediteres hver innbetaling. Det vil framgå av skattekontoen om det har oppstått et underskudd og eventuelt hvordan dette har oppstått, og skattekontoen vil på denne måten til en hver 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 skal foreta en avregning hver måned det har vært gjennomført en transaksjon på kontoen, men samtlige kontoer skal avregnes minst en gang hvert år. Dersom avregningen viser et underskudd, vil kontorutskriften også inneholde en betalingsoppfordring. Etterkommer ikke skyldneren oppfordringen, sender skattemyndighetene det utestående kravet fortløpende til tvangsinnfordring. Skattemyndighetene kan likevel godta mindre underskudd på en skattekonto under en viss tid uten at beløpet sendes til tvangsinnfordring. Et overskudd på en skattekonto skal som hovedregel være tilgjengelig for kontohaveren.

Skattekontosystemet har medført vesentlige administrative forenklinger for både skyldnerne og skatteforvaltningen. Skatter og avgifter som omfattes av systemet håndteres ikke lengre hver for seg, og fokus blir rettet mot om det er et over- eller underskudd på kontoen. Når skyldneren skal betale et gjenstående beløp, behøver skyldneren bare å betale én gang til skattemyndighetens særskilte konto. Tidligere måtte skyldneren betale hvert skatte- eller avgiftskrav til en særskilt konto for det aktuelle kravet. Den tidligere så vanlige feilen med at et skatte- eller avgiftskrav ble betalt med et for høyt beløp og et annet med et for lite, noe som i mange tilfeller medførte at skattemyndighetene måtte foreta ressurskrevende utredninger og overføringer av innbetalte beløp, unngås under det nye systemet.

Skattekontoen medfører også vesentlige forenklinger for renteberegningen. Er det et underskudd på kontoen, debiteres kostnadsrente for de dager underskuddet har vart. Motsatt krediteres en inntektsrente for de dager kontoen viser et overskudd. Rentene er knyttet til en basisrente som følger det alminnelige rentenivået. Dette har erstattet de tidligere anstandsrentene, respitrentene, restitusjonsrentene, ö-skatteentene, kvarskatteavgiftene og dröjningsavgiftene.

4.1.2.3 Oppgaveplikten

En arbeidsgiver som skal foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift skal hver måned gi oppgave over disse beløpene og utbetalt lønn i en skattedeclarasjon. I samme deklarasjon skal også gis oppgave over merverdiavgift. Deklarasjonen kan også avgis elektronisk.

Når i måneden arbeidsgiveren skal levere deklarasjonen, avhenger av om det også skal gis oppgave over merverdiavgift og – om dette er tilfelle – størrelsen på avgiftsgrunnlaget. Skal arbeidsgiveren bare gi oppgave over forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, skal arbeidsgiveren levere skattedeclarasjonen senest den 12. i måneden etter den måned da lønnen ble utbetalt (oppgaveperioden). I januar og august skal likevel deklarasjonen avgis senest den 17.

Skal arbeidsgiveren også betale merverdiavgift og avgiftsgrunnlaget ikke er større enn SEK 40 millioner, gjelder den samme tidsfristen. Oppgaveperioden for merverdiavgift er imidlertid i dette tilfellet den kalendermåneden som ligger forut for oppgaveperioden for forskuddstrekket og arbeidsgiveravgiften. Overstiger avgiftsgrunnlaget for merverdiavgift SEK 40 millioner, skal skattedeclarasjonen innleveres senest den 26. i måneden etter oppgaveperioden (i desember senest den 27.). I dette tilfellet er oppgaveperioden for både arbeidsgiveravgift, forskuddstrekk og merverdiavgift den nærmest foregående kalendermåneden.

Den som leverer en skattedeclarasjon for sent, får en forsinkelsesavgift på SEK 1000. Størrelsen på avgiften er den samme uavhengig av forsinkelsens lengde og skattebeløpets størrelse.

4.1.2.4 Forfall

Flere ulike faktorer hadde betydning ved vurderingen av om det burde være én eller flere forfallsdager for betaling av skatte- og avgiftskravene omfattet av skattekontosystemet. Siden det er

snakk om svært store beløp, var det ut fra en provenymessig synsvinkel viktig at oppgavene ble gitt og betaling skjedde så tidlig som mulig. Staten bør ikke fungere som kredittgiver i denne sammenheng. Også muligheten for forenkling og samordning hadde betydning. I tillegg måtte skyldnerne gis nødvendig tid til å ferdigstille oppgavene og det måtte tas hensyn til deres likviditet.

De beløpene som er oppgitt i skattedeklarasjonene skal i utgangspunktet betales senest når deklarasjonen skal være innlevert. Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift som skal betales av noen som også skal betale merverdiavgift av et avgiftsgrunnlag på mer enn SEK 40 millioner, skal likevel betales senest den 12. i måneden etter oppgaveperioden selv om deklarasjonen ikke behøves å innleveres før den 26. i samme måned. Det er med andre ord to forfallsdager hver måned for krav som det knytter seg oppgaveplikt til: Den 12. og den 26. (i januar og august den 17. og 26. samt i desember den 12. og den 27.).

Skatter og avgifter som det ikke er oppgaveplikt for og der skatteplikten følger av særskilte vedtak av fastsettingsmyndighetene, forfaller til betaling på den forfallsdagen som kommer nærmest etter en betalingsfrist på 30 dager etter vedtaksdatoen. Restskatt som kommer som en følge av avregningen mellom forskuddsskatt og utlignet skatt, forfaller likevel til betaling på den forfallsdagen som inntreffer etter en betalingsfrist på 90 dager.

4.1.2.5 Rettidig betaling

Skatte- og avgiftskravene skal ha blitt bokført på skattemyndighetenes særskilte konto senest på forfallsdagen. Det samme gjelder for særavgiftene, som for øvrig ikke er regulert i skattebetalingslagen. Bestemmelsen er en innstramming sammenlignet med tidligere rettstilstand, da det for de største kravstypene var tilstrekkelig at betalingen hadde blitt gjennomført på et postkontor senest på forfallsdagen eller at en innbetalingshandling for girering var blitt sendt til et postkontor eller kommet inn til Postgiro Bank AB senest denne dagen. Dette medførte i noen tilfeller at bankene beholdt beløpet unødvendig lenge.

Den nye regelen stemmer overens med de alminnelige sivilrettslige prinsipper for når en betaling anses fullført, jf. Regjeringens proposition 1996/97:100 Ett nytt system for skattebetalningar, m.m. Del 1 s. 279 flg. Innvendingene som kom fram i høringsrunden om at en slik regel ville medføre usikkerhet for skyldnerne med hensyn til hvor lang tid det tar før et beløp er godskrevet hos skattemyndighetene, ble derfor avvist. Det ble også vist til at skyldnere som løpende betaler skatte- og avgiftskrav vanligvis er foretak som er vant til å følge slike betalingsrutiner. I tillegg kommer at det nå er attraktivt for bankene å tilby raske betalingstjenester.

4.1.2.6 Sanksjoner

Området for tilleggsskatt er i skattebetalingslagen utvidet til også å gjelde for arbeidsgivere som ikke oppfyller sine forpliktelser til å gi oppgave over skattetrekk.

Straffeansvaret for å unnlate å betale forskuddstrekk ble opphevet ved den nye loven.

4.1.3 Kronofogdemyndighetenes tvangsinnfordring

Skatte- og avgiftskrav som ikke betales ved forfall, oversendes fra skattemyndighetene til kronofogdemyndighetene for tvangsinnfordring. Kronofogdemyndighetene tvangsinnfordrer både offentlige og private krav, men det gjelder forskjellige regler avhengig av hvem som er kreditor. For de offentlige kravene (såkalte "allmänna mål") opptrer kronofogdemyndighetene selv som kreditor.

Kronofogdemyndighetene kan beslutte utleggstrekk i skyldnerens inntekt og ta utleggspant i skyldnerens eiendeler. Kronofogdemyndighetenes beslutninger om utlegg kan påklages til tingretten. Dette skal i utgangspunktet skje innen tre uker etter at skyldneren mottok meldingen om beslutningen, men skyldneren kan når som helst påklage en beslutning om utleggstrekk.

4.1.4 Betalingsutsettelse

Skattemyndighetene kan gi betalingsutsettelse ("anstånd") for skatt dersom skyldneren har påklaget eller begjært omgjøring av et vedtak og det er tvilsomt om skyldneren vil bli pliktig til å betale skatten, jf. 17 kap. 2 § i skattebetalingsloven. Det samme gjelder dersom skyldneren har påklaget eller begjært omgjøring av et vedtak og det ville innebære betydelige skadevirkninger for skyldneren eller ellers framstå som "oskäligt" å betale skatten. Skattemyndighetene kan også innvilge betalingsutsettelse ved blant annet avtjening av verneplikt, jf. 17 kap. 5 § i loven.

I tillegg kan skattemyndighetene innvilge "anstånd" ved betalingsvanskeligheter på grunn av sosiale og andre lignende forhold. Utsettelse skal imidlertid bare gis dersom det foreligger "synnerliga skäl", jf. 17 kap. 7 § i loven. Utsettelsesmuligheten skal omfatte alle skatte- og avgiftsbetalinger i skattekontosystemet. Det samme gjelder utsettelse i forbindelse med førstegangstjeneste.

Ordningen med "anstånd" praktiseres restriktivt. Dette gjelder særlig overfor næringsdrivende. Hovedformålet med ordningen er å gi skyldneren tid til innenfor et rimelig tidsrom å skaffe penger til å betale med, for eksempel ved å kreve betaling fra sine kunder eller å selge eiendeler. Utsettelsestiden skal så langt som mulig begrenses. Dette gjelder særlig overfor næringsdrivende og der det er snakk om store beløp. I disse tilfellene bør det ikke gis utsettelse i mer enn høyden en eller to måneder. Skattemyndigheten kan også beslutte at betalingen skal deles opp i flere poster med ulik forfallstid.

Dersom den nedsatte betalingsevnen fremdeles er til stede når den utsatte betalingsfristen er ute, finnes det muligheter til å forlenge fristen. Imidlertid vil det forhold at skatteskyldneren eksempelvis ikke har lyktes å få kreditt hos en annen enn staten tale mot en forlenget utsettelse.

Betalingsutsettelse kan også gis av kronofogdemyndighetene, jf. §§ 7 og 8 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Betalingsutsettelse gitt av kronofogdemyndighetene kalles "uppskov". Uppskovsreglene har et videre anvendelsesområde enn anståndsreglene i skattebetalingslagen siden de omfatter alle såkalte "allmänne mål" som innfordres av kronofogdemyndighetene. Tanken er at kronofogdemyndighetene skal kunne finne en helhetsløsning på skyldnerens problemer.

Kronofogdemyndighetene kan gi "uppskov" dersom det er nødvendig av hensyn til skyldneren, for eksempel ved betalingsvansker på grunn av sykdom. "Uppskov" kan ikke tilstås for lengre tid enn hva som er nødvendig for at skyldneren skal kunne betale sin gjeld. Gjelder utsettelsen et lengre tidsrom og et større beløp, hender det ofte at kronofogdemyndighetene krever sikkerhet for beløpet. Sikkerheten kan bestå av for eksempel pant i fast eiendom. Kronofogdemyndighetene tilstår normalt ikke utsettelse dersom det er mulig å få "anstand" av skattemyndighetene.

I tilknytning til vedtakelsen av den nye skattebetalingsloven ble det vurdert om det var behov for slike doble institutt, eller om det kun burde være kronofogdemyndighetene som kunne gi utsettelse. Det ble imidlertid ansett som en fordel for skyldnerne at også skattemyndighetene kunne gi utsettelse. Blant de som søker om "anstand" på grunn av nedsatt skattebetalingsevne finnes skyldnere som på grunn av særskilte omstendigheter uforvarende har havnet i tilfeldige betalingsvanskeligheter og som har gode muligheter å betale skattegjelden etter et kortere tids utsettelse. I disse tilfellene er det ikke rimelig med en umiddelbar oversendelse til kronofogdemyndighetene for tvangsinnfordring. Dette innebærer at skyldneren registreres i kronofogdemyndighetenes registre, noe som kan medføre dårligere mulighet for skyldneren til å forsette sin virksomhet og dermed betale skattegjelden.

4.1.5 Foreldelse

Hovedregelen etter den svenske foreldelsesloven er at fordringer foreldes 10 år etter at de oppsto om ikke fristen avbrytes før tiårsperioden er ute. Når det gjelder fordringer mot forbrukere gjelder i enkelte tilfeller en kortere foreldelsesfrist på tre år.

For skatte- og avgiftskrav som er omfattet av systemet med skattekonto, foreldes underskudd på skattekontoen fem år etter utgangen av det kalenderåret da kravet ble overlevert kronofogdemyndighetene for tvangsinnfordring, jf. lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. § 3 tredje ledd. Dersom kronofogdemyndighetene gir utsettelse med betalingen, vil imidlertid dette forlenge fristen, jf. § 6. Kravet foreldes da tidligst ved utgangen av det kalenderår da betalingen skulle vært fullført i henhold til utsettelsen. Kravet kan imidlertid ikke foreldes senere enn 10 år etter utgangen av det kalenderår da ordinær foreldelse skulle ha inntrådt. Kronofogdemyndighetene kan søke länsrätten om forlengelse av fristen dersom antas at skyldneren har unndratt eiendeler ol. for å forvanske innfordringen av kravet, jf. § 7.

En foreldelse innebærer at kronofogdemyndighetene ikke kan treffe avgjørelsen om innfordring etter at femårsfristen er utløpt, jf. § 10 første ledd første punktum. Dersom kronofogdemyndighetene imidlertid har sikkerhet for skatte- eller avgiftskravet, for eksempel ved utleggspant, kan kronofogdemyndighetene fremdeles gjøre denne sikkerheten gjeldende, jf. § 10 første ledd andre punktum.

4.2 Dansk rett

4.2.1 Organisasjon

I Danmark er ansvaret for skatter og avgifter underlagt et eget departement; *Skatteministeriet*. Under Skatteministeriet finner vi ett direktorat, *Told- og skattestyrelsen*, og 29 *toll- og skatteregioner*. I tillegg kommer *Toldcenter København*. Told- og skattestyrelsen, toll- og skatteregionene og Toldcenter København går under samlebetegnelsen *ToldSkat*.

Told- og Skattestyrelsen har ansvaret for innkrevingen av skatter og avgifter i samarbeid med kommunene. Toll- og skatteregionene ivaretar alle Told- og Skattestyrelsen gjør mål innenfor regionens geografiske område.

Kommunale pantefogder står for tvangsinnfordringen av personskatterestanser, for eksempel restskatt, på vegne av staten. Alle andre statlige skatter og avgifter tvangsinnfordres av toll- og skatteregionene. Det er videre kun skattekrav som ikke er betalt en viss tid etter forfall som oversendes kommunene for innfordring, ordinær innbetaling skjer til Told- og skattestyrelsen også for personskattene.

4.2.2 Opkrævningsloven

4.2.2.1 Generelt

1. januar 2001 trådte lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter m.v i kraft, som gjelder for skatte- og avgiftskrav som virksomheter oppkrever for det offentlige, for eksempel merverdiavgift, forskuddstrekk og særavgifter. I tillegg til å gjelde innkreving regulerer loven også oppgaveplikten.

Bakgrunnen for tanken om en felles lov om innkreving av skatte- og avgiftskrav var et ønske om forenkling av regelverket. Reglene om innkreving av skatte- og avgiftskrav er utviklet gjennom en lang periode, og de hadde til en viss grad vært utformet og anvendt forskjellig. Virksomheter registrert hos ToldSkat for forskjellige skatter og avgifter kunne derfor være underlagt vidt forskjellige regler på enkelte områder. Det hadde derfor flere ganger vært overveiet å samle og harmonisere regler om innkreving i en enkelt lov for å gjøre dem enklere og mer oversiktlig.

4.2.2.2 Krav om sikkerhetsstillelse

Hvis skyldneren ikke betaler rettidig, kan ToldSkat på visse vilkår forlange at skyldneren stiller sikkerhet, jf. opkrævningsloven § 11. Hvis skyldneren ikke stiller sikkerheten, vil et alternativ være å begjære skyldneren konkurs. Nye virksomheter kan også umiddelbart pålegges å stille sikkerhet, eksempelvis hvis personene bak virksomheten tidligere har hatt vesentlig innflytelse på en annen konkursrammet eller insolvent virksomhet der ToldSkat ikke har et fullt sikret tilgodehavende for A-skatt, AM-bidrag og merverdiavgift.

4.2.2.3 Utleggstrekk

Toll- og skattefogdene og pantefogdene kan også beslutte utleggstrekk (løninneholdelse) i lønnsytelser, jf. opkrævningsloven § 14 og kildeskatteloven § 73. Med hjemmel i den nye opkrævningsloven vil det nå også være adgang til å foreta utleggstrekk for særavgiftsrestanser. Det kan ikke gjennomføres utleggstrekk for restanser under DKR 1000. Utleggstrekk for skattekrav etter kildeskatteloven har prioritet foran alle andre typer krav, jf. § 4 nr. 1.

Det er opprettet et sentralt utleggstrekkregister, jf. lovbekendtgørelse 1998-08-19 nr. 601 om Det Fælles Løninneholdelsesregister. Registeret har til formål å koordinere utleggstrekk besluttet av offentlige myndigheter i forbindelse med restanseinnføring, jf. loven § 1 nr. 2. Arbeidsgiverne forholder seg kun til registeret, og vet ikke hvilken namsmann som har nedlagt trekket eller hvilket krav som er bakgrunnen for det, jf. loven § 3 nr. 3. Arbeidsgiveren kan trekke DKR 20 pr. måned fra arbeidstakerens lønn i administrasjonskostnader, jf. § 4a.

4.2.3 Inndrivelsesloven

Det er også en egen lov om framgangsmåten ved inndrivelse av skatter og avgifter m.v. (lov 1976-05-26 nr. 278 om fremgangsmåden ved inndrivelse af skatter og afgifter mv) – inndrivelsesloven.

Dersom skyldneren ikke betaler ved forfall, får skyldneren et varsel om at kravet ikke er betalt. Det skal betales et gebyr på DKR 65 pr. betalingsvarsel. Skatte- og avgiftskrav som ToldSkat ikke har mottatt når betalingsfristen er ute, kan tvangsinnfordres ved *utleggspant*. Utleggsforretningen foretas av ToldSkats eget personale som har gjennomgått en spesiell utdanning, toll- og skattefogdene, og i kommunene av pantefogdene. En utleggsforretning skal gjennomføres etter reglene i rettspleieloven, jf. inndrivelsesloven § 5. I tillegg kommer noen særlige regler som bare gjelder for utlegg foretatt av toll- og skattefogdene eller pantefogdene.

Skyldneren kan klage over en utleggsforretning til fogderetten, jf. inndrivelsesloven § 6. Klagefristen er 4 uker etter at utleggsforretningen ble gjennomført.

ToldSkat beregner ulike gebyrer dersom det blir nødvendig å tvangsinnfordre krav gjennom utleggsforretninger. Hvis skyldneren ikke betaler skyldige beløp, sender toll- og skattefogden et utleggsvarsel der det oppkreves en rettsavgift (grunnavgift) på DKR 300 av gjeld opp til DKR 3000. Er gjelden større, oppkreves ytterligere DKR 10 pr. påbegynt DKR 2000. Hvis ToldSkat er nødt til å foreta en utgående utleggsforretning, for eksempel fordi skyldneren er uteblitt fra den fastsatte utleggsforretning, oppkreves dessuten DKR 400 i tilleggsgift pr. utgående utleggsforretning. Møter ikke skyldneren på det fastsatte tidspunktet, og ToldSkat må be politiet om å hente skyldneren, påløper det et ekstragebyr på DKR 400. Utgifter i forbindelse med utleggsforretninger – for eksempel låsesmed – vil bli lagt til i virksomhetens restanse.

4.2.4 Kredittbegrensning

For å begrense toll- og skattemyndighetenes tap på tilgodehavende mest mulig, kan en virksomhet bli pålagt kortere oppgaveperioder eller betalingsfrister dersom skyldneren (virksomheten) gjentatte ganger har levert oppgave og betalt beløp for sent. Det gjelder forskjellige regler for de ulike skatte- og avgiftsarter.

For A-skatt og AM-bidrag vil skyldneren få oppgaveperioden forkortet til enten 14 dager eller en uke med betalingsfrist senest tre dager etter utløpet av perioden. Skyldneren vil likevel kunne få dispensasjon fra dette dersom skyldneren utelukkende har ansatte som lønnes månedsvis. Betalingsfristen vil da fortsatt være 3 dager etter utløpet av perioden (kalendermåneden).

For merverdiavgift betyr en kredittbegrensning at skyldneren uansett oppgaveperiode skal gi oppgave over og betale merverdiavgift månedsvis den 15. i den følgende måned. For merverdiavgift som påløper ved innførsel fra steder utenfor EU skal avgiften betales kontant ved fortolling.

For de fleste særavgifter vil virksomhetens avgiftsperiode og betalingsfrist forkortes, og virksomheten må stille full sikkerhet for avgiftsgjelden hvis avgiften ikke blir betalt rettidig. Eksempelvis kan avgiftsperioden og betalingsfristen for registreringsavgift av motorkjøretøyer og avgift på brennevin m.m. forkortes dersom det foreligger opplysninger om skyldnerens forhold som gjør det overveiende sannsynlig at avgiftene ikke vil bli betalt rettidig. Krav om kortere betalingsfrist medfører som hovedregel at skyldnerens oppgave- og betalingsfrist fastsettes til den førstkommande hverdag etter avgiftsperiodens utløp uten at det for øvrig skjer endring i selve avgiftsperioden. I særlige tilfeller kan avgiftsperioden forkortes til for eksempel én uke og oppgave- og betalingsfristen fastsettes til den førstkommande hverdag etter avgiftsperiodens utløp.

For toll gjelder at skyldneren kan fratras retten til kreditt dersom han ikke har overholdt fristen for fortolling eller gjenutførsel av godsregistrerte varer, ikke har betalt skyldige toll- og avgiftsbeløp rettidig, eller det foreligger opplysninger om virksomhetens forhold som gjør det overveiende sannsynlig at toll og avgiftsbeløp ikke vil bli betalt rettidig. Virksomheten kan også miste tollkreditten dersom det er snakk om varer som innføres til ervervsmessig formål av en varemottager og varemottakerens bo er under konkursbehandling eller tvangsakkordforhandling. Det samme gjelder dersom varemottageren ved utleggsforretning er funnet ute av stand til for tiden å betale gjelden sin, har stanset sine betalinger eller er under frivillig akkord eller likvidasjon. Nye virksomheter kan også umiddelbart bli nektet tollkreditt dersom det må antas at det er nærliggende risiko for at virksomheten ikke vil betale toll- og avgiftsbeløp rettidig.

4.2.5 Innkreving av restskatt under kr 14 000

Dersom personlige skatteyttere etter ligningen er skyldig mindre enn kr 14 000 i restskatt/resterende skatt, innkreves ikke dette beløpet. Isteden skal restskatten rutinemessig regnes inn i skattekortet for neste års forskuddsskatt og skattetrekk, jf. kildeskatteloven § 59 følgende. Dette anses ikke som tvangsinnfordring. Ordningen anses for å være ressursbesparende for innkrevingsmyndighetene og gi færre restanser.

Skyldneren kan ikke velge å betale restskatten isteden for å få den overført på neste års skattekort. Skyldneren kan imidlertid alltid betale ekstraordinære bidrag før 31. desember i inntektsåret.

Dersom skyldneren har restskatt under dette beløpet eller ikke blir skyldig skatt, kan også eldre restanser regnes inn i skattekortet inntil grensen på kr 14 000.

Overstiger restskatten kr 14 000, skal den betales i tre terminer.

4.2.6 Foreldelse

Etter Danske Lov 5-14-4 er den alminnelige foreldelsesfrist for gjeldsbrev 20 år. Det følger imidlertid av lov 1908-12-22 nr. 274 om foreldelse av visse fordringer § 1 nr. 4 at statens eller kommunenes krav på skatter eller avgifter foreldes etter 5 år. Foreldelsesfristen regnes fra da fordringshaveren kan kreve at fordringen betales, jf. § 2 første punktum, det vil si fra siste rettidige betalingstidspunkt. For å avbryte fristen må skyldneren erkjenne gjelden eller fordringshaveren må foreta rettslig skritt mot skyldneren og ”uten uforholdent ophold forfølge disse til ervervelse af forlik, dom eller anden rettsafgørelse”, jf. § 2 andre punktum. Ved utlegg forlenges fristen fra det tidspunktet utlegget ble foretatt.

Dersom en fordringshaver på grunn av ”utilregnelig uvidenhed” om sitt krav eller om skyldnerens oppholdssted har vært ute av stand til å gjøre sin rett gjeldende, regnes fristen i § 1 først fra det tidspunkt da fordringshaveren var eller ved ”sædvanlig aktpågivenhed ” ville ha vært i stand til å kreve sitt krav betalt, jf. § 3.

Foreldelsesfristen på 20 år etter Danske Lov 5-14-4 gjelder ved siden av fristen fastsatt i foreldelsesloven § 1, jf. loven § 4.

4.3 Innkrevingen av toll i EU

4.3.1 Organisasjon

EFs tollunion ble etablert 1. juli 1968. Toll og andre importbegrensninger mellom EF-landene ble da opphevet samtidig som EF innførte en felles tollsats og tollpolitikk under Fellesskapets kompetanse, men som medlemslandene gjennomfører i praksis.

Kommisjonen har ansvaret for initiativ og utvikling av tollpolitikken, sikre samordning mellom medlemslandenes administrasjoner og innhente uttalelser og opplysninger fra virksomheter og industrier i hele EU. Det er Fellesskapet som forhandler om tollinnrømmelser og tollettelser i internasjonale organer. Tolltariffens tollsatter fastsettes av Rådet med kvalifisert flertall på forslag fra Kommisjonen. Kun Rådet kan gi tillatelse til å fravike tolltariffen. Medlemsstatene har bl.a. kompetanse til å bekjempe overtredelser av tollovgivningen. De oppkrever toll, særavgifter og mva på de innførte varene. I 1993 – da det indre markedet trådte i kraft, forsvant grenseformalitetene som ble

erstattet av nye kontrollsystemer, statistikker o.a. og hvor det ikke var nødvendig å foreta etterprøving ved grensepasseringen.

EFs tollbestemmelser skal sikre at det ved import av varer til EF blir betalt toll eller gitt fritak for toll på samme grunnlag i alle EF-land, samt at toll blir korrekt innkrevd. Tollen er EFs egne inntekter og tilfaller ikke de enkelte EF-land. Merverdiavgift og særavgifter er derimot inntekter som tilfaller det enkelte medlemsland.

EFs tollovgivning fremgår av Rådsforordninger og kommisjonsforordninger. Alle forordningene gjelder direkte i alle EF-land og innarbeides ikke i nasjonal lovgivning.

4.3.2 Tollkodeksen

4.3.2.1 Innledning

EFs tollkodeks (rådsforordning nr. 2913/92 12. oktober 1992) trådte i kraft 1. januar 1994, senest endret 2000 med sikte på modernisering og forenkling av tollprosedyrer.

Tollkodeksen er en prosedyrelov som i hovedsak regulerer vareførselen til og fra EFs tollområde. Etter tollkodeksen er det klageadgang i to instanser (art 243); i første instans til tollmyndighetene og deretter for en nasjonal rettsinstans. En klage har i utgangspunktet ikke oppsettende virkning, men utsettelse kan gis dersom det er sannsynlig at avgjørelsen ikke er i samsvar med tollforskriftene eller det fryktes en uopprettelig skade. En slik utsettelse forutsetter normalt at det stilles sikkerhet, men det kan dispenseres fra dette. Et tollkodeksutvalg undersøker spørsmål vedrørende tollforskriftene (art 247 flg).

Tollkodeksen inneholder prinsippbestemmelser og er blitt supplert med gjennomføringsbestemmelser. Samlet inneholder disse regelsettene bl.a. regler om behandling av varer som inn- og utføres til/fra EF, tollverdi, opprinnelse, foredling, tollager, frisoner og frilager, innkreving av toll, tollprosedyrer og klageadgang.

4.3.2.2 Deklarering og tollprosedyrer

Importøren skal deklare varen (skriftlig, elektronisk, muntlig, rød/grønn sone) til en bestemt tollprosydyre. En tollprosydyre er definert som å; frigi en vare til fri omsetning/fritt bruk, starte en forsendelsesprosydyre, legge varer inn på tollager, angi varer til prosydyren for innenlands bearbeiding, foreta bearbeiding under tollvesenets kontroll, innføre en vare midlertidig, angi varer til prosydyren for utenlands bearbeiding eller angi varen til utførsel. De fleste prosydyrene krever ulike former for bevillinger.

Datoen som tollvesenet mottar deklarasjonen legges til grunn for anvendelsen av alle bestemmelser som gjelder for fortolling under den aktuelle prosydyren. En vares tollmessige status har betydning for fortollingen mht om toll og avgifter skal betales eller ikke. Tredjelandsvarer vil alltid være tollpliktige og må deklarerer til en tollprosydyre. Som hovedregel skal varer som innføres og angis til

fortolling, deklarerer til fri omsetning og fritt bruk samtidig. Det betyr at det blir foretatt en fullstendig toll og avgiftsbelastning ved innførselen. Varen skifter deretter den tollmessige status, og er fra da ansett som en fellesskapsvare som kan sirkulere fritt i EF. Dette innebærer at EFs restriksjoner og formaliteter ved innførselen oppfylles, samt at fellesskapets avgifter (toll og importavgifter for landbruksvarer) blir betalt.

Frigivelse til fritt forbruk krever i tillegg at nasjonale bestemmelser blir iaktatt, og at avgifter som reguleres nasjonalt blir betalt (innførselsmerverdiavgift og særavgifter).

Alle varene skal tariffes iht tolltariffen ("Den kombinerte nomenklatur" (KN) og "Fellesskapets integrerte tolltariff" (TARIC)). Varenummeret har betydning for tollsats og andre avgifter.

4.3.2.3 Tollskyld

Iht tollkodeksens art. 4 nr 9 er "tollskyld" ("customs debt") de importavgifter som en person har plikt til å betale (tollplikt ved innførselen) eller eksportavgifter (tollplikt ved utførselen) og som er pålagte bestemte varer etter gjeldende fellesskapsbestemmelser.

Tollkodeksens og gjennomføringsbestemmelsenes kapitler om tollskyld inneholder til dels meget detaljerte bestemmelser om sikkerhetsstillelse, når og i hvilke tilfeller tollskyld oppstår, innkreving av tollskyld, frister og prosedyrer for betaling av avgiftsbeløp, tollkreditt og betalingsutsettelse, bortfall av tollskyld og om tilbakebetaling av toll og avgifter. Bestemmelsene om tollskyld fremgår av tollkodeksens art 189 flg og gjennomføringsbestemmelsenes art 857 flg.

Tollvesenet beregner tollen og bokfører beløpet. Vareeier varsles om beløpets størrelse innen 3 år etter at tollskylden har oppstått (art 221). Beløpet skal normalt betales innen 10 dager (art 222), men tollmyndighetene kan innvilge utsettelse på 30 dager (art 224-229), forutsatt at det er stillet sikkerhet (art 225). Det samme gjelder dersom det er aktuelt å innrømme betalingslempelser (art 229), men sikkerhet med lånerente kan unnlates når det pga debtors situasjon vil kunne gi anledning til alvorlige økonomiske eller sosiale vanskeligheter. Dersom kravet ikke er betalt ved forfall, påløper morarente eller kravet kan gå til tvangsinnfordring (art 232). Det kan dispenseres fra morarenter bl.a. dersom det pga debtors situasjon vil kunne gi anledning til alvorlige økonomiske eller sosiale vanskeligheter. Tollskylden faller bort når beløpet er innbetalt, når det er gitt fritak for beløpet eller når varen er angitt til en tollprosedyre som innebærer at beløpet skal betales, samt ved beslagleggelse og senere konfiskering av ulovlig innførte varer (art 233). Det fremgår av samme artikkel at tollskylden i visse tilfeller likevel kan benyttes i forhold til straffereglene. Tilbakebetaling av for mye innbetalt toll skjer iht art 235 flg. Foreldelsesfristen er også her i utgangspunktet 3 år. Unntak for force majeure. Hvis det ved en feil er gitt fritak eller tilbakebetaling, kan den opprinnelige tollskyld oppkreves (art 242).

5 OPPGJØRSMÅTE (BETALINGSMÅTE)

5.1 Gjeldende rett

5.1.1 Alminnelige pengekravsrettslige regler

Generelle lovbestemmelser som berører spørsmål knyttet til betalingsmåte finnes i dag i sentralbankloven (lov av 24. mai 1985 nr. 28) § 14 første ledd og finansavtaleloven (lov av 25. juni 1999 nr. 46) §§ 38 og 39.

Sentralbankloven § 14 første ledd første punktum fastslår at norske sedler og mynter er tvungent betalingsmiddel i Norge. Dette innebærer som utgangspunkt at *betaleren har rett* til å betale med sedler og mynter, og at *betalingsmottakeren kan kreve* å få oppgjøret i sedler og mynter. Bestemmelsen anses ikke å være til hinder for at betaleren bruker betalingsmidler som bankremisse eller advisert giro (utbetalingsanvisning). Slike betalingsmidler fungerer på samme måte som kontant betaling ved at de gir en ubetinget rett til beløpet når de aksepteres, jf. NOU 1994 nr. 19 om finansavtaler og finansoppdrag s. 148 første spalte. Betaling med sjekk eller kredittkort vil derimot ikke kunne anses som kontant betaling siden mottakeren ikke oppnår en ubetinget rett til beløpet når betalingsmidlet aksepteres.

5.1.2 Nærmere om finansavtalelovens bestemmelser

Finansavtaleloven inneholder blant annet bestemmelser om forholdet mellom betaleren og mottakeren ved betalingsoverføringer. Loven kan ikke fravikes ved avtale til skade for en forbruker, jf. § 2 første ledd første punktum.

Når finansinstitusjonens kunde ikke er en forbruker, viker loven for avtale, etablert praksis mellom partene eller annen sedvane som anses bindende mellom partene, jf. § 2 andre ledd. Bestemmelsene i kapittel 2, VI om forholdet mellom betaler og mottaker ved betalingsoverføringer kan likevel ikke fravikes til skade for kunden. Loven viker imidlertid for avvikende regler fastsatt i eller i medhold av lov, jf. § 1 første ledd.

Dette innebærer at med mindre noe annet følger særskilt av skatte- eller avgiftslovgivningen vil finansavtalelovens regler også komme til anvendelse på skatte- og avgiftsområdet. Overfor andre enn forbrukere vil imidlertid etablert praksis og sedvane på skatte- og avgiftsområdet gå foran selv om det ikke foreligger særskilte regler, så lenge det ikke er til skade for skyldneren.

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 utbetaling med kontanter. Bestemmelsen er en kodifikasjon av den praksis som allerede var etablert før loven trådte i kraft, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) Om lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) kapittel 8.8.4.2, jf. kapittel 8.8.2.

Etter finansavtaleloven § 38 andre ledd kan mottakeren gi nærmere anvisning om betalingsmåten, dersom dette ikke medfører vesentlig merutgift eller andre ulemper for betaleren.

Ifølge finansavtaleloven § 38 tredje ledd har imidlertid en forbruker alltid rett til å foreta oppgjør med tvungne betalingsmidler hos betalingsmottakeren. Ifølge forarbeidene bør forbrukerne ha en mulighet til å unngå de relativt høye gebyrene som følger med betaling over giro. Det kan også være grupper 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.

5.1.3 Gjeldende rett på skatte- og avgiftsområdet

5.1.3.1 Generelt om oppgjørsmåter

Som nevnt vil bestemmelsen i sentralbankloven om tvungne betalingsmidler og reglene i finansavtaleloven om adgangen til å betale ved overføring av beløpet til mottagers konto gjelde som hovedregel også for skatt- og avgiftskrav, med mindre det er gitt særlige regler. Imidlertid vil avtale, etablert praksis eller annen sedvane som anses bindende mellom partene gå foran finansavtalelovens bestemmelser dersom betaleren ikke er forbruker og avtalen, praksisen eller sedvanen ikke er til skade for skyldneren, jf. finansavtaleloven § 2 annet ledd. Nedenfor gis en oversikt over de områder hvor det er gitt særlige regler om oppgjørsmåte.

5.1.3.2 Skatter direkte omfattet av skattebetalingsloven

Etter skattebetalingsloven § 12 nr. 3 første punktum skal oppgjør av forskuddstrekk foretas til skatteoppkrevers kontor eller til bank. Bestemmelsen gjelder også for andre krav som reguleres av skattebetalingsloven, jf. henvisningen i skattebetalingsloven § 29 nr. 2. Det kan reises spørsmål om det med uttrykket "skatteoppkrevers kontor" har vært meningen å regulere betalingssted eller betalingsmåte, eventuelt begge deler. Bestemmelsen blir i dag praktisert slik at den også regulerer betalingsmåte, dvs. at det er adgang til å betale kontant. Det samme vil imidlertid følge av sentralbankloven § 14.

Ved lov av 14. april 2000 nr. 27 ble skattebetalingsloven § 12 nr. 3 andre punktum endret slik at departementet kan gi nærmere regler om innbetalingsordningen og om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Som nevnt ovenfor gjelder dette da også for de øvrige kravene som reguleres av skattebetalingsloven, jf. § 29 nr. 2. Nærmere regler om oppgjørsmåte er gitt i forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen for skatt.

Skyldneren kan etter forskriften § 1 fritt velge om han vil betale forskuddsskatt, restskatt, forhåndsskatt, resterende skatt, annen utliknet skatt og oppgjør for forskuddstrekk og tillegg til forskudd på skatt eller forhåndsskatt via bank eller til skatteoppkrevers kontor.

Skjer betaling via bank stilles det imidlertid krav om at det benyttes særskilt betalingsblankett med mindre betalingen foretas elektronisk, jf. forskriften § 3 annet ledd. Blankett for betalingskort fastsettes av Skattedirektoratet.

Ved elektronisk betaling via bank skal kundeidentifikasjon (KID) oppgis samtidig med at betalingsoppdraget leveres betalers bank, jf. forskriften § 3 tredje ledd. Forskriften § 3 fjerde ledd pålegger betalingsformidler å avvise betalingsoppdraget dersom det ikke samtidig oppgis gyldig kundeidentifikasjon (KID). I praksis innebærer dette at banken har tilrettelagt sine betalingssystemer slik at betalingstransaksjonen ikke kan gjennomføres dersom KID ikke oppgis samtidig med innlevering av betalingsoppdraget.

5.1.3.3 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Avgifter til folketrygden skal betales etter de samme regler som gjelder for skatt, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd. I § 6 i forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen for skatt er det gitt nærmere regler om oppgjørsmåte for arbeidsgiveravgiften. Det vil si at det ved betaling via bank enten skal brukes særskilt betalingsblankett fastsatt av Skattedirektoratet, eller betales elektronisk. Elektronisk betaling uten bruk av KID skal avvises av betalingsformidler. Det følger av Skattedirektoratets forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelsene om forskuddsutskrivning om innkreving mv av trygdeavgift og skatt §§ 1 og 2 at trygdeavgiften skal betales sammen med skatt. Det som er sagt over under avsnitt 5.1.3.2 gjelder dermed direkte for trygdeavgift.

5.1.3.4 Petroleums skatt

Etter petroleums skatteloven § 7 nr. 7 gjelder bestemmelsene i skattebetalingsloven så langt de ikke strider mot reglene i petroleums skatteloven. Det er gitt særlige regler om betalingsmåten i § 8 nr. 1 andre punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. Forskriften er gitt med hjemmel i petroleums skatteloven § 7 nr. 6, som gir departementet adgang til å gjøre vedtak om ansvar for og gjennomføring av betaling av skatt etter loven. Etter forskriften § 8 skal terminskatt og utlignet skatt etter petroleums skatteloven betales til den konto Oslo og Akershus skattefogdkontor fastsetter. Bestemmelsen avskjærer ikke adgangen til å betale kontant dersom man betaler via bank som godskriver den konto skattefogdkontoret har bestemt. Men bestemmelsen må antas å avskjære muligheten til å betale kontant til skattefogdkontoret eller med sjekk.

Forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen for skatt, som krever at betaling via bank skal foretas enten med særlig blankett eller elektronisk med bruk av KID er uten betydning for betaling av petroleums skatt.

5.1.3.5 Skatter for øvrig

Skattebetalingslovens regler om trekk gjelder også for artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 andre ledd. Skattebetalingsloven § 12 nr. 3 og forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen gjelder derfor også for artistskatt. Det vil si at det ved betaling via bank enten skal brukes særskilt

betalingsblankett fastsatt av Skattedirektoratet, eller betales elektronisk. Elektronisk betaling uten bruk av KID skal avvises av betalingsformidler. Det vises til redegjørelsen over i avsnitt 5.1.3.2.

For skatt etter svalbardskatteloven fastsatt ved ligning gjelder blant annet skattebetalingsloven § 12 nr. 3, jf. svalbardskatteloven § 5-1. Dette medfører at forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen gjelder for svalbardskatt fastsatt ved ligning.

For skatt til Svalbard 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. Så vidt departementet har brakt på det rene foreligger det ikke sedvane eller praksis som medfører unntak fra de alminnelige regler i finansavtaleloven.

5.1.3.6 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 33 fjerde ledd kan departementet gi nærmere regler om innbetalingsordningen for arveavgift og bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. I medhold av denne bestemmelsen er det i forskrift 8. november 2000 nr. 1100 om innbetalingsordningen for arveavgift stilt krav om bruk av KID ved elektroniske betaling. Ordningen er den samme som gjelder for skatter, jf. avsnitt 5.1.3.2. Forskriften er i motsetning til det som gjelder for skatt ikke trådt i kraft. Dette skyldes at forvaltningssystemet for arveavgift ikke håndterer innbetalinger med KID. De alminnelige regler om betalingsmåte vil gjelde for betaling av arveavgift inntil forskriften trer i kraft. Så vidt departementet har brakt på det rene foreligger det ikke sedvane eller praksis som medfører unntak fra de alminnelige regler i finansavtaleloven.

5.1.3.7 Merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 35 første ledd skal avgiften betales til skattefogdkontorene eller til en godkjent bank. Det kan på samme måte som for skattebetalingsloven § 12 nr. 3 reises spørsmål om uttrykket "til skattefogden" er ment å regulere betalingsmåte eller betalingssted, eventuelt begge deler. Adgangen til kontant betaling følger imidlertid under enhver omstendighet av sentralbankloven, som med mindre annet er særlig bestemt vil komme til anvendelse.

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 andre 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 gjelder for skatter, jf. avsnitt 5.1.3.2.

5.1.3.8 Påleggstrekk

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 3 gjelder skattebetalingsloven § 12 for betaling av påleggstrekk. Påleggstrekket følger dermed de samme regler som gjelder for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk. Det vises til redegjørelsen i avsnitt 5.1.3.2 over.

5.1.3.9 Særagifter

Med hjemmel i særavgiftsloven § 1 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 kan departementet gi regler om innbetalingsordningen og pålegge bankene plikt til å avvise betalingsoppdrag hvis det gis mangelfulle opplysninger om hva betalingen gjelder.

Etter § 2 i forskrift 4. juli 1986 om årsavgift for motorvogn er det også for årsavgiften 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.

For omregistreringsavgift er det en særlig betalingsordning som legger opp til bruk av KID ved betaling. Etter § 4 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1420 om omregistreringsavgift skal vegvesenets trafikkstasjon sende ut ferdigutfyllt betalingsblankett påført kundeidentifikasjonsnummer (KID). Det er imidlertid ikke stilt 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 betalers bank, og betalingsformidlere skal avvise elektroniske betalingsoppdrag for omregistreringsavgift der det ikke er oppgitt gyldig kundeidentifikasjon (KID), jf. forskriften § 4 fjerde ledd.

For ikke-registrerte avgiftspliktige kan engangsavgiften og oppbyggingsavgiften betales til tollvesenets kasse eller til den konto tollvesenet anviser, jf. § 1-4 i forskrift 19. mars 2001 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 betalingsmåte for registrerte virksomheter.

Etter særavgiftsforskriften 11. desember 2001 nr. 1451 § 6-2 første ledd skal avgiftene betales til vedkommende tolldistrikt eller ved overføring til den bankkonto tolldistriktet bestemmer. Etter andre ledd skal KID innleveres sammen med betalingsoppdraget ved elektronisk betaling når tollvesenet har truffet bestemmelse om dette, og betalingsformidler skal avvise betalingsoppdraget dersom det ikke er oppgitt gyldig KID.

For øvrig vil de alminnelige regler om betalingsmåte komme til anvendelse. Så vidt departementet har brakt på det rene foreligger det ikke sedvane eller praksis som medfører unntak fra de alminnelige regler i finansavtaleloven.

5.1.3.10 Toll og merverdiavgift og særavgifter ved innførsel.

Etter tolloven § 9 sjette ledd kan departementet gi regler om innbetalingsordningen og pålegge bankene plikt til å avvise betalingsoppdrag hvis det gis mangelfulle opplysninger om hva betalingen gjelder. Etter kapittel 9 i tollovforskriften 15. desember 1967 nr. 8962 skal KID innleveres sammen med betalingsoppdraget ved elektronisk betaling, og betalingsformidler skal avvise betalingsoppdraget dersom gyldig KID ikke leveres sammen med betalingsoppdraget. Forskriften får også anvendelse på betaling av krav som er belastet tollkreditten.

5.1.3.11 Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven

Skattebetalingsloven § 29 nr. 2, jf. § 12 nr. 3, er ikke gitt anvendelse for mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven §§ 10-6, 10-7 og 10-8. De alminnelige regler om betalingsmåte kommer derfor i utgangspunktet til anvendelse. Så vidt departementet har brakt på det rene foreligger det ikke sedvane eller praksis som medfører unntak fra de alminnelige regler i finansavtaleloven. Det er grunn til å tro at skatteoppkreverne følger samme praksis som på skatteområdet.

5.1.3.12 Utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene

I utgangspunktet vil innkreverne, når det er aktuelt å foreta utbetalinger, forholde seg til de alminnelige regler om oppgjørsmåte dersom det ikke foreligger særlige regler. Med mindre mottakeren har gitt særlig anvisning om betalingsmåten kan utbetaling skje via bank til mottagers konto. I praksis er dette vanlig bl.a. ved utbetaling av til gode skatt i forbindelse med ligningsoppjøret og for refusjoner på merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 24. Betalingsmottaker har imidlertid adgang til å reservere seg mot overføring til bank, og utbetaling skjer da normalt ved utbetalingsanvisning. Dette kan betalingsmottaker ikke motsette seg da sentralbankloven § 14 som nevnt ikke antas å være til hinder for en slik betalingsmåte. For skatter omfattet av skattebetalingsloven er det tilsynelatende gjort ett unntak fra dette i § 1 i forskrift 15. juni 1962 nr. 9919 om kontante utbetalinger m.v. fra statskassen. Bestemmelse lyder slik: "kontante utbetalinger fra skattekonten kan bare foretas når skatteoppkreveren i det enkelte tilfelle finner at det foreligger særskilte grunner for ikke - på vanlig måte - å benytte utbetalingskort". Departementet antar at bestemmelsen må anses som en instruks til skatteoppkreveren om at utbetaling i kontanter normalt ikke skal skje. Før opphevelse av ordningen med sikringstrekk inneholdt § 1 også en bestemmelse om at arbeidsgivere innen fiske og fangst kan kreve oppgjør for overskytende sikringstrekk ved "utbetaling over skranken". Dette ga arbeidsgiver en rett til oppgjør i penger.

Det er kun i unntakstilfeller at utbetaling skjer på annen måte enn ved overføring via bank til mottagers konto eller ved utbetalingsanvisning. Med unntak for den nevnte bestemmelsen for skatteoppkreveren er det imidlertid ingen lov eller forskriftsbestemmelser som setter begrensninger i adgangen til utbetaling i kontanter. Økonomireglementet for staten bestemmer imidlertid at utbetalinger normalt skal skje ved overføring til mottagers konto.

5.2 Departementets vurderinger og forslag

5.2.1 Innbetaling

En utbredt betalingsmåte for skatte- og avgiftskrav er betaling via bank til innkrevingsmyndighetens konto. En generell adgang for debitor til å foreta oppgjør av et pengekrav på denne måten følger av finansavtalelovens § 38 første ledd. Departementet mener at dette bør være hovedregelen også ved oppgjør av skatte- og avgiftskrav. Som gjennomgangen av gjeldende rett over viser, er det for enkelte skatte- og avgiftskrav gitt regler som åpner for dette. I utgangspunktet er det på bakgrunn av finansavtalelovens bestemmelse ikke behov for å regelfeste en slik adgang.

Departementet foreslår likevel at skatteinnkrevsloven får en bestemmelse om dette, fordi det vil være behov for å gi særlige regler for hvordan oppgjør skal skje ved betaling via bank. Det er bl.a. behov for å videreføre ordningen med bruk av særskilt blankett for enkelte krav, men også kravet om bruk av KID ved elektronisk overføring via bank må videreføres. Begrunnelsen for den sistnevnte ordning er at uten en slik ordning vil elektronisk betaling skape problemer for innkrevsmyndighetene med hensyn til identifisering av betaleren. Erfaringen fra tiden før innføringen av krav om bruk av KID var at en ikke ubetydelig andel av transaksjonene hadde mangelfull informasjon om hvem og/eller hva betalingen gjaldt. Dette gjelder imidlertid ikke bare for elektronisk betaling, men også ved bruk av ordinære betalingsblanketter. Manglende bruk av KID eller bruk av betalingsblanketter uten nærmere informasjon om hva betalingen gjelder, skaper problemer med å identifisere betaleren eller hva betalingen gjelder. Dette gjør at skatte- og avgiftsmyndighetene må identifisere betaler og hva betalingen gjelder ved bruk av manuelle, og ofte tidkrevende, undersøkelser. Bankene påføres i slike tilfeller også ekstra arbeid fordi de må bidra til å identifisere betaleren eller hva betalingen gjelder. Det medfører også en fare for at betaleren ikke blir godskrevet det innbetalte beløpet.

Når det er nødvendig med enkelte særlige regler for skatt- og avgiftskrav, antar departementet at det også er hensiktsmessig å gi god informasjon om adgangen til å betale via bank for skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen om dette i § 4-1 er utformet tilsvarende finansavtaleloven § 38 første ledd.

For toll og avgifter som skal betales ved grensen er den eneste praktiske oppgjørsmåten kontant betaling. Departementet ser det ikke som nødvendig at dette fremgår av loven. I praksis vil ikke varene kunne tas inn i landet før betaling er skjedd, og det vil være betaler som må dokumentere at betaling er skjedd.

Kravene til bruk av blankett og KID ved betaling via bank er i utgangspunktet sentrale bestemmelser som det er viktig for den skatte- eller avgiftspliktige å kjenne til. Dette tilsier at slike bestemmelser står i loven. Reglene er imidlertid av teknisk karakter og bør bare gjelde for de krav hvor det er behov for en slik ordning. Departementet forventer også en utvikling med hensyn til hvilken informasjon som kan sendes med betalingsstransaksjonen til mottakeren. Dette kan være avgjørende for hvilke krav man skal stille til den informasjon som betaler skal gi når betalingsoppdraget sendes. Det er derfor viktig raskt å kunne endre reglene i takt med den teknologiske utviklingen. Dette taler etter departementets vurdering for at de nærmere regler om dette plasseres i forskrifter til loven. Dette er bakgrunnen for bestemmelsen i § 4-1 andre ledd som gir departementet adgang til i forskrift å gi nærmere regler om oppgjørsmåten. De krav det er aktuelt å stille med hjemmel i en slik bestemmelse vil langt på vei være av samme karakter som de krav betalingsmottaker har adgang til å stille til betaleren i medhold av finansavtaleloven § 38 annet ledd. Etter § 4-1 gis imidlertid departementet adgang til i forskrift å pålegge bankene å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Dette er nødvendig for at den gjeldende ordning med krav om bruk av KID skal kunne videreføres.

Adgangen til å betale kontant e.l. er lovfestet i sentralbankloven § 14. Som nevnt over antas kontant betaling også å omfatte betaling med bankremisse eller advisert giro (utbetalingsanvisning). Betaling med sjekk eller kredittkort vil derimot ikke kunne anses som kontant betaling fordi mottakeren ikke oppnår en ubetinget rett til beløpet når betalingsmidlet aksepteres. I dag er det for de fleste skatte- og

avgiftskrav adgang til å betale kontant e.l. Betaling av petroleumsskatt kan imidlertid ikke skje ved kontanter e.l. til innkrevingsmyndigheten, men skal foretas ved overføring av beløpet til den konto Oslo og Akershus skattefogdkontor bestemmer.

Departementet mener det fortsatt bør være en generell adgang til å betale med kontanter e.l. Normalt vil de fleste personer i dag ha en bankkonto slik at de har mulighet til å betale via bank. Behovet for å benytte andre betalingsmåter enn betaling via bank er derfor mindre i dag enn tidligere. Fortsatt vil det imidlertid være enkelte som av ulike grunner ønsker å benytte en annen oppgjørsmåte.

Begrensningen i adgangen til å betale petroleumsskatt mener departementet er godt begrunnet og bør videreføres. Den enkelte betaling gjelder betydelige beløp, og betalerne er en begrenset profesjonell gruppe. Det vil være uhensiktsmessig om slike krav skal kunne betales med kontanter til Oslo og Akershus skattefogdkontor.

På samme måte som for betaling via bank er det i utgangspunktet ikke nødvendig at skatteinnkrevingsloven bestemmer at betaling kan skje ved kontanter. Dette vil følge av de alminnelige regler, jf. sentralbankloven § 14. Bestemmelsen i § 4-1 er imidlertid utformet slik at også adgangen til kontant betaling fremkommer. Således videreføres gjeldende bestemmelser om dette i skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet ser det som en fordel at § 4-1 gir et helhetlig bilde av måten debitor kan betale skatte- og avgiftskrav.

5.2.2 Utbetaling fra innkrevingsmyndighetene

Med unntak for skatt som skatteoppkreverne har ansvaret for gjelder de alminnelige regler om oppgjørsmåte for innkrevingsmyndighetenes utbetalinger. Økonomireglementet for staten legger opp til at utbetalinger i størst mulig grad skal skje ved overføring av beløpet via bank til mottakers konto. Etter finansavtaleloven § 38 kan betaleren velge dette med mindre annet er avtalt eller mottakeren har anmodet om utbetaling i kontanter. Denne valgmuligheten i loven gjør det mulig for innkrevingsmyndighetene å oppfylle intensjonene i økonomireglementet. Det hender imidlertid at mottakerne krever at betaling skjer på annen måte enn ved utbetaling via bank til mottakers konto. Anmoder mottakeren om utbetaling i kontanter, vil den praktiske måten for innkrevingsmyndighetene være å benytte utbetalingsanvisning. Som nevnt blir sentralbankloven § 14 tolket slik at den ikke hindrer bruk av utbetalingsanvisning. En slik betalingsmåte må likestilles med kontant betaling. I mange tilfeller vil også innkrevingsmyndighetene være nødt til å betale på annen måte enn via bank til mottakers konto fordi de ikke har kunnskap om mottakers kontonummer.

6 TID OG STED FOR BETALING

6.1 Gjeldende rett

6.1.1 Alminnelige pengekravrettslige regler

Hovedregelen om betalingssted har tradisjonelt vært knyttet opp mot gjeldsbrevloven § 3. Lovens første kapittel gjelder i utgangspunktet kun direkte for omsetningsgjeldsbrev og enkle gjeldsbrev, men med støtte i lovens forarbeider, rettspraksis m.v. legges det til grunn at dette kapitlet kan anvendes analogisk på enkle pengekrav, jf. Trygve Bergsåker, Pengekravsrett s. 31. Bestemmelsen har hatt størst praktisk betydning ved kontant betaling og betaling med sjekk. Bestemmelsen fastslår at med mindre annet er avtalt, er betalingsstedet hos mottakeren. Dette innebærer i praksis at det blir skyldnerens ansvar og risiko å sørge for at betalingen kommer fram til kreditoren.

Betalingsstedet har betydning fordi betalingen anses å ha funnet sted når beløpet er kommet frem til betalingsstedet. Dette innebærer at gjeldsbrevloven § 3 også har en side til når en betaling anses for å ha skjedd.

Finansavtaleloven skiller mellom ulike virkninger av at betaling anses å ha funnet sted. For det første vil betalingstidspunktet være det tidspunktet der betaling har funnet sted med *frigjørende virkning*. Med dette menes at betaleren er fri sin betalingsforpliktelse, og at mottakeren ikke lenger kan kreve oppfyllelse av betaleren selv om beløpet ikke skulle ha kommet frem til mottakeren. For det andre vil betalingstidspunktet være skjæringspunktet for når mottakeren ikke lenger skal kunne gjøre gjeldende misligholdssanksjoner på grunn av forsinkelse, dvs. når oppgjøret virker *fristavbrytende*. Etter fristavbruddet vil mottakeren (kreditor) ikke lenger kunne kreve forsinkelsesrenter. Oversittelsen av en betalingsfrist vil også kunne ha andre virkninger. For skatte- og avgiftskrav som er tvangsgrunnlag for utlegg innebærer oversittelsen av betalingsfristen at det kan iverksettes tvangsinnfordring. Etter finansavtaleloven må betalingstidspunktet ikke uten videre være det samme i forhold til betalingens frigjørende virkning som i forhold til avbrudd av betalingsfrist.

Det følger av finansavtaleloven § 39 første ledd første punktum at dersom betaleren har rett til å foreta oppgjør ved overføring til mottakerens konto, anses betalingen for å være skjedd med frigjørende virkning når beløpet er godskrevet mottakerens institusjon, dvs. bank eller lignende. Utformingen av bestemmelsen er dels begrunnet i at det anses som rimelig at hver av partene får risikoen for hva som hender i deres egen institusjon (bank e.l.). Direktiv 97/5/EF om pengeoverføringer på tvers av landegrensene, som er en del av EØS-avtalen, bygger også på at avbrudd skjer på dette tidspunktet i prosessen. Ved overføring innen samme institusjon (bank eller lignende) kan denne regelen ikke anvendes. I slike tilfeller anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet mottakerens konto, jf. § 39 første ledd andre punktum.

Når oppgjør skal skje ved betaling i kontanter, anses betalingen for å ha skjedd når beløpet er stilt til mottakerens disposisjon gjennom bank på mottakerens sted og melding om dette er kommet frem til mottakeren, jf. § 39 første ledd tredje punktum. Postkontoret og bankekspedisjonen i mottakerens distrikt anses her for betalingsstedet, dvs. mottakerens sted. Ifølge forarbeidene er det ikke noe vilkår at mottakeren faktisk har hatt tid til å heve pengene i bank innenfor åpningstiden.

Bestemmelsen må ses på som en presisering av det som har vært ansett å følge av gjeldsbrevsloven § 3 tidligere.

Dersom ikke annet er avtalt, anses dessuten en fastsatt *betalingsfrist* for å være avbrutt ved betaling fra forbruker når betalerens oppdrag er mottatt av en finansinstitusjon, jf. § 39 andre ledd bokstav a. Bestemmelsen kan sies å innebære en viss forlengelse av betalingsfristen for forbrukere. For de fleste betalingstjenester er det tilrettelagt rutiner for mottak som innebærer at en vil ha holdepunkter for hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for når betalingsoppdraget er mottatt av betalerens institusjon. Når betalingsoppdraget skal anses mottatt er nærmere drøftet i NOU 1994:19 Finansavtaler og finansoppdrag s. 150. Bestemmelsen får praktisk betydning i forhold til de betalingsformer som omhandles av § 39 første ledd.

En fastsatt betalingsfrist anses også for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekk eller annet betalingsmiddel, jf. § 39 andre ledd bokstav b. I følge note i lovsamlingen siktes det med annet betalingsmiddel formentlig til betalingsinstrument som er definert nærmere i finansavtaleloven § 12

Dersom et mottatt betalingsoppdrag ikke skal utføres straks, regnes avbruddet av betalingsfristen fra den avtalte betalingsdagen, jf. § 39 tredje ledd. Denne bestemmelsen har f.eks. betydning når en forbruker benytter nettbank og ved levering av betalingsoppdraget fastsetter tidspunktet for når betaling skal skje til et senere tidspunkt. Etter hovedregelen i § 39 andre ledd bokstav a vil fristavbruddet være når betalingsoppdraget leveres, mens tredje ledd i disse tilfellene utskyter fristavbruddet til den dato som betaleren selv har angitt.

Betalingsfristen avbrytes ikke dersom betalingsoppdraget ikke blir gjennomført og dette skyldes betalerens eget forhold, jf. § 39 fjerde ledd. Dette vil være aktuelt dersom det for eksempel ikke er dekning på betalerens konto eller at betaleren har gitt feil eller ufullstendige opplysninger om hvem som er mottaker. Institusjonen skal i så fall varsle betaleren om dette uten ugrunnet opphold, med mindre annet er bestemt i eller i medhold av lov. Det er presisert i forarbeidene at bestemmelsen ikke omfatter tilfeller der årsaken til at betalingsoppdraget ikke blir gjennomført ligger i institusjonen som betaleren har valgt.

På samme måte som for bestemmelsene om betalingsmidler vil finansavtalelovens regler om tid og sted for betaling komme til anvendelse på skatte- og avgiftsområdet med mindre noe annet følger særskilt av skatte- eller avgiftslovgivningen. Overfor andre enn forbrukere vil etablert praksis og sedvane på skatte- og avgiftsområdet gå foran selv om det ikke foreligger særskilte regler.

6.1.2 Formues- og inntektsskatt

Skattebetalingsloven § 12 nr. 3 bestemmer at betaling skal foretas til skatteoppkreverens kontor eller til bank. Bestemmelsen gjelder direkte bare for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk, men får via henvisningen i skattebetalingsloven § 29 nr. 2 tilsvarende anvendelse for andre skattekrav omfattet av loven. Det samme følger også av § 1 i forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen for skatt.

I praksis har det vært lagt til grunn en lempeligere praksis ved at betalingsfristen er blitt ansett avbrutt allerede når oppdrag om utbetaling er sendt eller levert til banken innen forfallsfristen. Praksis på dette området er dermed ikke i samsvar med finansavtaleloven § 39 første ledd tredje punktum. Praksis er heller ikke fullt ut i samsvar med forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 andre ledd bokstav b som krever at betalingsoppdraget er mottatt av betalers bank, dvs. det er ikke tilstrekkelig at det er levert eller sendt banken. Avviket gjelder kun i forhold til fristavbrudd. Betalingen kan neppe anses som skjedd med frigjørende virkning før utbetalingsanvisningen er kommet frem til skatteoppkreveren.

For betaling via bank har det etter en tolking av skattebetalingsloven § 12 nr. 3 vært lagt til grunn at betalingen er rettidig ved betaling til bank 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.

6.1.3 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Skattebetalingslovens regler om betaling 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. Praksis har vært i samsvar med det som er sagt over om formues og inntektsskatt.

6.1.4 Petroleumsskatt

Ifølge forskrift 27. august 1998 om betaling av petroleumsskatt anses et skattebeløp (petroleumsskatt) betalt når beløpet er stilt til disposisjon på den bankkonto Oslo og Akershus skattefogdkontor bestemmer, og betalingen er dermed rettidig når beløpet er stilt til disposisjon senest på forfallsdagen. Bakgrunnen for denne særlige reguleringen for petroleumsskatt er at det er store beløp som innbetales av få skattytere. Disse skattyterne forutsettes å ha kjennskap til rutinene og lett vil kunne tilspasse seg dem slik at betalingen blir foretatt rettidig. En dags forskyvning av innbetalinger av petroleumsskatt vil normalt innebære betydelige beløp i rentetap for staten.

Tidspunktet for fristavbrudd avviker noe i forhold til ordningen etter finansavtaleloven, hvor det er tilstrekkelig at beløpet er kommet frem til mottagers institusjon, dvs. mottagers bank. Benytter betaleren samme bank som skattefogdkontoret, er det samsvar mellom bestemmelse i forskriften finansavtaleloven § 39.

6.1.5 Skatter for øvrig

Skattebetalingsloven gjelder også for artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 andre ledd. Skattebetalingsloven § 12 nr. 3 og forskrift 8. november 2000 om innbetalingsordningen for skatt gjelder derfor også for artistskatt. Departementet antar at praksis dermed er den samme som for formues- og inntektsskatt.

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 til anvendelse på lønnstrekk etter svalbardskatteloven. Departementet antar imidlertid at praksis for formues- og inntektsskatt også legges til grunn for betaling av skatt fastsatt ved lønnstrekk.

6.1.6 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 ordningen for formues- og inntektsskatt.

6.1.7 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 samme mønster som skattebetalingsloven § 12 nr. 3, og så langt departementet har brakt på det rene er praksis har i samsvar med det som gjelder for formues- og inntektsskatt.

6.1.8 Påleggstrekk

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 3 gjelder skattebetalingsloven § 12 ved gjennomføringen av påleggstrekket.

6.1.9 Særavgifter

For de særavgifter som omfattes av forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften), følger det av § 6-3 andre ledd første og andre punktum at dersom betalingen foretas ved overføring til tolldistriktets konto, anses betaling for å ha skjedd når avgiften er godskrevet vedkommende tolldistrikts bank. Skjer betalingen ved overføring fra konto i samme bank anses betaling for å ha skjedd når beløpet er godskrevet tolldistriktets konto. Dette er i samsvar med finansavtaleloven § 39 første ledd første og andre punktum. I særavgiftsforskriften § 6-3 andre ledd tredje punktum er det tatt inn en bestemmelse om betaling med sjekk tilsvarende finansavtaleloven § 39 nr. 2 bokstav b. Betalingsfristen skal anses for å være avbrutt når mottakeren mottar og aksepterer sjekken.

For engangsavgift er det gitt en tilsvarende bestemmelse som i særavgiftsforskriften, jf. § 7-6 tredje ledd i forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift. Bestemmelsen gjelder for virksomheter som er registrert etter forskriften § 7-1. I forhold til begrepsbruken som er benyttet her har forskriften en noe avvikende begrepsbruk ved at § 7-5 har overskriften "Betalingssted og betalingsmiddel". Som nevnt har betalingsstedet betydning for betalingstidspunktet fordi betalingen anses å ha funnet sted først når beløpet har kommet frem til betalingsstedet. Dette reguleres av forskriften § 7-6 tredje ledd. Når forskriften § 7-5 benytter begrepet betalingssted siktes det til hvem som er betalingsmottaker for kravet. I tillegg regulerer bestemmelsen adgangen til å betale ved overføring via bank og det

oppstilles enkelte krav til hvordan betalingen skal gjennomføres ved overføring via bank. I forskriften § 1-4 er det gitt tilsvarende regler som i § 7-5 for betaling når betaleren ikke er registrert. Forskriften § 1-4 har imidlertid ikke regler tilsvarende § 7-6 tredje ledd om når betalingen anses for å ha skjedd.

For dokumentavgift gjelder egne bestemmelser om betaling, jf. forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift § 1-1 tredje ledd. Bestemmelsen avviker noe fra bestemmelsen i finansavtaleloven og særavgiftsforskriften ved at betalingsfristen anses for å være avbrutt når beløpet er inntektsført på innkrevingsmyndighetens bank- eller postgirokonto eller sendingen er poststemplet innen utløpet av fristen.

Årsavgiften anses betalt rettidig dersom betalingen er stemplet av bank, postkontor eller tolldistriktet innen fristens utløp, jf. § 2 femte ledd i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift.

For omregistreringsavgiften som skal betales før registrering foretas, er det ikke gitt særlige regler om tid og sted for betaling. Det er imidlertid gitt særlige regler om at det må dokumenteres at betaling har funnet sted før omregistrering kan foretas. I § 3 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift er det bestemt at vegstasjonene skal kontrollere at avgiften er betalt. Dette innebærer at det ved overføring via bank ikke er tilstrekkelig at betaling er mottatt av banken dersom betaleren ikke kan dokumentere at avgiften er betalt. Dersom betaling skjer på annen måte enn ved bruk av tilsendt betalingsblankett eller overføring via bank med bruk av KID, er det stilt krav om at vegstasjonen skal kreve kvittering for at betaling er skjedd, jf. forskriften § 4. Ved kontant betaling og sjekk medfører bestemmelsen at betaleren må møte opp hos tolldistriktet for å betale, evt. for å få kvittering for at avgiften er betalt. I sistnevnte tilfelle vil betaleren ikke få kvittering dersom tolldistriktet ikke har kjennskap til at kravet faktisk er betalt. I praksis vil disse bestemmelsene ikke ha betydning i forhold til når betaling er skjedd med frigjørende virkning eller i forhold til fristavbrudd.

For særavgifter som påløper ved innførselen, gjelder reglene om toll. Det vises derfor til redegjørelsen for toll nedenfor.

6.1.10 Toll og avgifter som påløper ved innførsel

Hovedregelen er at toll og avgifter som påløper ved innførsel skal betales ved fortolling (kontant), jf. tolloven § 29 første ledd og merverdiavgiftsloven § 62. Det er ikke gitt nærmere regler om når betalingen skal anses skjedd med frigjørende virkning. På samme måte som for dokumentavgift og omregistreringsavgiften vil forskuddsbetaling medføre at det stilles krav til dokumentasjon osv. for at betaling er foretatt slik at varen kan frigjøres fra tollvesenets befatning (fortolles).

For krav som godskrives tollkreditten er det bestemmelser om avbrudd av betalingsfristen i to forskrifter. 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. Etter tollovforskriften punkt 5.5.4. andre ledd anses beløp belastet tollkreditten som rettidig betalt når det av kvittering eller annen dokumentasjon fra bank, post eller Oslo tolldistrikt fremgår at beløpet er innbetalt eller belastet debitor bank-/postgirokonto, senest på

forfallsdagen. I praksis er det bestemmelsen i tollovsforskriften som legges til grunn. Toll- og avgiftsdirektoratet har i brev av 28. september 1999 til Finansdepartementet uttalt at man vil vurdere om forskrift 12. desember 1975 kan oppheves i sin helhet og at det i stedet henvises til tolloven § 35.

6.1.11 Mulkt, ansvarsbeløp og gebyr etter ligningsloven §§ 10-6 - 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. De alminnelige regler om når rettidig betaling anses skjedd vil dermed i utgangspunktet komme til anvendelse, men etter det departementet er kjent med legges praksisen som gjelder for formue- og inntektsskatt til grunn.

6.1.12 Utbetaling fra innkrevingsmyndighetene

Det er ikke gitt særlige regler om tid og sted for betaling for utbetaling fra innkrevingsmyndighetene. De alminnelige pengekravrettslige regler om tid og sted for betaling kommer dermed til anvendelse. Så langt departementet har brakt på det rene foreligger det ikke praksis eller sedvane som medfører unntak fra disse reglene.

6.2 Departementets vurderinger og forslag

6.2.1 Innledning

Etter departementets vurdering er det behov for å samordne regelverket på dette området for de ulike skatte- og avgiftskrav. Den beste løsning vil etter departementets vurdering være at reglene på skatte- og avgiftsområdet så langt det er praktisk mulig og hensiktsmessig, samsvarer med de regler som gjelder generelt for betaling av alminnelige pengekrav. Avvikende regler for skatte- og avgiftskrav er ikke ønskelig av hensyn til betalerne. Særlig vil dette gjelde for reglene om betaling via bank etter hvert som reglene i finansavtaleloven vil påvirke hvordan betalerne normalt forholder seg i forhold til reglene om fristavbrudd. Samtidig er reglene i finansavtaleloven på noen områder gunstigere for betalingsmottaker enn praksis på skatte- og avgiftsområdet.

Praktiske forhold kan imidlertid tilsi at en ikke fullt ut bør tilpasse reglene på skatte- og avgiftsområdet til de alminnelige pengekravrettslige regler, herunder reglene i finansavtaleloven. At det kan være aktuelt med særlig behandling av skatte- og avgiftskrav i forhold til reglene i finansavtaleloven fremkommer også av forarbeidene til finansavtaleloven. Det vises til at Justisdepartementet i Ot.prp. nr. 41 (1998-99) Om lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) uttales følgende:

"Departementet bemerker generelt at en lovregulering av betalingstidspunkt og avbrudd av betalingsfrister ved betalingsoverføringer, må ta utgangspunkt i hvordan slike overføringer gjennomføres rent teknisk. Den videre tekniske utviklingen innenfor betalingsformidling kan gi grunn til en ny vurdering av de foreslåtte reglene på et senere tidspunkt. Spesielt vil den tekniske utvikling og det

store antall betalingstransaksjoner på skatte- og avgiftsområdet gjøre at en særregulering kan aktualiseres."

Departementet gjør oppmerksom på at i forhold til krav som skal betales på forskudd, vil reglene om fristavbrudd være uten betydning. Fristavbrudd har betydning i forhold til misligholdssanksjoner og for krav som skal betales på forskudd vil mislighold normalt ikke inntre. Dette gjelder toll og avgifter som oppstår ved innførsel, dokumentavgift og omregistreringsavgift. For slike krav vil konsekvensen av at betaling ikke har skjedd være andre enn de som følger av skatteinnkrevingsloven, f. eks. at omregistrering ikke kan skje eller at en vare ikke kan frigis (fortolles). Reglene om når betaling har skjedd med frigjørende virkning vil imidlertid også ha betydning for betaling av slike krav.

6.2.2 Kontant betaling

Som nevnt omfatter kontant betaling mer enn betaling med penger, bl.a. bruk av utbetalingsanvisning. Etter departementets mening bør betalingsstedet ved kontant betaling som hovedregel være hos innkrevingsmyndighetene og betalingen bør dermed anses skjedd når beløpet er kommet frem til innkrevingsmyndighetene. I forhold til betaling med penger vil dette være i samsvar både med det som er hovedregelen i dag på skatte- og avgiftsområdet og det som antas å følge av gjeldsbrevloven § 3. I forhold til bruk av utbetalingsanvisning eller lignende vil dette innebære en endring av praksis for de fleste skatte- og avgiftskrav dersom man legger til grunn at beløpet anses kommet frem på det tidspunkt som følger av finansavtaleloven § 39 første ledd tredje punktum. Unntaket for forbrukere i § 39 andre ledd bokstav a gjelder også ved bruk av utbetalingsanvisning. Selv om det vil være praktisk mulig å gjennomføre et slikt skille foreslår departementet at unntaket begrenses på samme måte for utbetalingsanvisning som for betaling ved overføring til mottakers bank, se nærmere nedenfor. Det vil si at unntaket kun får anvendelse for de krav hvor forbrukerregelen gis generell anvendelse. Begrunnelsen for unntaket i forhold til betaling ved godskriving av mottakers konto er nærmere omtalt nedenfor.

Når de alminnelige pengekravrettslige regler skal gjelde også for skatte- og avgiftskrav antar departementet at det ikke er nødvendig å regulere dette nærmere i skatteinnkrevingsloven. Departementet bemerker at forslaget vil medføre en strengere regel for når fristavbrudd har skjedd ved bruk av utbetalingsanvisning enn det som i dag er hovedregelen for skatte- og avgiftskrav. Forslaget til § 4-2 annet ledd nedenfor om at finansavtaleloven § 39 andre ledd bokstav a) ikke skal få anvendelse, får også betydning ved bruk av utbetalingsanvisning. Det vil si at ved bruk av utbetalingsanvisning e.l. vil regelen om at fristavbrudd har skjedd når oppdraget er mottatt av en finansinstitusjon, kun komme til anvendelse for de krav som særskilt er nevnt i utkastet § 4-2 annet ledd.

6.2.3 Betaling ved overføring via bank

Departementet foreslår at finansavtalelovens bestemmelser om overføring via bank som hovedregel også skal gjelde for skatte- og avgiftskrav. Dersom hovedregelen i finansavtaleloven § 39 første ledd første punktum legges til grunn på skatte- og avgiftsområdet, vil dette for noen krav innebære en innstramming av tidspunktet for fristavbrudd og at betalingsmottaker (skatte- og avgiftskreditorene) ikke lenger vil ha risikoen for tiden det tar å gjennomføre betalingstransaksjonen.

Som nevnt vil finansavtaleloven i utgangspunktet gjelde også på skatte- og avgiftsområdet. For forbrukere gjelder dette med mindre annet følger av lov, mens det i forhold til andre enn forbrukere gjelder med mindre annet følger av avtale, etablert praksis eller sedvane som anses bindende mellom partene. For å unngå usikkerhet med hensyn til endring av reglene om fristavbrudd foreslår departementet at skatteinnkrevingsloven har særlige regler om dette. Departementet finner det imidlertid unødvendig å gjenta ordlyden i finansavtaleloven i skatteinnkrevingsloven slik at det kun vises til finansavtaleloven § 39, jf. § 4-2 andre ledd.

For krav som omfattes av særavgiftsforskriften og engangsavgift vil dette ikke innebære noen endring i forhold til gjeldende rett. For krav som er belastet tollkreditten, krav etter petroleumsskatteloven og dokumentavgift vil en slik regel bare innebære en mindre endring fordi fristavbruddet for disse kravene regnes fra tidspunktet da beløpet er godskrevet mottakers konto, også når overføring skjer fra en annen bank enn betalingsmottaker.

Hensynet bak finansavtaleloven § 39 andre ledd bokstav a om at en betalingsfrist ved betaling fra forbruker anses avbrutt når betalerens oppdrag er mottatt av en finansinstitusjon, gjør seg også gjeldende på skatte- og avgiftsområdet. Dette tilsier etter departementets vurdering at denne bestemmelsen også bør gjelde for skatte- og avgiftskrav. En slik bestemmelse vil imidlertid være praktisk umulig for skatte- og avgiftsmyndighetene å praktisere. Dagens forvaltningssystemer er ikke utviklet med sikte på et slikt skille, og en manuell behandling er ikke praktisk på grunn av det høye antallet betalinger. Dersom regelen gis anvendelse, vil det i praksis resultere i at forbrukerregelen blir hovedregelen for de skatte- og avgiftskrav hvor betaleren kan være en forbruker.

Det foreslås derfor at departementet kan bestemme at forbrukerregelen i finansavtaleloven § 39 andre ledd bokstav a bare skal gjelde for de kravtyper hvor hovedvekten av betalene er forbrukere. Slike krav vil typisk være formues- og inntektsskatt etter skatteloven og svalbardskatteloven som betales som forskuddsskatt og restsatt, samt arveavgift, årsavgift og dokumentavgift. For andre skatte- og avgiftskrav vil det sjelden forekomme at skyldneren er forbruker, slik at § 39 andre ledd bokstav a i liten grad vil være praktisk og derfor ikke bør gjelde for disse kravene.

6.2.4 Betaling med sjekk e.l.

Departementet mener at finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav b også kan gis anvendelse på skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen gir en hensiktsmessig regulering av når betaling skal regnes å ha skjedd med frigjørende virkning og av tidspunktet for fristavbrudd også for skatte- og avgiftskrav. Departementet kan ikke se at det foreligger særlige grunner som tilsier at det bør gjelde andre regler på skatte- og avgiftsområdet. Ut fra det prinsipielle utgangspunkt om at skatte- og avgiftsreglene så langt som mulig bør tilpasses reglene i finansavtaleloven foreslår departementet derfor at bestemmelsen skal gjelde tilsvarende for skatte- og avgiftskrav.

6.2.5 Utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene

For utbetalinger fra innkrevingsmyndighetene gjelder de alminnelige regler om tid og sted for betaling. Innkrevingsmyndighetene kan ikke anses som forbrukere, og finansavtaleloven § 39 annet ledd bokstav a kommer derfor til anvendelse. Skatteinnkrevingsloven § 5-2 er ikke ment å omfatte

utbetalinger. Unntaket for forskuddsskatt, restskatt og årsavgift vil derfor ikke gjelde for tilbakebetaling av slike krav. Departementet foreslår på denne bakgrunn at dagens ordning med at de alminnelige pengekravrettslige regler om tid og sted for betalig gjelder, videreføres.

7 AVREGNING AV FORSKUDD PÅ SKATT OG FORHÅNDSSKATT I

UTLIGNET SKATT

7.1 Gjeldende rett

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”.

Det er nær sammenheng mellom reglene om utskrivning av forskudd på skatt og forhåndsskatt og reglene om avregning/avstemming. Forskuddsutskrivningen er nærmere omtalt under avsnitt 14.

7.1.1 Avregning – forskuddspliktige skattytere

Skattebetalingsloven kapittel IV regulerer hvordan avregning skal skje for forskuddspliktige.

Det er som utgangspunkt gjennomført forskuddstrekk og utskrevet forskuddsskatt som skal avregnes i utlignet skatt. Dette gjelder uten hensyn til om forskuddsskatten er betalt eller ikke når avregning foretas. Ved avregningen skal eventuelt tilleggsforskudd som er betalt innen 30. april i ligningsåret godskrives skattyteren.

Dersom utlignet skatt utgjør et *større* beløp enn det forskuddsbeløpet som skal godskrives skattyteren, skal differansen innbetales som *restskatt*. Forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som er betalt senest 30. april i ligningsåret inngår i det beløpet som skal godskrives den skattepliktige. Restskatt tillegges renter etter regler som fastsettes av departementet. Restskatten forfaller 3 uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort. Er restskatten minst 1.000 kroner, forfaller den til betaling i to like store terminer.

Dersom utlignet skatt utgjør et *mindre* beløp enn det forskuddsbeløp som skal godskrives skattyteren, blir den overskytende del av skatten å frafalle. Er den del av skatten som blir å frafalle helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake til skattyteren. Skattyter som får til godebeløp ved avregningen har krav på renter etter regler som fastsettes av departementet. Eventuelle tilgodebeløp skal betales tilbake til skattyter straks etter avregningen.

7.1.2 Avstemming – etterskuddspliktige skattytere

Skattebetalingsloven § 27 nr. 5 og 8 regulerer hvordan avstemming skal skje for etterskuddspliktige.

Når ligningsansettelsene er foretatt og skattene regnet ut, skal skatteoppkreveren for hver enkelt skattyter avstemme forhåndsskatten i den utlignede skatt. Er den utlignede skatt *større* enn forhåndsskatten, skal differansen – som kalles *resterende skatt* - innbetales. Er det innen den 30. april innbetalt et høyere beløp enn den utskrevne forhåndsskatt, legges det innbetalte beløp til grunn for beregningen. Dersom resterende skatt overstiger en tredjedel av utlignet skatt, skal skattyter svare rente av differansen. Resterende skatt forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort.

Dersom utskrevet eller innbetalt forhåndsskatt er større enn utlignet skatt, skal overskytende del av den utskrevne forhåndsskatt frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren. Er den innbetalte forhåndsskatt større enn to tredjedeler av utlignet skatt, har skattyter krav på rentegodtgjørelse.

7.2 Departementets vurderinger og forslag

7.2.1 Innledning

Departementet foreslår at reglene om avregning og avstemming videreføres i skatteinnkrevingsloven når skattebetalingsloven oppheves. Avregning og avstemming foretas av skatteoppkreveren. Ved å plassere reglene om dette i skatteinnkrevingsloven, vil de mest sentrale bestemmelsene som skatteoppkreverne forholder seg til, være samlet på ett sted. Departementet antar at dette kan være en fordel både for innkrevingsmyndighetene og publikum.

Departementet går inn for at ordningen med separate avregningsregler for hhv. forskuddspliktige og etterskuddspliktige videreføres. Det foreslås at bestemmelsene inntas på samme sted i loven, jf. utkastet kapittel 5.

Under avsnitt 14.2.3 foreslås enkelte systematiske endringer i bestemmelsene om forskuddsutskrivingen for forskuddspliktige og etterskuddspliktige. Departementet går bl.a. inn for en samordning av enkelte sentrale begreper for disse gruppene. Det er nær sammenheng mellom reglene om forskuddsutskriving og avregning/avstemming. Departementet foreslår derfor også enkelte samordningstiltak i reglene om avregning/avstemming.

Departementet går inn for at bestemmelser om beløpsgrenser mv. under avregningen fastsettes i forskrift, jf. fellesbestemmelsen i utkastet § 1-5 i skatteinnkrevingsloven.

Departementets forslag er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

7.2.2 Begrepene 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: 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. Departementet foreslår på denne bakgrunn at "avregning" og "avstemming" erstattes av fellesbetegnelsen avregning i innkrevingsloven.

7.2.3 Begrepene restskatt og resterende skatt

Det beløp forskuddspliktige skal betale dersom utlignet skatt utgjør et *større* beløp enn det forskuddsbeløpet som skal godskrives skattyteren, kalles restskatt. For etterskuddspliktige kalles differansen mellom utlignet skatt og forskuddsbeløpet resterende skatt, jf. ovenfor.

I likhet med begrepene avregning/avstemming, dekker begrepene restskatt/resterende skatt samme realitet. Som et ledd i den samordning og forenkling departementet går inn for i reglene om forskuddsutskriving og avregning, foreslår departementet at differansebeløpet mellom utlignet skatt og eventuelle forskuddsbeløp kalles "restskatt", uavhengig av om skattesubjektet er forskuddspliktig eller etterskuddspliktig.

7.2.4 Lovregulering av hvem som skal foreta avregning

Skattebetalingsloven inneholder ingen bestemmelser om hvem som skal foreta avregning. Det er imidlertid sikker praksis at dette skjer ved skatteoppkreverkontoret for den kommune hvor ligning skal skje. Departementet foreslår at dette lovfestes. Det vises til *utkastet § 2-1 annet ledd i skatteinnkrevingsloven*.

7.2.5 Saksbehandlingsregler - forholdet til forvaltningsloven

Som omtalt i merknadene til utkastet § 3-1 går departementet inn for at forvaltningsloven får anvendelse på skatteoppkrevernes virksomhet når de behandler saker etter skatteinnkrevingsloven. Departementet foreslår at forvaltningsloven også får anvendelse ved avregningen, men at det – på bakgrunn av avregningens spesielle karakter som "massevedtak" – gjøres enkelte unntak. Det vises til *utkastet § 3-2*.

7.2.6 Oppdekking

Når utlignet skatt utgjør et mindre beløp enn betalt forskuddsbeløp som skal godskrives skattyteren, skal det overskytende som utgangspunkt betales tilbake. Dersom skattyteren skylder skatt, kan beløpet imidlertid benyttes til motregning. Motregning etter skattebetalingsloven §§ 24 nr. 1 tredje og fjerde punktum og 27 nr. 8 jf. § 30 nr. 2 første punktum kalles "oppdekking". Skattemyndighetene

har lenge hatt den oppfatning at det ikke er klageadgang mot slik motregning. Departementet går inn for at dette lovfestes. Det vises til *utkastet §§ 5-51 annet ledd og 5-52 annet ledd*.

8 RENTER

8.1 Gjeldende rett

8.1.1 Forsinkelsesrenter

8.1.1.1 Generelt

Alminnelige regler om renter ved forsinket betaling er gitt i lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling (forsinkelsesrenteloven). Hovedregelen er at renter kan kreves når kravet ikke innfris ved forfall, eventuelt en måned etter påkrav. Anvendelsesområdet for forsinkelsesrenteloven er begrenset til å gjelde for pengekrav på formuerettens område, og kommer dermed ikke direkte til anvendelse på offentligrettslige krav. For de fleste skatte- og avgiftskrav henvises det imidlertid til rentesatsen i forsinkelsesrenteloven, eventuelt med en økning av satsen. Likeledes beregnes renter normalt fra forfallstidspunktet for det enkelte krav frem til betaling skjer.

8.1.1.2 Formues- og inntektsskatt

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

Rentesatsen for forskuddsskatt, restskatt, forhåndsskatt, resterende skatt og utlignet skatt er den samme som satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 1 i forskriften.

I forskriften § 5 er Skattedirektoratet gitt hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser til utfylling og gjennomføring av forskriften. Skattedirektoratet har i forskrift 3. august 1994 nr. 786 om gjennomføring av forsinkelsesrenteberegning gitt enkelte regler med hjemmel i denne bestemmelsen.

I § 1 er det gitt regler om utsatt beregning av renter av forskuddsskatt og deponert skatt etter skattebetalingsloven § 39, jf. § 40. Renter under 50 kroner frafalles og skal ikke kreves inn, jf. § 2 i Skattedirektoratets forskrift.

I Skattedirektoratets forskrift § 4 er det gitt nærmere regler om ny beregning av renter av forskuddsskatt når deler av forskuddsskatten fastholdes ved ligningen mv. I Skattedirektoratets forskrift § 6 er det gitt regler om tilbakebetaling av renter i slike tilfeller.

I Skattedirektoratets forskrift §§ 7 og 8 er det gitt enkelte regler om utgangspunktet for forsinkelsesrenten når forfall følger av særlige regler. Dette gjelder henholdsvis ved skjerpet oppgjør av forskuddstrekk og oppgjør av forskuddstrekk for private arbeidsgivere eller allmenntilgitte institusjoner eller organisasjoner. I begge tilfellene skal forskuddstrekk betales tidligere enn det som følger av de ordinære forfallsfrister. Det er imidlertid de ordinære forfallstidspunkter som skal legges til grunn ved forsinkelsesrenteberegningen.

En særlig regel om når betaling skal anses for å ha skjedd følger av Skattedirektoratets forskrift § 3. Når et skattekrav dekkes ved påleggstrekk, betaler skyldneren kravet samtidig med at den trekkansvarlige, som normalt vil være arbeidsgiver, foretar trekket. Den trekkansvarlige skal betale det trukne beløpet til skatteoppkreveren etter reglene om oppgjør av forskuddstrekk. Paragrafen regulerer tidspunktet for når beregning av renter av det trukne beløp som går til dekning av skyldig skatt skal stanse. Renteberegningen skal etter bestemmelsen stanses første dag i den oppgjørsperiode trekket er foretatt i.

8.1.1.3 Arbeidsgiveravgift

I forskrift 10. desember 1997 nr. 1389 § 2 er det gitt enkelte regler om beregning av renter ved for sen betaling av arbeidsgiveravgift. Forskriften har ikke egne regler om satser mv. - Reglene om skatt gjelder imidlertid tilsvarende, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

Etter gjeldende praksis beregnes det renter etter § 1 i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 fra forfall fram til betaling skjer.

8.1.1.4 Skatter for øvrig

Ved for sen betaling av terminskatt og utlignet skatt etter petroleumsskatteloven samt renter og rentetillegg, skal det svares forsinkelsesrenter etter den sats som er fastsatt av Kongen med hjemmel i forsinkelsesrenteloven, jf. § 9 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. Etter forskriften § 10 skal renter påløpt i et kalenderår tillegges grunnlaget for renteberegningen de etterfølgende år.

Reglene i skattebetalingsloven om trekk gjelder også for artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 andre ledd andre punktum. For artistskatt skal forsinkelsesrenter dermed beregnes på samme måte som for ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49, jf. avsnitt 8.1.1.9. Rentesatsen er etter § 2 i forskrift 6. mai 1994 nr. 332 tre pst. høyere enn satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Renter skal etter § 2 siste punktum regnes fra forfallsdagen som etter artistskatteloven § 9 andre ledd er 7 dager etter at trekket er foretatt. Blir skatten fastsatt med skjønn fastsetter Sentralskattekontoret forfallsfristen, jf. artistskatteloven § 9 tredje ledd.

For svalbardskatt fastsatt ved ligning gjelder skattebetalingsloven tilsvarende, jf. svalbardskatteloven § 5-1 første ledd.

Etter svalbardskatteloven § 5-1 første ledd gjelder ikke skattebetalingsloven kapittel II. Dette har sammenheng med lønnstrekksordningen, jf. svalbardskatteloven § 5-2, jf. § 3-2. Svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd bestemmer at det ved forsinket betaling påløper renter etter en sats som departementets fastsetter. Det er ikke fastsatt nærmere regler i medhold av denne bestemmelsen.

8.1.1.5 Arveavgift

Arveavgiftsloven § 22 første ledd første punktum fastslår at den avgiftspliktige eller testamentfullbyrderen skal betale morarenter 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 andre ledd gitt en egen bestemmelse om renter når det innvilges betalingsordning og arven/gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet som mottakeren skal drive videre mm. Satsen er en og en halv ganger normalrentesatsen for rimelige lån i arbeidsforhold. For andre halvdel av 2003 vil dette si 7,5 pst. p.a.

8.1.1.6 Merverdiavgift

Det følger av merverdiavgiftsloven § 36 første ledd at det skal betales renter 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 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 pst. over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven. Det vil si at rentesatsen 1. januar 2003 var 15 pst. p.a. Renten beregnes fra forfallstidspunktet frem til betaling skjer.

For merverdiavgift som påløper ved innførsel vises det til avsnitt 8.1.1.8 nedenfor.

8.1.1.7 Innenlandske særavgifter

Finansdepartementet kan med hjemmel i særavgiftsloven § 5 annet ledd gi regler om renter ved for sen betaling. Tilsvarende hjemmel finnes i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5 fjerde ledd, dokumentavgiftsloven § 2 bokstav e og lov 19. juni 1964 nr. 1 om tilvirkning og beskatning av alkohol § 7 annet ledd.

For særavgifter som omfattes av særavgiftsforskriften skal det etter forskriften § 6-4 svares renter ved forsinket betaling fra forfall fram til betaling skjer. Beregningen skal foretas etter en sats som er tre pst. over den til enhver tid gjeldende sats fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven. Det samme gjelder for dokumentavgift som ikke er betalt i rett tid, jf. § 1-2 første ledd i forskrift om dokumentavgift 16. desember 1975 nr. 1.

Det er ikke hjemmel for å pålegge renter ved for sen betaling av oppbyggingsavgift, årsavgift og omregistreringsavgift. For årsavgift påløper et gebyr ved forsinket betaling. Gebyrets størrelse fastsettes av Stortinget i det årlige skatte- og avgiftsvedtak, jf. § 4 i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogner. For 2003 er gebyret fastsatt til kr 250.

Finansdepartementet har i brev av 15. november 2001 sendt på høring et forslag til forskrift om renter. I følge forslaget skal det beregnes renter ved forsinket betaling av særavgifter fra forfall fram

til betaling skjer etter en sats som er tre pst. over den til enhver tid gjeldende sats fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven.

8.1.1.8 Toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel

Kongen kan med hjemmel i tolloven § 9 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 er imidlertid ikke trådt i kraft. Bestemmelsen trer i kraft fra den tid Finansdepartementet bestemmer. Tolloven § 9 vil når den trer i kraft også få anvendelse for merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65. Det samme vil gjelde for særavgifter som oppstår ved innførsel, jf. tolloven § 1 nr. 5.

Tolloven § 35 tredje punktum bestemmer at det skal betales renter av kreditt for toll. Etter fjerde punktum kan departementet fastsette nærmere regler om beregning og betaling av renter ved for sen betaling. Dette er gjort i forskrift 18. juni 1987 nr. 510 om renter ved for sen betaling av innrømmet tollkreditt. Rentesatsen er etter forskriften tre pst. over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling mv. Rentene beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer.

Med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 62 4. ledd og § 66 er det i § 15 i forskrift 12. desember 1975 nr. 2 (nr. 12), gitt regler om renteplikt ved for sen betaling av merverdiavgift ved innførsel. Rentesatsen er tre prosent over den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov av 17. desember 1976 nr 100 om renter ved forsinket betaling mv. Rentene skal beregnes fra forfallsdag og inntil betaling skjer.

Forslaget til forskrift om renter som ble sendt på høring av Finansdepartementet ved brev av 15. november 2001 omfatter også regler om renter ved forsinket betaling av toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel. Forskriften har hjemmel bl.a. i tolloven § 9 og merverdiavgiftsloven § 66. I følge forslaget skal det beregnes renter av slike krav fra forfall fram til betaling skjer etter en sats som er tre pst. over den til enhver tid gjeldende sats fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven.

8.1.1.9 Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49

Ved forsinket betaling av ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 påløper renter med tre pst. høyere enn satsen fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. § 2 i forskrift 6. mai 1994 nr. 332. Renten beregnes i begge tilfeller fra forfall fram til betaling skjer.

8.1.2 Renter av økning som følge av endringsvedtak

8.1.2.1 Generelt

Når det treffes vedtak om endring som innebærer en økning i skatte- eller avgiftsplikten gjøres kravet (økningen) normalt gjeldende overfor den skatte- eller avgiftspliktige på et senere tidspunkt enn om kravet hadde vært fastsatt på ordinær måte. For enkelte krav er det i dag egne forfallsfrister (betalingsfrister) for den delen av kravet som oppstår på denne måten. Renter beregnes i tilfelle

særskilt fra tidspunktet kravet normalt skulle vært betalt frem til forfallstidspunktet for økningen. Oversittes forfallstidspunktet for økningen beregnes renter etter reglene om renter ved forsinket betaling. Reglene om renter ved forsinket betaling er behandlet over.

For enkelte kravstyper er det ikke egne regler om renter ved vedtak om endring fordi det ikke er egne forfallsregler for kravet (økningen) som gjøres gjeldende på bakgrunn av vedtaket. Tidspunktet for når det treffes vedtak om endring er uten betydning for renteberegningen. Kravene blir ansett som oppstått og forfalt på det tidspunkt det skulle vært betalt etter de ordinære regler. Renter beregnes derfor etter reglene om renter ved forsinket betaling fra opprinnelig forfall fram til betaling.

8.1.2.2 Formues- og inntektsskatt

Ligningsloven § 9-10 har regler om renter ved vedtak om endring, etterberegning eller skjønnsfastsettelse. Av økningen i skatt som fremkommer som følge av vedtaket beregnes renter med 7 pst. dersom det treffes avgjørelse om ileggelse av tilleggsskatt. Renter 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 endrings sak.

8.1.2.3 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 andre ledd gjelder ikke forfallsregelen i folketrygdloven § 24-4 fjerde ledd. Det er praksis for at endringer i avgiftsbeløpet blir henført til de angjeldende terminer med opprinnelig forfall for denne. Hjemmelsgrunnlaget for renteberegning er i slike tilfeller ikke helt klar, men antas å følge av folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, jf. skattebetalingsloven § 31 nr. 1. Arbeidsgiveravgiften følger oppgjør- og betalingsreglene for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk. Rentesatsen som benyttes er imidlertid satsen for forskuddsskatt, restskatt og forhåndsskatt, dvs. 12 pst. p.a. og renter skal beregnes fra ordinært forfall for den enkelte termin frem til betaling skjer. I praksis henføres endringer i slike tilfeller ofte til 6. termin og det beregnes forsinkelsesrenter fra ordinært forfall for 6. termin fram til betaling skjer.

8.1.2.4 Skatter for øvrig

I petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 er det bestemt at ligningsloven § 9-10 ikke skal gjelde ved etterberegning eller endring av skatt etter loven. Etter § 7 nr. 2 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. skal det beregnes renter av forhøyelsen fra 1. januar året etter inntektsåret frem til betaling eller forfall. Rentesatsen er 5,5 pst., jf. forskriften § 11 nr. 2. Forskriften § 10 bestemmer at renter for et kalenderår skal tillegges grunnlaget for renteberegningen for de etterfølgende år (rentesrente). Det organ 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 andre ledd.

Artistskatteloven § 12 andre ledd bestemmer at forsømmelse av trekkplikt har samme virkning som forsømmelse av trekkplikt etter skattebetalingsloven. Skattebetalingsloven § 49 nr. 3 tredje punktum om at renter skal beregnes som om rettidig trekk hadde vært foretatt kommer derfor til anvendelse ved endring av artistskatt.

I endringssaker gjelder ligningslovens 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 andre ledd. Renter ved endring beregnes dermed etter ligningsloven § 9-10.

8.1.2.5 Arveavgift

Etter arveavgiftsloven § 22 første ledd andre punktum skal det svares renter dersom forsinket fastsettelse av kravet medfører at fastsettelsen skjer etter de ordinære forfallsfrister. Med ordinære forfallsfrister siktes det til fristene som følger av arveavgiftsloven § 20 første og andre ledd. Dersom fastsettelsen skjer så sent at de opprinnelige forfallsfrister ikke kan overholdes, skal det enten foretas en foreløpig fastsettelse eller det kan bestemmes at fastsettelsen skal utsettes. I disse tilfellene vil forfallsfristen følge av § 20 tredje ledd. Rentene etter 22 første ledd andre punktum beregnes kun for "den mellomliggende" perioden, dvs. mellom opprinnelig forfall etter § 20 første og andre ledd og forfallsfristen etter § 20 tredje ledd.

Renter beregnes imidlertid 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 etter § 1 i forskrift 4. februar 1994 nr. 108 om renter etter lov om avgift på arv og visse gaver beregnes med den til enhver tid gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven.

8.1.2.6 Merverdiavgift

Etter § 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 § 34 første ledd og frem til 10. dag etter utløpet av den måned melding om vedtaket postlegges. Renteberegning ved fastsettelse etter § 37 foretas av fylkesskattekontoret, mens renteberegningen etter forfall hører under innfordringsmyndighetene, jf. avsnitt 8.1.1.6.

Rentesatsen er den samme som ved forsinkelse, dvs. tre pst. over den gjeldende rentesats fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, men renten etter § 37 beregnes pr. mnd. eller del derav, jf. § 5 i forskrift nr. 65.

8.1.2.7 *Særaavgifter*

Det er ikke fastsatt særlige regler om forfall for krav som oppstår som følge av endringsvedtak. Økningen anses forfalt etter de ordinære regler slik at renter beregnes etter reglene om renter ved forsinket betaling.

8.1.2.8 *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. Hjemmelen er ikke benyttet slik at det ikke er adgang til å kreve renter ved endringsvedtak.

I medhold av bestemmelsene om renter ved forsinket betaling i forskriften som ble sendt på høring 15. november 2001 vil det kunne beregnes renter også av økningen som følge av endringsvedtak.

8.1.2.9 *Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49*

For arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk og påleggstrekk er det ikke gitt egne særlige regler om forfall når arbeidsgiver gjøres ansvarlig for manglende trekk. Renter skal beregnes som om rettidig trekk er foretatt, jf. § 49 nr. 3 tredje. punktum. Renter 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.

8.1.3 Renter ved tilbakebetaling av skatt og avgift

8.1.3.1 *Formues og inntektsskatt*

Etter skattebetalingsloven § 31 nr. 2 har skattepliktige som får tilbakebetalt skatt etter §§ 24, 25, 30 nr. 2 eller 39, jf. § 40, krav på rentegodtgjørelse etter nærmere regler fastsatt av departementet. I forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg av skatt (renteforskriften) er det gitt regler om renter ved tilbakebetaling.

Når tilbakebetaling oppstår som følge av endring etter den ordinære avregningen, ytes rente etter § 4 i renteforskriften. Renter beregnes fra det tidspunkt skatten som skal tilbakebetales ble innbetalt fram til tilbakebetaling skjer. Rentesatsen er 0,3 pst. for hver måned eller del derav. Bestemmelsen forutsetter at det er restskatt som tilbakebetales, dvs. at skattyteren ved den ordinære avregningen fikk en restskatt som er innbetalt og nå skal betales tilbake. For eksempel vil en skattyter som i februar 2003 får tilbakebetalt restskatt som ble innbetalt 20. august 2002, få godtgjort renter med 0,3 pst. i seks måneder (august - februar). Dersom skattyteren ikke hadde restskatt er det forskottsskatt eller forhåndsskatt som skal tilbakebetales. Hjemmelen for renter er da forskriften § 2 andre 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. Dersom slik skatt (forskudd på skatt eller forhåndsskatt) tilbakebetales senere enn seks uker etter utlegg av

skattelisterne er kunngjort, skal det imidlertid godtgjøres renter med 0,3 pst. for hver måned eller del derav som løper fra kunngjøringen inntil tilbakebetaling skjer, jf. renteforskriften § 1 bokstav e. Dersom en legger til grunn at tilbakebetalingskravet forfaller seks uker etter utlegg, tilsvarer denne renten forsinkelsesrenter. Til forskjell fra en ordinær forsinkelsesrente skal det godtgjøres rente fra utlegget og ikke fra "forfallstidspunktet", dvs. seks uker etter utlegg, dersom fristen oversittes.

8.1.3.2 Oppgjør for forskuddstrekk, påleggstrekk og trekkansvar

Ved tilbakebetaling av forskuddstrekk, påleggstrekk eller trekkansvar senere enn seks uker etter innbetaling, ytes renter med 0,4 pst. pr. mnd. 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).

8.1.3.3 Arbeidsgiveravgift

Ved tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift senere enn seks uker etter innbetaling, ytes rentegodtgjørelse med 0,4 pst. 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.

8.1.3.4 Petroleumsskatt

Forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. fastsetter i § 9 at det skal svares forsinkelsesrenter både dersom den avgiftspliktige 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 svares renter av tilgodebeløpet fra 1. januar året etter inntektsåret fram til tilbakebetaling. Rentesatsen er 5,5 pst. p.a., jf. forskriften § 11 nr. 2. Også i disse tilfeller skal det beregnes rentesrente etter forskriften § 10.

8.1.3.5 Arveavgift

Arveavgiftsloven § 22 andre ledd bestemmer at den avgiftspliktige har krav på renter ved tilbakebetaling av for mye innbetalt avgift. Rentesatsen er 0,5 pst. pr. 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.

8.1.3.6 Merverdiavgift

Etter merverdiavgiftsloven § 36 annet 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 andre 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 pst. pr. mnd. eller del derav.

I merverdiavgiftsloven § 38 første ledd andre punktum er det gitt bestemmelse om rentegodtgjørelse når den avgiftspliktige får tilbakebetalt avgift som følge av at en fastsettelse blir endret 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 pst. pr. mnd. eller del derav, jf. § 6 i forskrift nr. 65.

I annet ledd er det bestemt at ved tilbakebetaling i andre tilfelle kan departementet yte rentegodtgjørelse når særlige forhold foreligger. I praksis ytes rentegodtgjørelse kun i tilfeller hvor den avgiftspliktige har hatt rentetap og det skyldes forhold som avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for.

I NOU 1991:30 (Zimmerutvalget) er det uttalt 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. Rentegodtgjørelse tilstås normalt heller ikke ved vedtak om nedsettelse eller ettergivelse etter merverdiavgiftsloven § 69 eller avgiftsfritak etter § 70. Når det gjelder vedtak om nedsettelse eller ettergivelse med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 69, er det imidlertid ekstraordinært dersom beløpet er innbetalt."

"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."

Bestemmelsen benyttes også til å yte rentegodtgjørelse ved forsinket utbetaling av tilgodehavende avgiftsbeløp, se brev av 3. mars 2000 fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene med henvisning til finansdepartementets avgjørelse av 19. februar 1990.

8.1.3.7 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 av renten og rentegodtgjøren frastettes av Kongen. Kongens

myndighet er delegert til Finansdepartementet ved kgl. res. av 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 få anvendelse for merverdiavgift ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65. Det samme vil gjelde for særavgifter som oppstår ved innførsel, jf. tolløven § 1 nr. 5.

Forslaget til forskrift om regler om renter som ble sendt på høring av Finansdepartementet ved brev av 15. november 2001, omfatter også renter ved tilbakebetaling av toll, merverdiavgift og særavgifter ved innførsel. Etter forskriften § 3 første ledd første punktum skal det ytes renter når slike krav tilbakebetales. Skjer tilbakebetaling på grunnlag av vedtak om fritak/nedsettelse/ettergivelse skal rentegodtgjørelse bare ytes når særlige forhold foreligger. Rente skal beregnes fra tidspunktet for betaling frem til tilbakebetaling finner sted. Rentesatsen skal være en tredjedel av ratesatsen ved forsinket betaling, dvs. 5 pst. p.a.

8.1.3.8 Særavgifter

I medhold av særavgiftsloven § 5 annet ledd kan departementet gi forskrifter om bl.a. rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av avgift. Tilsvarende bestemmelser er gitt i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5 fjerde ledd, dokumentavgiftsloven § 2 bokstav e og lov av 19. juni 1964 nr. 1 om tilvirkning og beskatning av alkohol § 7 annet ledd. Det er imidlertid kun fastsatt nærmere regler for dokumentavgift og sukkeravgift.

Ved tilbakebetaling av dokumentavgift skal det godtgjøres rente med 3/4 pst. pr. mnd. eller del av måned fra beløpet blir betalt, jf. § 1-2 annet ledd annet punktum i forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift. Retten til rentegodtgjørelse er begrenset til tilfeller der tilbakebetalingen skjer som følge av klagebehandling eller rettsavgjørelse. I andre tilfeller ytes kun rente dersom særlige forhold foreligger, jf. § 1-2 tredje ledd. Det ytes ikke rentegodtgjørelse dersom den utgjør under kroner 50.

Toll- og avgiftsmyndighetene yter ikke rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling i andre tilfeller. Avgiftspliktige er dermed, med unntak for sukkeravgift og dokumentavgift, henvist til å kreve erstatning for å få kompensasjon for renteutgifter/rentetap knyttet til tilbakebetaling på tilsvarende måte som for toll og merverdiavgift ved innførsel. Finansdepartementet har i brev av 15. november 2001 sendt et forslag til nye regler om renter ved tilbakebetaling på høring.

Forslaget omfatter også renter ved tilbakebetaling av særavgifter.

8.2 Departementets forslag

8.2.1 Forsinkelsesrenter

Departementet foreslår en generell regel om renter ved forsinket betaling av skatte- og avgiftskrav. Departementet foreslår i denne sammenheng ingen endring i reglene om at det påløper gebyr ved forsinket betaling av årsavgift. Denne ordningen foreslås videreført som i dag ved at gebyret fastsettes av Stortinget i det årlige skatte- og avgiftsvedtaket. Et unntak for forsinkelsesrenter for årsavgift foreslås fastsatt i forskrift med hjemmel i lovutkastet § 6-6.

Rentesatsen er på skatte- og avgiftsområdet som den store hovedregel knyttet opp til den alminnelige forsinkelsesrentesats som fastsettes i medhold av forsinkelsesrenteloven. Denne satsen har siden 1. januar 1994 vært 12 pst. p.a. På skatte- og avgiftsområdet varierer imidlertid satsen fra 12 pst. p.a. (den alminnelige forsinkelsesrentesats) til 15 pst. p.a. for enkelte krav. Dette fremkommer av regelverket ved at satsen enten skal tilsvare den alminnelige forsinkelsesrentesats eller ligge tre pst. over den alminnelige forsinkelsesrentesatsen.

At satsen i noen tilfeller er høyere enn den ordinære satsen skyldes flere forhold, dels begrunnet særlig ut fra den enkelte kravstype. De krav som har en høyere sats er i noen tilfeller krav som arbeidsgiver eller den avgiftspliktige innkrever på vegne av staten. Dette gjelder arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk, påleggstrekk og merverdiavgift. I tillegg er det en høyere sats for særavgifter og tollkreditten. Skatte- og avgiftskrav har en særstilling i forhold til de fleste private krav ved at det i de fleste tilfeller ikke ytes frivillig kreditt. For de fleste skatte- og avgiftskrav påløper det heller ingen gebyr når en betalingsfrist oversittes og det sendes betalingsvarsel.

Departementet foreslår en generell sats for alle skatte- og avgiftskrav. Lovteknisk foreslås dette gjennomført ved at loven henviser til den til enhver tid gjeldende sats etter forsinkelsesrenteloven. Det vil i dag si 12 pst. Departementet mener bestemmelser om dette bør tas inn i loven, se § 6-1.

Utgangspunktet for forsinkelsesrenteberegningen vil være når en forfalls- eller betalingsfrist i skatteinnkrevingsloven kapittel 5 oversittes. Renter løper fram til betaling skjer. Forslaget legger imidlertid opp til et unntak fra dette ved at renter av ansvarskrav som omhandlet i § 5-22 skal 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. Dette viderefører den ordning som følger av skattebetalingsloven § 49.

8.2.2 Renter av økningen ved vedtak om endring

Renter av økningen som følge av vedtak om endring fastsettes etter gjeldende regler enten ved at det beregnes forsinkelsesrenter fra opprinnelig forfall for kravet fram til betaling skjer, eller ved at det beregnes renter fra opprinnelig forfall fram til vedtak som innebærer forhøyelse treffes. Fra dette tidspunkt beregnes eventuelt forsinkelsesrenter.

Departementet foreslår en samordning av måten renter beregnes på i disse tilfellene. Det er det organ som treffer vedtak om endring som bør treffe vedtak om renter av økningen, mens det er innkrevingsorganet som beregner forsinkelsesrenter. Dette innebærer at det for krav hvor fastsettelse og innkreving tilligger ulike organer ikke vil være praktisk at renteberegningen skjer etter reglene om renter ved forsinket betaling. Departementet mener også at det er gode grunner for at det bør være ulike regler bl.a. om rentesats for de to tilfellene. Dette tilsier at renteberegningen i disse tilfeller som en hovedregel skal foretas på selvstendig grunnlag uavhengig av renteberegningen ved forsinket betaling.

Departementet legger opp til en objektiv regel om renter i disse tilfellene. Dette i motsetning til regelen i ligningsloven § 9-10 som bestemmer at når det treffes vedtak om endring av ligning skal renter kun beregnes dersom det også ilegges tilleggsavgift. 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) s. 118 andre spalte. Det ble i denne sammenheng vurdert en regel om renteplikt kun når den forsinkede utligning skyldes skattyters eget forhold. En slik bestemmelse ble imidlertid ikke foreslått fordi den ville måtte medføre en selvstendig vurdering som kan være vanskelig og dermed administrativt besværlig. Departementet er enig i dette, og mener at enten bør dagens ordning videreføres eller så bør renter beregnes i alle tilfeller uavhengig av om det ilegges tilleggssatt eller ikke.

Departementet foreslår nedenfor at rentesatsen bør settes så lavt at den bare kompenserer for den kreditt skattyter har hatt. Departementet mener det da ikke er urimelig at det beregnes renter selv om skattyter er uten skyld i den utsatte fastsettelsen. Formålet med renteregelen er å dekke likviditetstapet skattekreditorene har lidt som følge av den forsinkede betalingen. Tilsvarende har skattyter hatt en tilfeldig likviditetsfordel. I praksis har vilkåret om at det kun beregnes renter ved illeggelse av tilleggsskatt hatt uheldige utslag hvor en endring har konsekvenser for flere år. Dersom skattyter som følge av et endringsvedtak får tilgodebeløp et år samtidig som han blir skyldig skatt for et annet år vil han ha krav på renter av tilgodebeløpet, men slipper å betale renter av det skyldige beløpet dersom det ikke ilegges tilleggsskatt. Departementet har etter en helhetsvurdering kommet til at renter, også for de krav hvor ligningsloven § 9-10 i dag får anvendelse, skal beregnes etter en objektiv regel. Departementet gjør imidlertid oppmerksom på at denne rentebestemmelsen har en side til tilleggsskattesystemet og bør vurderes nærmere i sammenheng med eventuelle endringer i tilleggsskattereglene. Departementet viser til tilleggsskatteutvalgets utredning av 11. februar 2003 (NOU 2003: 07).

Departementet mener at renter i utgangspunktet bør beregnes fra skatte- eller avgiftskravet skulle vært betalt etter de ordinære regler. Videre bør renter beregnes frem til forfall for økningen som etter § 5-23 vil være tre uker etter at melding om vedtaket er sendt den skatte- og avgiftspliktige. Er kravet betalt før dette tidspunkt bør renteplikten avbrytes ved betalingstidspunktet. En annen ordning ville etter departementets vurdering være urimelig. Det vises til de hensyn som ligger bak den tilsvarende regel i merverdiavgiftsloven § 37 første ledd annet punktum, jf. Ot.prp. nr. 15 (1981-82). At renteplikten avbrytes ved betaling kan medføre at det må foretas en omberegning av rentene dersom betaling skjer i perioden mellom tidspunktet for vedtaket og betalingsfristen i utkastet § 5-23. Departementet antar at dette ikke vil skape betydelige praktiske problemer.

Når det ikke blir foretatt korrekt beregning av forskuddstrekk gjøres den trekkansvarlige økonomisk ansvarlig som om riktig trekk var foretatt. Dette ansvaret er spesielt ved at det har form av å være et erstatningsansvar. Ansvaret som gjøres gjeldende omfatter også eventuelle renter som er påløpt. Denne ordningen foreslås videreført, se § 6-1 første ledd tredje punktum og merknadene til denne bestemmelsen.

Rentesatsen for perioden før betalingsfristen for krav som oppstår ved endringsvedtak er i dag ulik for ulike skatte- og avgiftskrav. For krav hvor det i dag er adgang til å beregne renter er satsen som hovedregel den samme som satsen for renter ved forsinket betaling. Dette gjelder bl.a. merverdiavgift og innenlandske særavgifter. For renter som beregnes etter ligningsloven § 9-10 er rentesatsen 7 pst. Ligningsloven § 9-10 kommer til anvendelse for formues- og inntektsskatt etter

skatteloven og svalbardskatteloven, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift som fastsettes i medhold av folketrygdloven § 24-4 tredje ledd. For petroleumsskatt er rentesatsen 5,5 pst, men påløpt rente ved utgangen av året skal inngå i grunnlaget for renteberegningen.

Begrunnelsen for renter i disse tilfelle er i noen grad forskjellig fra begrunnelsen for forsinkelsesrenter. I begge tilfellene har renten som formålet å dekke det avsnvstapet staten på den ene side har lidt ved den forsinkede fastsettelse av kravet. Dersom skatte- og eller avgiftsplikten hadde vært korrekt fastsatt i første omgang skulle kravet vært betalt ved det ordinære forfallet. Den skatte- eller avgiftspliktige har dermed oppnådd en gevinst motsvarende det tap staten har hatt som kompenseres gjennom at det beregnes renter. For perioden etter forfall skal forsinkelsesrenten også fungere som et betalingsincentiv for kravet som er forfalt. For perioden før forfall er det formelt ikke fastsatt et krav og renten kan vanskelig begrunnes ut fra at den skal fremme betaling (oppfyllelsespress). Det vil i tilfelle være andre plikter enn betalingsplikten som ikke oppfylles i slike tilfeller, f. eks. plikten til å levere oppgaver for egendeclarerte krav. Manglende oppfyllelse av slike plikter medfører særlige misligholdssanksjoner som tilleggsskatt, tilleggstoll eller tilleggsavgift.

I noen tilfeller skyldes endringen av skatte- og avgiftsplikten ikke at den skatte- og eller avgiftspliktige bevisst har gjort noe galt, men tilfeldige feil eller et uklart regelverk. Skyldneren har i slike tilfeller mindre oppfordring til å oppfylle siden kravet sett fra skyldnerens side ikke eksisterer. Det kan da være strengt at det påløper renter etter den høye satsen som gjelder for forsinkelsesrenter. Det vises også til Finansdepartementets høringsbrev av 15. november 2001 hvor det uttales følgende om renteplikten i disse tilfellene:

"Departementet har vurdert om renteplikten bør være absolutt, eller om det bør være et unntak fra renteplikten dersom det skyldes forhold på toll- og avgiftsmyndighetenes side at korrekt beregning ikke har funnet sted, og den toll- eller avgiftspliktige ikke er noe å bebreide. Hensynet til praktiseringen av regelverket tilsier at renteplikten er absolutt. Men ettersom rentesatsen inneholder et preventivt element vil en absolutt renteplikt i slike tilfeller kunne virke urimelig. Den toll- eller avgiftspliktige vil imidlertid også i disse tilfellene ha en rentegevinst og det offentlige vil ha et rentetap. Departementet foreslår derfor en unntaksregel i § 2 fjerde ledd om at det i disse tilfellene kan beregnes renter med en lavere rentesats."

En lavere rentesats for perioden fra opprinnelig forfall fram til vedtaket om endring vil imidlertid innebære at det vil lønne seg for skyldneren at det ikke blir fastsatt et skatte- eller avgiftskrav dersom han ikke har midler til å betale kravet. Blir det foretatt korrekt fastsettelse og kravet ikke ble betalt ved forfall, ville de strengere regler om renter ved forsinket betaling kommet til anvendelse.

Departementet foreslår likevel en lavere rentesats enn satsen som foreslås for renter ved forsinket betaling. Det pønale elementet bør ivaretas ved ileggelse av tilleggsskatt, tilleggstoll eller tilleggsavgift. Departementet har særlig vurdert om en lavere sats vil innebære en risiko for svikt i viljen til å innlevere oppgaver over krav som bygger på egendeclarasjon. For denne kravstypen kan et alternativ være å skille mellom tilfeller hvor det er en bevisst unndragelse og tilfeller der manglende korrekt deklarasjon er mer uunnskyldelig. Departementet er imidlertid kommet til at en slik løsning i praksis vil bli vanskelig og resurskrevende å gjennomføre. I noen grad blir den også lite treffsikker og vil ikke omfatte alle de tilfeller som bør omfattes. Risikoen for tilleggsskatt, tilleggsavgift eller

tilleggstill bør etter departementets vurdering være et tilstrekkelig sanksjonsmiddel for å sikre oppfyllelse av oppgaveplikten også for egendeklarerte krav.

Etter gjeldende regler varierer renten i disse tilfellene fra 5,5 prosent p.a. til 15 prosent p.a. Dersom rentesatsen kun skal dekke avsnaptapet bør rentesatsen tilnærmes den alminnelige pengemarkedsrenten. Et moment i denne sammenheng er at det er enkelte fordeler med at rentesatsen ved endringsvedtak er den samme enten det skjer en økning eller en reduksjon av kravet. En slik løsning gjelder i dag for petroleumsskatt. Faren for at personer med betalingsproblemer skal bli fristet til å unnlate å levere oppgaver eller gi gale opplysninger tilsier at rentesatsen ikke settes for lavt. Et moment ved fastsettelse av satsen ved tilbakebetaling er at den ikke kan settes høyere enn markedsrenten, fordi dette medfører en fare for at det blir spekulert i for høye innbetalinger av skatte- og avgiftskrav med sikte på god avkastning. Foruten de rentetap staten da vil lide vil en økning i antallet tilbakebetalinger også være arbeidskrevende for skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet mener derfor at satsene ikke kan være lik i endrings sakene. Departementet foreslår etter en samlet vurdering at renten av økning som følge av endringsvedtak fastsettes til for tiden 6 prosent. Lovteknisk bør satsen fremkomme av loven ved en kobling til den alminnelige forsinkelsesrentesatsen. Satsen vil da justeres automatisk ved endring av forsinkelsesrentesatsen.

8.2.3 Renter ved tilbakebetaling av skatter og avgifter

En av begrunnelsene for bestemmelsen i § 5-30 om en særskilt forfallsfrist for krav på tilbakebetaling av skatt og avgift er at dette også gjør det mulig å tilkjenne renter etter reglene om forsinket betaling dersom fristen ikke overholdes av skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet foreslår at satsen bør tilsvare den alminnelige forsinkelsesrentesats, dvs. 12 prosent, jf. § 6-4. Dette vil innebære en utvidelse av retten til å kreve renter ved tilbakebetaling i forhold til dagens regler. 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 rente er lavere fordi den kun er ment å være en kompensasjon 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 forsinkelsesrentesats medføre en betydelig økning av rentesatsen. Dette gjelder bl.a. for tilgodebeløp på skatt hvor det i dag ytes renter etter en sats på 0,3 prosent pr. mnd eller del derav. Den tilsvarende satsen for tilbakebetaling av arbeidsgiveravgift og ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 er 0,4 prosent pr. mnd eller del derav, mens den for arveavgift er 0,5 prosent pr. mnd eller del derav. For merverdiavgift som tilbakebetales etter merverdiavgiftsloven § 24 er satsen 0,5 prosent pr. mnd eller del derav. Denne satsen gjelder også når renter ytes etter merverdiavgiftsloven § 38. Ved tilbakebetaling av dokumentavgift ytes rente med 3/4 prosent pr. mnd eller del derav. For øvrige innenlandske særavgifter, toll og merverdiavgift og særavgifter ved innførsel ytes det i dag ikke renter ved tilbakebetaling slik at for disse kravene vil en slik endring medføre at det innføres en plikt til å yte renter.

Departementet vil påpeke at rekkevidden av bestemmelsen er begrenset slik at den kun er forutsatt å komme til anvendelse i noen få tilfeller.

I praksis vil forslaget også innebære en del andre mindre tekniske endringer i måten renten beregnes. For de fleste krav beregnes venterenten pr. måned eller del derav. Dette innebærer at rente for en måned påløper straks fristen er oversittet. Endringen innebærer at renten løper p.a., dvs. at antall dager tilbakebetalingen er forsinket er avgjørende for hvor stort rentebeløp som påløper. I praksis innebærer endringen at det må foretas en beregning av renten frem til tidspunktet for når utbetaling forventes å skje. Dette vil stille 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 antas en slik ordning ikke å medføre særlige praktiske problemer for innkrevingsmyndighetene. Dersom det er tvil om når utbetalingen vil skje, bør innkrevingsmyndighetene i tilfelle ha adgang til å legge inn en sikkerhetsmargin på en til to dager for å sikre at det ytes tilstrekkelig rente etter bestemmelsen. Dvs. at renter beregnes for noen dager ekstra utover det som formelt følger av loven. Departementet antar at dette kan gjennomføres uten særlig hjemmel. Dette vil være særlig aktuelt ved mindre beløp, mens det ved større beløp bør være en noe mer restriktiv praksis.

Av § 6 annet ledd i forskrift 23. desember 1975 nr. 9 (nr. 65) om betaling av avgift og beregning og betaling av renter og rentegodtgjørelse etter merverdiavgiftsloven fremkommer en begrensning i plikten til å svare renter 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 foreslår at bestemmelsen videreføres, men at det ikke bør legges noe mer i bestemmelsen enn det som vil følge av de alminnelige regler om kreditormora, se forsinkelsesrenteloven § 2 andre ledd. Det vises til utkastet til § 6-4 annet ledd.

For skatt kan det oppstå spørsmål om renter etter en slik bestemmelse vil være skattefrie etter skatteloven § 5-60. Regelen i skatteloven om at rente ved tilbakebetaling av skatt ved avregningen ikke skal anses som inntekt, ble tilføyd ved lov av 20. desember 1991 nr 82 med virkning fra og med inntektsåret 1992. Bakgrunnen for regelen fremgår av Ot.prp. nr. 3 1991/92. Av forarbeidene fremgår det at departementet i valg av løsninger har lagt vekt på å finne løsninger som betyr administrative forenklinger. Hvis skatten enten blir satt opp eller ned i en endringssak, så vil dette føre til en endring i rentetillegget eller rentegodtgjørelsen. Dersom rentegodtgjørelsen skulle være skattepliktig inntekt eller rentetillegget skulle gi fradragrett, måtte skattyter gis inntektstillegg eller -fradrag ved ligningen for det år ny avregning foretas. I de aller fleste tilfeller dreier det seg her om meget små beløp, samtidig som en gjennomføring av reglene krever store ressurser. Videre ville en måtte pålegge skattemyndighetene å sende skattyteren ligningsoppgave hvert år, på samme måte som banker og andre finansinstitusjoner. Dette ville medføre kostnader, særlig fordi det i praksis gjelder alle skattyterne. Det er således forenklingshensyn som ligger bak reglene i skatteloven § 5-60 og § 6-40 femte ledd bokstav b. Departementet antar at renter etter denne bestemmelsen også bør omfattes av skattefritaket etter de nevnte bestemmelser i skatteloven.

8.2.4 Venterente

Med venterente menes her renter som skal kompensere for at den skatte- og avgiftspliktige i en periode har betalt for mye skatt eller avgift. Krav på tilbakebetaling oppstår noen ganger fordi et vedtak om endring medfører en reduksjon av det tidligere fastsatte og betalte skatte- eller

avgiftskravet. Tilbakebetaling blir også noen ganger aktuelt fordi det ved en feil er innbetalt for mye skatt eller avgift som skal tilbakebetales. Videre kan et tilbakebetalingskrav oppstå som følge av at 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- og avgiftskravet ble betalt fram til tilbakebetaling skjer.

De ulike årsakene til at det oppstår et krav på tilbakebetaling kan i noen tilfeller begrunne en ulik behandling av krav i forhold til reglene om venterente. Dette er tilfelle i dag ved at det som hovedregel ikke ytes rente når tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav skjer etter at det er innvilget fritak, nedsettelse eller ettergivelse, mens det som hovedregel ytes renter når det skjer en endring av skatte- og avgiftsplikten som følge av et endringsvedtak på bakgrunn av domstolsavgjørelse eller klagebehandling.

Denne forskjellen i når det ytes rentegodtgjørelse skyldes begrunnelsen for at det skal ytes renter ved tilbakebetaling. Dersom det foreligger en feil ved fastsettelsen som den skatte- og avgiftspliktige er uten skyld i, anses det som rimelig at det ved korrigeringen (tilbakebetalingen) også korrigeres for likviditetstapet den skatte- og avgiftspliktige har lidt. Staten (skattekreditorene) har motsatt hatt en likviditetsfordel av feilen som det synes rimelig å gi slipp på. Når tilbakebetalingskravet skyldes den skatte- og avgiftspliktiges egne forhold, vil korreksjonshensynet ikke gjøre seg like sterkt gjeldende. I slike tilfeller vil det være ønskelig å motivere til at feil blir rettet opp så tidlig som mulig. En obligatorisk rett til renter vil redusere interessen for raskt å søke å få rettet opp forholdet. Slike hensyn antas å ligge bak den begrensede adgangen til rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling som følger av f. eks. merverdiavgiftsloven § 38. Renteplikten er etter første ledd obligatorisk når tilbakebetaling skjer som følge av klagebehandling, nedsettelse etter merverdiavgiftsloven § 56 (endring av tidligere vedtak etter § 54 eller § 55), eller avgjørelse og forlik i rettsak. I andre tilfeller er rente begrenset til når særlige forhold foreligger, jf. merverdiavgiftsloven § 38 annet ledd.

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, og kompensasjonshensynet gjør seg derfor ikke like sterkt gjeldende. Etter merverdiavgiftsloven § 38 vil det kun i særlige tilfeller ytes rentegodtgjørelse i disse tilfellene.

Departementet foreslår en objektiv regel om rentegodtgjørelse når det skjer en endring i den tidligere skatte- og avgiftsplikten, uavhengig av hvordan endringen gjennomføres. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven begrenser renteplikten i noen tilfeller på en uheldig måte. Det vises til NOU 1991:30 (Zimmerutvalget) hvor bestemmelsen ble vurdert. Bestemmelsen ble ikke foreslått endret, men det ble rettet en anmodning til Finansdepartementet om å vurdere å benytte bestemmelsen i § 38 annet ledd i noen flere tilfeller. Ulempen med denne bestemmelsen er, som utvalget påpeker, at noen tilfeller hvor det er rimelig å yte renter faller utenfor. En løsning som innebærer at det i særlige tilfeller etter departementets skjønn kan ytes rentegodtgjørelse medfører i praksis at det må søkes særskilt om rentekompensasjon. Erfaringsmessig utvikler det seg typetilfeller som blir retningsgivende for skjønnet. Det kan da være like hensiktsmessig å regulere dette nærmere i forskrift slik at renter ytes automatisk når et slikt særlig tilfelle oppstår.

Departementets forslag er 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- og avgiftspliktige kan imidlertid hensynet til å få en rask avklaring av skatte- eller avgiftsplikten tilsa en avgrensning mot tilfelle der årsaken til feil innbetaling skyldes den skatte- og avgiftspliktige. En mulighet er å begrense renteplikten for slike krav til tilfeller hvor den skatte- og avgiftspliktige ikke kan bebreides. En slik begrensnng i venterenten gjelder for CO2-avgift. Forskrift 12. juni 1998 nr. 577 om renter ved tilbakebetaling av for meget innbetalt CO2-avgift § 1 første punktum lyder som følger:

" Når CO2-avgift betales tilbake, svares renter av for meget innbetalt avgift med mindre feil innbetaling skyldes forhold som kan legges den avgiftspliktige til last eller som han er nærmest til å bære ansvaret for."

En svakhet ved en slik regel er etter departementets syn at skyldgraden vil variere, og det vil ikke alltid være like rimelig at renteplikten bortfaller fullstendig selv om for sen tilbakebetaling skyldes forhold hos den skatte- og avgiftspliktige.

Når tilbakebetalingen skyldes et vedtak om fritak eller ettergivelse, er departementets vurdering at hovedregelen bør være at det ikke ytes renter. Dette vil i hovedsak være i samsvar med det som gjelder i dag. Som nevnt over er det imidlertid ikke alltid like rimelig at det ikke beregnes renter i disse tilfellene. Departementet foreslår 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 at behovet for bestemmelsen er redusert som følge av den utvidede adgangen til rente ved tilbakebetaling etter den objektive regelen. Det vises til utkastet § 6-5 første og annet ledd.

I utgangspunktet er det avsnstapet som skal kompenseres ved venterenten. Utgangspunktet for rentesatsen er dermed den samme som for renter som den skatte- og avgiftspliktige skal betale når et endringsvedtak medfører en økning, jf. over. Når renter skal ytes etter en objektiv regel bør satsen ikke settes for høyt for å unngå at de skatte- og avgiftspliktige reduserer grundigheten i forbindelse med egenreklaring. Satsen må heller ikke være så høy at man risikerer at innbetaling til staten (skattekreditorene) blir ansett som et økonomisk gunstig alternativ til kortsiktige pengeplassering. Unødvendige tilfeller med tilbakebetaling medfører økt arbeidsbyrde for skatte- og avgiftsmyndighetene. Videre vil en høy sats gi mindre oppfordring til å fremlegge dokumentasjon m.m. slik at skatte- og avgiftsmyndighetene får tilstrekkelig grunnlag for å forestå tilbakebetaling.

Departementet er av den oppfatning at venterenten som ytes etter skattebetalingslovens regler er noe lav i forhold til det alminnelige rentenivået. Renter av skatt som oppstår etter avregningen er imidlertid ikke skattepliktig ved ligningen, jf. skatteloven § 5-60. Skatteloven § 5-60 er nærmere omtalt ovenfor. På merverdiavgiftsområdet er satsen mer tilpasset det alminnelige rentenivået. Departementet viser til de innvendinger som er nevnt over med hensyn til en for høy rentesats og foreslår at renten settes til 5 pst. p.a. Lovteknisk er satsen tatt inn i loven ved en kobling til den alminnelige forsinkelsesrentesatsen, jf. § 6-5 tredje ledd.

I dag beregnes venterenten i de fleste tilfeller pr. mnd eller del derav. Fordelen med renteberegning pr. mnd. eller del derav er at en mindre forskyvning av tidspunktet for utbetaling normalt ikke vil endre renteberegningen. Ved pro anno beregning vil en dag utsettelse med utbetalingen innebære at det skal beregnes renter for en dag ekstra. Tilgoderenter 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 antar at ulempene ved en pro anno renteregulering 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 pr. mnd eller del derav. Departementet antar at en slik lempelig beregningsmåte bør kunne gjennomføres uten uttrykkelig hjemmel.

8.2.5 Plassering av rentereglene

Plikten til å betale renter ved forsinket betaling oppstår som følge av at den skatte- eller avgiftspliktige oversitter en forfalls- eller betalingsfrist i skatteinnkrevingsloven kapittel 5. Det er innkrevingsmyndighetene som beregner renter ved forsinket betaling. Reglene om dette hører derfor etter departementets vurdering naturlig sammen med reglene om forfall for kravet, og foreslås derfor plasseres i skatteinnkrevingsloven. Dette er i samsvar med systematikken som i dag følger av skattebetalingsloven.

Den skatte- og avgiftspliktige kan bli forpliktet til å betale renter også i andre tilfeller enn når en forfallsfrist ikke overholdes. Først og fremst gjelder dette når det treffes vedtak om endring mv. som innebærer en økning av skatte- og avgiftsplikten. Det følger av redegjørelsen for gjeldende rett at det er ulike regler med hensyn til hvordan renteberegningen skal skje i disse tilfellene. For en del krav skjer dette i sammenheng med og etter reglene om renter ved forsinket betaling. Kravet som oppstår på grunn av fastsettelsen anses ikke å ha en egen forfallsfrist, men anses forfalt etter de ordinære regler. Dvs. når skatte- eller avgiftskravet skulle vært betalt etter de ordinære reglene. For andre krav er det egne regler om beregning av renter i slike tilfeller. Det vil si for perioden fra kravet opprinnelig skulle vært betalt fram til det treffes vedtak eller nærmere bestemt når økningen skal betales. I skatteinnkrevingsloven foreslås det en egen regel om forfall for krav som oppstår som følge av endringsvedtak, se lovutkastet § 5-23 og merknadene til denne bestemmelsen. Departementet foreslår at renter i disse tilfeller skal foretas etter egne regler for perioden fra kravet opprinnelig skulle vært betalt etter de ordinære regler i kapittel 5 og fram til betalingsfristen som følger av lovutkastet § 5-23. Fastsettelse av grunnlaget for og beregning av renter i slike tilfeller foretas dermed uavhengig av forsinkelsesrenteberegningen. Dette vil være i samsvar med ordningen som i dag bl.a. gjelder for merverdiavgift og for krav hvor ligningsloven § 9-10 får anvendelse.

Det vil normalt være fastsettingsmyndighetene som sammen med vedtaket om endring, etterberegning eller skjønnsfastsettelse treffer vedtak om renter fram til betalingsfristen for økningen. Det er videre fastsettingsmyndighetene som har kunnskap om forhold rundt fastsettelsen av kravet, f. eks. hvilken termin eller år kravet gjelder. I noen tilfeller er det også satt særskilte vilkår for at renter kan beregnes, f.eks. er det et vilkår for å beregne renter etter ligningsloven § 9-10 at det ilegges tilleggsatt. Etter arveavgiftsloven § 22 første ledd andre punktum er det et vilkår at

forsinket fastsettelse av arveavgiften skyldes at den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen har forsømt sin opplysningsplikt. Etter departementets vurdering taler dette for at reglene om renter i disse tilfellene plasseres sammen med de materielle reglene om skatte- og avgiftskravets grunnlag. Dette vil også være i henhold til den systematikk som gjelder for formue- og inntektsskatt i dag, jf. ligningsloven § 9-10. Samtidig vil det lovteknisk innebære en forenkling at reglene plasseres i skatteinnkrevingsloven i nær sammenheng med reglene om forfall som vil være utgangspunktet for renteberegningen og bestemmelsen i skatteinnkrevingsloven § 5-23 som vil være tidspunktet for når renteberegningen skal opphøre. At hjemmelen for renter for alle skatte- og avgiftskrav er samlet i en lov antas også å gi en pedagogisk og informativ gevinst. Departementet har etter en helhetsvurdering kommet til at reglene om renter av økning av skatte- og avgiftskrav bør plasseres i skatteinnkrevingsloven, men ber om høringsinstansenes synspunkter på dette valget.

Innkrevingsmyndighetene har også en rolle i forbindelse med beregning av renter som påløper ved tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift. Dette gjelder både for renter ved forsinket tilbakebetaling og for renter ved vedtak om endring som innebærer en nedsettelse av tidligere fastsatt skatt eller avgift. I skatteinnkrevingsloven legges det opp til et generelt skille mellom renter i de to ulike tilfellene, jf. henholdsvis § 6-4 og § 6-5.

Departementet legger opp til at reglene om renter ved tilbakebetaling systematisk behandles på samme måte som renter som påløper for skatte- og avgiftskravene. Det vil si at rentegodtgjørelse som oppstår som følge av at en betalingsfrist oversittes, i utgangspunktet bør stå i skatteinnkrevingsloven. Rentegodtgjørelse av et tilgodebeløp som oppstår ved endringsvedtak mv. reiser de samme problemstillinger med hensyn til plassering som når endringsvedtaket medfører en økning. Renter ved tilbakebetaling reguleres imidlertid for formues- og inntektsskatt av skattebetalingsloven. Det vil si at systematikken for renter ved tilbakebetaling avviker fra systematikken for renter ved endringsvedtak (økning), hvor hjemmelen er ligningsloven § 9-10. En videreføring av systematikken i skattebetalingsloven tilsier at reglene om renter ved tilbakebetaling som følge av endringsvedtak, plasseres i skatteinnkrevingsloven.

For skattekrav hvor det skjer en avregning, er det en særlig ordning med rentetillegg og rentegodtgjørelse. Departementet har kommet til at disse fortsatt bør stå sammen med reglene om avregningen. Det vises til utkastet til §§ 5-51 tredje ledd og 5-52 tredje ledd.

9 LEMPNING AV INNFORDRINGSHENSYN

9.1 Innledning

Skatte- og avgiftskrav skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller etter tvangsinnfordring. Innkrevingsmyndighetene kan likevel i visse tilfeller sette ned krav helt eller delvis, og/eller gi utsettelse med betalingen. Begrepet "lempning" brukes som en fellesbetegnelse for slike ordninger.

Lempning kan skje av *billighet* eller ut fra *innfordringshensyn*. At lempning skjer av billighet, innebærer at lempning innvilges som følge av rimelighet overfor søkeren, for eksempel på grunn av sykdom. Lempning som innfordringstiltak innebærer at skyldneren innrømmes lempning fordi det tjener innfordringen. Hensynene bak de to lempningsmåtene er grunnleggende forskjellige. Vilkårene er derfor også ulike.

I dette kapitlet behandles lempning på innfordringsmessig grunnlag. Lempning av billighetshensyn behandles nedenfor i kapittel 10.

9.2 Gjeldende rett

Det foreligger lang praksis for at innkrevningsmyndighetene har adgang til lempning på innfordringsmessig grunnlag, 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 bedre dekningsutsikter.

Vilkårene for lempning på innfordringsmessig grunnlag følger av retningslinjer gitt av Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet.

For at lempning skal skje er det en grunnleggende forutsetning at det foreligger et betalingstilbud fra skyldner. 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 offentlige kreditorinteresser er det sentrale. Selv om tilbudet isolert sett vil medføre bedre 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.

9.3 Departementets vurdering og forslag

Etter departementets vurdering er det 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. Det foreslås derfor å videreføre ordningen med lempning på innfordringsmessig grunnlag.

For å skape klarhet går departementet inn for at hjemmelen for lempning av innfordringsmessige hensyn lovfestes, og at vilkårene for slik lempning tas inn i loven. En slik lovfesting vil gi skyldnerne bedre kunnskap om adgangen til å søke om lempning og vil kunne legge til rette for en mer ensartet behandling av sakene hos innkrevingsmyndighetene.

Det grunnleggende vilkåret for lemping på innfordringsgrunnlag er at lempingen må antas å gi bedre dekning enn fremtidig innfordring. I noen tilfeller, særlig for mindre krav, vil det også kunne være hensiktsmessig å gjøre unntak fra dette vilkåret av prosessøkonomiske årsaker. Departementet foreslår det i forskrift til loven fastsettes nærmere retningslinjer for hvilke tilfeller dette er aktuelt. Nedenfor i avsnitt 10.2 foreslår departementet at ordningen med billighetslemping innskrenkes. Forskriftsbestemmelsen kan også være aktuell i noen slik saker. Det vises til utkast til § 9-2 i skatteinnkrevingsloven samt merknadene til bestemmelsen.

10 LEMPNING AV BILLIGHET

10.1 Gjeldende rett

Lempning av billighet kan for det første skje av hensyn til *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 faller bort eller forverres.

Lempning av billighet kan også være begrunnet i *forhold knyttet til fastsettelsen av kravet*. Dette kan eksempelvis være aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren. Det kan i praksis være vanskelig å sondre mellom forhold knyttet til fastsettelsen av kravet og forhold knyttet til skyldnerens situasjon. Av og til vil en søknad om lempning være begrunnet i begge deler. I enkelte tilfeller vil det da være kombinasjonen av slike forhold som medfører at lempning skjer.

Bestemmelser som åpner for lempning på billighetsgrunnlag 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 – oppfylder sine forpliktelser. Det må også unngås at private kreditorer gis fordeler på bekostning av det offentlige.

I 1999 fikk nærmere 80 % av de som søkte om lempning på billighetsgrunnlag avslag.

Det finnes i dag ulike hjemler for slik lempning:

10.1.1 Formues- og inntektsskatt

Det følger av skattebetalingsloven § 41 nr. 1 at formues- og inntektsskatt helt eller delvis kan settes ned ”når noen i medhold av ligningsloven § 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 av hensyn til forhold knyttet til fastsettelsen av kravet og av hensyn til skyldneren. 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 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. I saker om ettergivelse av skatt på over 200 000 kroner eller nedsettelse med mer enn dette beløpet, skal likevel avgjørelsen treffes av Finansdepartementet etter forslag fra skatteutvalget, jf. § 42 nr. 1 femte punktum. Denne kompetansen er delegert til Skattedirektoratet og delvis videre til skattefogdkontorene og skatteoppkreverne.

Også dagens ordning har visse svakheter. Skyldnerne må sende søknad om lempning til den lokale skatteoppkreveren, som skal avgi innstilling i saken til skatteutvalget, eventuelt formannskapet. Skatteutvalgene i mindre kommuner har få saker til behandling, og kan derfor ha møter bare én til to ganger i året. Dersom søknaden gjelder et krav på over 200 000 kroner, må skatteutvalget, eventuelt formannskapet, gi sin innstilling og deretter sende saken videre til skattefogdkontoret. Dersom sakens karakter eller beløpet størrelse tilsier det, videresendes søknaden til Skattedirektoratet. Dette innebærer at enkelte søknader behandles av fire organer før endelig avgjørelse tas. I tillegg til at dette er tid- og ressurskrevende, innebærer ordningen at relativt mange organer og personer vil kunne bli kjent med opplysninger av mer sensitiv karakter om skyldneren. Selv om de involverte har taushetsplikt, kan det være uheldig at slike opplysninger spres til for mange personer. Det som er påpekt ovenfor, kan tale mot å videreføre dagens ordning.

10.1.2 Artistskatt

Artistskatteloven § 12 andre ledd henviser til skattebetalingsloven, slik at reglene i skattebetalingsloven §§ 41 og 42 i utgangspunktet gjelder tilsvarende. Artistskatten er imidlertid en ren statlig skatt, og departementet har med hjemmel i skattebetalingsloven § 42 nr. 5 lagt avgjørelsesmyndigheten til Skattedirektoratet.

10.1.3 Petroleumsskatt

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 sjelden aktuelt å lempe av billighet på dette området.

10.1.4 Svalbardskatt

Det følger av 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 videre delegert den til skattefogdkontorene. Retningslinjene for lempning av formues- og inntektsskatt gjelder tilsvarende så langt de passer.

10.1.5 Arbeidsgiveravgift og trygdeavgift

Det følger av 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.

10.1.6 Arveavgift

Når det vil virke "urimelig" eller "uforholdsmessig trykkende" om kravet på rettidig betaling av arveavgift blir opprettholdt fullt ut, kan departementet nedsette eller frafalle kravet på arveavgift eller gi henstand med betalingen, jf. arveavgiftsloven § 46 annet ledd første punktum.

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 av hensyn til forhold knyttet til fastsettelsen av kravet. Ett eksempel på dette er når foreldre som et ledd i 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 deretter delvis videre delegert til skattefogdkontorene.

10.1.7 Merverdiavgift

Etter 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 urimelige utslag for skyldneren. Merverdiavgiftsloven § 69 blir først og fremst benyttet i situasjoner hvor lempning begrunnes i forhold knyttet til fastsettelsen av kravet. Bestemmelsen blir praktisert restriktivt.

Merverdiavgiftsloven § 69 skal ikke benyttes til å reparere uriktige vedtak eller de tilfellene der lovens system har gitt urimelige utslag. I det sistnevnte tilfellet er det merverdiavgiftsloven § 70 som eventuelt kommer til anvendelse.

Kompetansen til å lempe innenlands merverdiavgift etter § 69 er i sin helhet delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har delvis videre delegert sin kompetanse til fylkesskattekontorene. Innkrevingsmyndighetene, i dette tilfellet skattefogdkontorene, er ikke gitt kompetanse til å lempe av billighet etter § 69.

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.

10.1.8 Særavgifter

I de fleste av Stortingets årlige særavgiftsvedtak er det tatt inn en bestemmelse om at departementet kan gi fritak for eller nedsettelse av avgiftene ”når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveiet 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”. For dokumentavgift framgår dispensasjons hjemmelen av dokumentavgiftsloven § 3. Etter særavgiftsloven § 4 første ledd tredje punktum kan departementet 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 knyttet til fastsettelsen av kravet på tilsvarende måte som merverdiavgiftsloven § 70. 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 i slike tilfeller.

10.1.9 Toll

Departementet kan samtykke i fritakelse for eller nedsettelse av krav på toll dersom det foreligger særlige grunner, jf. tolltariffens innledende bestemmelser § 12 første ledd første punktum. Bestemmelsen forstås på tilsvarende måte som dispensasjonsbestemmelsene for særavgifter, slik at det ikke er adgang til å lempe på grunn av skyldnerens situasjon.

10.1.10 Krav med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 56 nr. 1 har Finansdepartementet i forskrift gitt Skattedirektoratet kompetanse til å sette ned eller ettergi beløp skyldneren er ansvarlig for etter skattebetalingsloven § 49 (for eksempel arbeidsgivers ansvar for skatt som skulle vært trukket av arbeidstakers lønn), når det på grunn av spesielle omstendigheter vil virke ubillig å fastholde kravet. Skattedirektoratet har delvis videredelegert sin kompetanse 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 ligningsloven § 10-6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7 eller gebyr etter ligningsloven § 10-8.

10.2 Departementets vurderinger og forslag

10.2.1 Innkrevingsmyndighetenes adgang til å lempe av hensyn til skyldnerens situasjon

10.2.1.1 Vurdering av dagens billighetsordning i forhold til andre ordninger.

Forholdet til gjeldsordningslovens lempningsregler.

Etter lov om endring av gjeldsordningsloven av 10. januar 2003 ble det fra 1. juli 2003 åpnet for at også skatte- og avgiftskrav kan omfattes av en gjeldsordning, jf. endringene i gjeldsordningsloven § 4-8. Tidligere kunne skatte- og avgiftskrav som utgangspunkt ikke omfattes dersom de utgjorde 60 prosent eller mer av skyldnerens totale gjeld.

Formålet med gjeldsordningsloven er å gi personer med alvorlige gjeldsproblemer en mulighet til å få kontroll over sin økonomi. Loven søker å legge til rette for at skyldneren - gjennom en formalisert prosedyre hvor namsmyndighetene spiller en sentral rolle - kan komme til en samlet ordning med sine kreditorer.

Et grunnleggende vilkår for gjeldsordning er at skyldneren er ”varig ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser”, jf. § 1-3.

Reglene om billighetslempning har fanget opp noen tilfeller som hittil – på grunn av begrensningene for skatte- og avgiftskrav - har falt utenfor gjeldsordningsloven. Når disse begrensningene nå er opphevet, er behovet for å videreføre særskilte regler om lempning ut fra hensynet til skyldnerens situasjon, vesentlig redusert. Departementet mener derfor det kan reises spørsmål om det er behov for fullt ut å videreføre regler om lempning av hensyn til skyldnerens situasjon i skatteinnkrevingsloven.

Når skatte- og avgiftskrav nå som hovedregel vil omfattes av gjeldsordningsloven bør skyldnere som oppfyller vilkårene for gjeldsordninger, først og fremst henvises til denne ordningen. Gjennom en gjeldsordning kan skyldneren komme til en løsning med så vel offentlige som private kreditorer under ett, og de ulike kravene kan ses i sammenheng når gjeldsordningen fastsettes.

Et tosporet system vil også i mange tilfeller være uheldig for skyldneren. En vesentlig del av de som søker om billighetslemping oppfyller ikke vilkårene i loven og får derfor avslag. Langt de fleste søknader om lemping på billighetsgrunnlag blir i dag avslått. Det behandles allikevel et stort antall saker om billighetslemping. På grunn av den omstendelige behandling som gjelder på skatteområdet, vil en søknad om lemping på billighetsgrunnlag i de fleste tilfeller ta lang tid, se nedenfor under avsnitt 10.2.1.2 om skatteutvalgets og formannskapets rolle i slike saker. Gjeldsordning etter gjeldsordningsloven vil for mange også være den beste løsningen fordi skyldneren som nevnt får en ordning for hele sin gjeld. Ved gjeldsordning gjennomføres en forholdsmessig fordeling av det totale nedsettelsesbeløpet mellom ulike kreditorer. En unngår dermed at nedsettelsen utelukkende belaster offentlige kreditorer, slik som ved billighetsnedsettelse.

Departementet ser imidlertid at man ikke vil kunne få en tilfredstillende løsning for alle skyldnere dersom reglene om billighetslemping oppheves helt. For det første vil en type saker som i dag omfattes av reglene om billighetslemping ikke kunne erstattes av gjeldsordningsinstituttet. Dette gjelder saker hvor vurderingen er knyttet til fastsettelsen av kravet, dvs. når lempingen begrunnes i at skatte- og avgiftsreglene har hatt "utilsiktede virkninger". Departementet foreslår at denne ordningen videreføres, jf. nedenfor under avsnitt 10.2.2.

For å få gjeldsordning er det videre et vilkår at skyldneren er "varig ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser". Det må ikke være utsikter til at skyldneren i overskuelig fremtid vil kunne oppfylle sine forpliktelser. Kriteriet etter billighetsbestemmelsen er "særlig ubillig eller uforholdsmessig trykkende". Sistnevnte er ikke praktisert slik at skyldneren nødvendigvis må være "varig ute av stand". Det kan være tilstrekkelig at skatte- eller avgiftsforpliktelsen har medført at skyldneren har fått betalingsproblemer. Det er f. eks. ikke et absolutt vilkår om at skyldneren må være insuffisient (gjeld overstiger formuesverdier), noe som normalt vil være tilfelle for at skyldneren skal være "varig ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser".

Forskjellen i vurderingstemaet gjør at i tilfeller hvor det er utsikter til at gjelden vil kunne betales innen noe tid, vil skyldneren ikke kunne få gjeldsordning. Dersom det foreligger billighetsgrunner vil skyldneren imidlertid kunne få innvilget nedsettelse etter billighetsbestemmelsen. I de fleste tilfeller vil dette gjelde skyldnere med forholdsvis liten gjeld. Eksempler på dette er personer som har vært gjennom en vanskelig periode grunnet personlige forhold (særlig alvorlig eller langvarig sykdom osv.), men hvor situasjonen er endret og det er utsikter til at skyldneren i nær fremtid vil kunne betjene gjelden.

Det kan imidlertid også gjelde skyldnere med høy gjeld dersom skyldneren har eiendeler som kan realiseres. Sistnevnte gruppe vil neppe oppfylle vilkårene for få gjeldsordning. Disse vil også bare i helt spesielle tilfeller kunne oppfylle vilkåret for lemping på billighetsgrunnlag når billighetsgrunnene knytter seg til at det vil være "særlig ubillig eller uforholdsmessig trykkende" å søke dekning i de formuesobjekter skyldneren har. Departementet nevner at tvangsinnfordring i slike tilfeller vil kunne være avskåret på grunn av reglene i dekningslovens kapittel 2 som setter grenser for hva innkrevingsmyndighetene kan ta beslag i. Bestemmelsene verner de mest sentrale formuesgodene som skyldneren trenger til eget og nærmeste families livsopphold mv.

Departementet presiserer at de tilfeller det her er tale om og som kan falle utenfor gjeldsordningsinstituttet, utgjør et begrenset antall saker. Dette fordi utgangspunktet om at skatte- og avgiftskrav skal betales fullt ut til riktig tid praktiseres svært strengt. Bestemmelsene om billighetslemping er en sikkerhetsventil for helt spesielle tilfeller. Det er og bør også i fremtiden være slik at de hensyn som skal ivareta gjeldsordningsloven medfører at ikke alle får en løsning på sine gjeldsproblemer ved lemping av betalingsforpliktelsen. Slike hensyn kan også i dag begrunne at adgangen til billighetslemping ikke benyttes selv om vilkårene eller foreligger. Departementet legger derfor til grunn at gjeldsordningsloven sammen med reglene om lemping på innfordringsgrunnlag og billighetslemping på grunn av "utilsiktede virkninger av regelverket", vil fange opp de fleste tilfeller hvor det i dag er aktuelt med lemping. For skyldnere som er midlertidig ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser og som derfor faller utenfor gjeldsordningsinstituttet, antar departementet det vil være tilstrekkelig med en mulighet til å innvilge en betalingsordning eller utsettelse med betalingen.

Det foreslås derfor at bestemmelsen om billighetslemping begrenses til dette. Det vil være et vilkår at det foreligger billighetsgrunner og departementet legger opp til at det også bør innvilges rentefritak så lenge betalingsordningen løper. Dette vil hindre at gjelden øker så lenge betalingsordningen løper. Med de begrensninger som ligger i en slik ordning mener departementet at det ikke er hensiktsmessig at slike saker behandles av skatteutvalget og formannskapet slik praksis er i dag. Se nærmere om dette i avsnitt 10.2.1.2. I stedet foreslår departementet at slike avgjørelser skal treffes av innkrevingsmyndighetene. Departementet viser til utkastet til § 9-1.

Forholdet til lempningssaker av innfordringshensyn

Som nevnt over i avsnitt 9.3, er det i utkastet til § 9-2 tredje ledd foreslått en forskriftsbestemmelse som gir departementet adgang til å gjøre unntak fra vilkåret om at lemping på innfordringsgrunnlag må medføre bedre dekning enn fortsatt innfordring. Dersom det skulle vise seg at enkelte grupper som i dag omfattes av billighetsbestemmelsen faller utenfor gjeldsordningsloven og de foreslåtte løsninger om lemping på billighetsgrunnlag, vil departementet i forskrift kunne bestemme at slike tilfeller kan behandles etter reglene om lemping på innfordringsgrunnlag.

Selv om det formelt ikke er noen nedre grense for hvor høy gjelden må være for at man skal kunne anses "varig ute av stand til å oppfylle sine forpliktelser", vil det også for enkelte med lav gjeld være uhensiktsmessig å benytte gjeldsordningsinstituttet av ulike årsaker. Særlig gjelder dette i tilfeller hvor skyldneren kun har skatte- og avgiftsgjeld. Det kan da virke "byråkratisk" å tvinge slike skyldnere inn under gjeldsordningsloven. Departementet antar at den nevnte forskriftsbestemmelsen kan benyttes slik at også slike saker kan behandles.

Den foreslåtte løsningen innebærer at bare fastsettingsmyndighetene gis kompetanse til å *sette ned* et krav av billighetshensyn, jf. avsnitt 10.2.2 om lempning av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet. Innkrevingsmyndighetene vil ikke ha adgang til å sette ned krav, men kan innrømme *betalingsutsettelse/avdragsordninger* overfor personer med forbigående betalingsproblemer. Departementet antar at en slik ordning vil skape større klarhet for så vel skyldnerne som skatte- og avgiftsmyndighetene og legge til rette for at dobbeltbehandling av billighetssøknader unngås.

Saksbehandling av søknader om lempning av hensyn til skyldnerens situasjon er ressurskrevende. Departementet antar at den foreslåtte løsningen vil frigjøre ressurser hos kommunene og innkrevingsmyndighetene, slik at en i større grad kan konsentrere seg om andre innkrevingsoppgaver. Samtidig vil namsmennene få flere saker til behandling etter gjeldsordningslovens regler.

Dette forslaget, sett i sammenheng med at avgjørelser som nevnt nedenfor under avsnitt skal treffes av fastsettelsesorganene, medfører at behovet for kommunale skatteutvalg - jf. skattebetalingsloven § 42 – bortfaller. Departementet foreslår derfor at ordningen med kommunale skatteutvalg avvikles, dersom reglene om lemping av hensyn til skyldnerens situasjon ikke videreføres fullt ut.

Det bes om høringsinstansenes syn på forslaget om å ikke fullt ut videreføre reglene om lempning av hensyn til skyldnerens situasjon.

10.2.1.2 Særlig om skatteutvalget og formannskapetets kompetanse

Under forutsetning av at ordningen med billighetslemping av hensyn til skyldnerens situasjon skal videreføres fullt ut som i dag, mener departementet at det kan reises spørsmål om dagens ordning med at det kommunale skatteutvalget og formannskapet skal behandle saker om lemping av skatte- og avgiftsbeløp inntil 200.000 kroner er hensiktsmessig. Det samme gjelder ordningen med at skatteutvalget skal avgi innstilling i saker over 200 000 kroner.

Dagens ordning krever store ressurser og medfører lang saksbehandlingstid. Saker der det søkes om ettergivelse over 200 000 kroner skal først forberedes av skatteoppkreveren. I flere saker er det også nødvendig å forelegge saken for ligningskontoret for uttalelse. Saken sendes så til skatteutvalget som skal avgi innstilling. Etter behandlingen i skatteutvalget sendes saken til skattefogdkontorene for avgjørelse. Skal saken avgjøres av Skattedirektoratet innebærer dagens ordning at saken skal behandles av fire organer, henholdsvis skatteoppkreveren, skatteutvalget, skattefogden og Skattedirektoratet, innen avgjørelse blir tatt. I tillegg kommer eventuelt ligningskontorets medvirkning.

Selv om saken bare skal behandles av skatteutvalget eller formannskapet tar behandlingen av slike saker lang tid i enkelte kommuner. I mindre kommuner er det så få saker til behandling at skatteutvalget kun avholder møter én til to ganger i året. Mens skatteutvalget i Bergen behandlet 928 søknader om lemping av billighet i 1999, var det 11 kommuner i Hordaland som ikke behandlet noen saker dette året. Søker skyldneren om ettergivelse av et større beløp slik at saken må avgjøres av skattefogdkontorene eller Skattedirektoratet, innebærer den lave møteaktiviteten en betydelig forsinket saksbehandling.

Det har tidligere vært anført at avgjørelse om lemping er saker av bevilgningsmessig art og at endelig avgjørelse i slike saker bør ligge til "folkevalgte organer i kommunen", jf. Innst. O. V. (1954) fra kommunalkomiteen om endringer i skattelovene for landet og for byene av 18. august 1922 m. fl. At dette er avgjørelser som i sin karakter kan sies å være av bevilgningsmessig art har av flere grunner mindre betydning. Etter ny kommunelov i 1992 er formannskapetets myndighet i bevilgningssspørsmål redusert. I tillegg har utvikling gått i retning av at flere saker av praktiske grunner behandles av skatteutvalget, som ikke har bevilgningsmyndighet.

Enda viktigere er det at praktiseringen av lempingsbestemmelsen i dag liten betydning for kommunenes skatteinngang og dermed kommunenes økonomi. Den enkelte kommunes økonomiske situasjon er ikke relevant for om ettergivelse tilstås. Skattebetalingsloven § 41 er en bestemmelse som i stor grad har preg av en rettighetsordning for borgerne forutsatt at de fyller kriteriene i loven. Dette stiller krav til forsvarlig saksbehandling som fører til at søkerne blir behandlet likt uansett hvordan kommunens økonomiske situasjon er.

At dagens ordning kan medføre forskjellsbehandling mellom skattytere alt etter hvilken kommune de er bosatt i er et annet viktig argument for at departementet foreslår at skatteutvalget og formannskapetets oppgaver i slike saker ikke videreføres. Skattefogdkontorenes og Skattedirektoratets erfaringer med dagens ordning er at lempingsbestemmelsen praktiseres ulikt av de forskjellige kommunene til tross for at de samme retningslinjene skal følges. Skatteutvalgene synes i ulik grad å

følge vurderingstemaet i skattebetalingsloven § 41 og hvilke kriterier som skal legges til grunn ved vurderingen. Finansdepartementet og Skattedirektoratet er heller ikke administrativt overordnet skatteutvalgene og kan dermed formelt ikke instruere i enkeltsaker. Med hjemmel i kommuneloven § 59 har Finansdepartementet kompetanse til å føre lovlighetskontroll over avgjørelser fattet av skatteutvalget, men dette blir bare gjort i mindre grad. Bakgrunnen for dette er dels at skatteutvalgene ikke rapporterer sine avgjørelser til skatteetaten og dels at vedtakene heller ikke begrunnes i særlig utstrekning. Det blir dermed vanskelig å fange opp ugyldige vedtak.

Det er ikke klageadgang på avgjørelser fattet etter skattebetalingsloven § 41. Dette sammen med at slike avgjørelser blir dårlig begrunnet er en ytterligere svakhet. Hovedregelen etter forvaltningsloven er at avgjørelsen av denne type kan påklages til overordnet organ. Ved at avgjørelser i klagesaker løftes opp ett nivå (sentraliseres) vil en klageordning normalt virke instruerende overfor underliggende organ og være en måte å sikre enhetlig behandling av samme type saker. Klageadgangen er en viktig rettsikkerhetsgaranti og bidrar til å skape tillitt til at det blir truffet riktige avgjørelser. Å innføre klageadgang for dagens ordning som har en så vidt komplisert og byråkratisk avgjørelsesprosess vil imidlertid trolig bare virke ytterligere kompliserende.

I den utstrekning det forekommer en forskjellsbehandling mellom skatteyttere i de ulike kommuner skjer dette for øvrig som regel ved at skatteutvalget lempet i saker der søknaden egentlig skulle vært avslått. Slik forskjellsbehandling er vanskelig å avhjelpe ved en klageadgang. Forebyggelse av slik forskjellsbehandling kan trolig best avhjelpes ved at overordnet organ har instruksjonsmyndighet.

At saker som gjelder skatt over og under 200 000 kroner skal behandles av organer med ulik organisatorisk tilknytning medfører også risiko for forskjellsbehandling. Til støtte for at slike saker bør behandles i skatteutvalget og formannskapet har vært anført at dette sikrer lekmannsmedvirkning. Dette gjelder imidlertid i dag bare et begrenset antall saker og var som nevnt ikke begrunnelsen for innføringen av ordningen. I den grad det er et ønske at sakene skal behandles av andre enn skatte- og avgiftsmyndighetene ivaretas dette uansett gjennom namsmyndighetenes uavhengige rolle. Hensynet til lokalkunnskap og direkte kjennskap til skyldner vil selv uten skatteutvalgets medvirkning bli ivaretatt ved at den kommunale skatteoppkreveren enten fatter vedtak selv eller forbereder sakene for overordnet organ.

Departementet mener derfor at ordningen med at det kommunale skatteutvalget og formannskapet behandler saker om billighetslemping ikke bør videreføres.

10.2.2 Fastsettingsmyndighetenes adgang til å lempe av billighet – forhold knyttet til fastsettelsen av kravet

Regler om billighetslempning knyttet til fastsettelsen av et krav åpner for lempning i situasjoner hvor skatte- eller avgiftsplikten får utilsiktede virkninger overfor en skyldner. Verken gjeldsordningsloven eller andre ordninger som nevnt ovenfor under avsnitt 10.2.1 er innrettet på å "rette opp" utilsiktede virkninger av regelverket, og kan derfor ikke komme skyldneren til hjelp i slike tilfeller. Skal skyldneren fritas for kravet er det derfor nødvendig med særskilt hjemmel.

Det kan anføres at utilsiktede virkninger av regelverket bør avbøtes ved lov- og forskriftsendringer og ikke gjennom mer "ad hoc" pregede løsninger overfor enkeltskyldnere. Departementet slutter seg langt på vei til et slikt syn. I enkelte situasjoner er det imidlertid ønskelig å komme frem til fleksible løsninger overfor den konkrete skyldneren, uten å måtte gå veien om tidkrevende lov- eller forskriftsendringer. I slike tilfeller er det nødvendig med regler som kan fungere som sikkerhetsventiler for helt spesielle tilfeller.

Departementet er etter en helhetsvurdering kommet til at adgangen til å lempe av grunner knyttet til fastsettelsen av krav bør videreføres.

Regler om slik lempning må systematisk sett karakteriseres som fastsettelsesregler. Lempningshjemlene bør derfor ikke plasseres i skatteinnkrevingsloven, men sammen med reglene om hvordan det enkelte krav skal beregnes. Det er fastsettelsesmyndighetene som har de beste faglige forutsetninger for å ta stilling til om regelverket har fått utilsiktede virkninger i det enkelte tilfelle. Departementet foreslår derfor at kompetansen til å beslutte lempning legges til fastsettelsesmyndighetene. For enkelte krav representerer dette en endring i forhold til gjeldende rett, jf. ovenfor under avsnitt 10.1.

Når det gjelder toll og særavgifter, er hjemlene for lempning av grunner knyttet til fastsettelsen allerede plassert sammen med regler om hvordan kravene skal beregnes. Departementet foreslår ingen endringer i disse bestemmelsene.

Skattebetalingsloven § 41, arveavgiftsloven § 46 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 69 åpner i dag for billighetslempning både av hensyn til skyldnerens situasjon og av hensyn knyttet til fastsettelsen. I og med at departementet går inn for at adgangen til å lempe av hensyn til skyldnerens situasjon ikke videreføres, må de nevnte bestemmelsene endres.

Departementet foreslår at hjemmelen for lempning av skatter og avgifter som omfattes av skattebetalingsloven endres og flyttes til ligningsloven som ny § 9-12. Arveavgiftsloven § 46 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 69 foreslås endret i tråd med departementets forslag

Det vises til departementets utkast til ny § 9-12 i ligningsloven, ny § 46 annet ledd i arveavgiftsloven og ny § 69 i merverdiavgiftsloven.

11 FORELDELSE OVERFOR SKYLDNERE I UTLANDET

11.1 Gjeldende rett

11.1.1 Generelt

Innkrevingsmyndighetene kan ikke tvangsinnfordre skatte- og avgiftskrav overfor skyldnere som oppholder seg og har formuesgoder i utlandet. I disse tilfellene er det derfor viktig at kravet ikke foreldes mens skyldneren er i utlandet, slik at det kan tvangsinnfordres når vedkommende eventuelt flytter tilbake til Norge. Det vil da ofte være behov for å forlenge treårsfristen i foreldelsesloven § 2 mens skyldneren er i utlandet. Det er enkelte regler i foreldelsesloven som skal ivareta dette, jf. avsnittene 11.1.2 til 11.1.4 nedenfor, og i tillegg har Norge inngått enkelte avtaler med andre land om bistand til innfordring på skatte- og avgiftsområdet, jf. avsnitt 11.1.5.

11.1.2 Tilleggsfrister

Det følger av foreldelsesloven § 10 nr. 1 at dersom fordringshaveren ikke har gjort fordringen gjeldende fordi han har manglet nødvendig kunnskap om skyldneren, inntreer foreldelse tidligst ett år etter den dagen da fordringshaveren fikk eller burde skaffet seg slik kunnskap. Bestemmelsen omfatter også uvitenhet om skyldnerens oppholdssted som hindrer kreditor i å gjøre fordringen gjeldende på en formålstjenlig måte, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977-78) Om lov om forelding av fordringer side 62-63. Bestemmelsen vil imidlertid ikke kunne komme til anvendelse i de tilfellene der skyldneren har kjent adresse i utlandet, fordi i disse tilfellene mangler ikke innkrevingsmyndighetene nødvendig kunnskap om skyldneren.

Det følger av foreldelsesloven § 10 nr. 2 at dersom foreldelse ikke kan avbrytes på grunn av norsk eller fremmed lov eller annen uovervinnelig hindring som ikke beror på fordringshaverens egne forhold, inntreer foreldelsen tidligst ett år etter den dag hindringen opphørte. Som det framgår av avsnitt 11.1.4 nedenfor, er det ikke mulig å få dom for et norsk skatte- eller avgiftskrav ved en utenlandsk domstol. Dersom Norge ikke har en bistandsavtale med vedkommende land, vil innkrevingsmyndighetene vanskelig kunne få avbrutt fristen og tvangsinnfordret kravet. Vilkårene for tilleggsfrist etter denne bestemmelsen vil derfor i utgangspunktet være oppfylt når skyldneren oppholder seg på kjent sted i et land som ikke bistår Norge med innfordring av offentligrettslige krav.

Foreldelsesfristen kan ikke forlenges med mer enn til sammen ti år etter § 10 nr. 1 og 2, jf. § 10 nr. 3.

11.1.3 Fristavbrudd ved tvangsfullbyrdelse

Det følger av foreldelsesloven § 17 at innkrevingsmyndighetene kan avbryte foreldelsesfristen dersom de begjærer tvangsfullbyrdelse via den ordinære namsmannen eller en av særnamsmennene berammer forretning for utleggspant eller beslutter utleggstrekk.

For utleggsbegjæringer som fremmes overfor de ordinære namsmenn etter foreldelsesloven § 17 nr. 1, er utgangspunktet at begjæringen skal settes fram for namsmannen i det distriktet der saksøkte

har *hjemting*, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 første ledd. Med hjemting menes der skyldneren har sin bopel eller tilknytning som nevnt i tvistemålsloven §§ 19 til 21, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 1-8 femte ledd.

Det følger av tvistemålsloven § 19 første ledd at personer som ikke har påviselig bopel verken i Norge eller i utlandet, har hjemting i den rettskretsen hvor han oppholder seg når stevningen forkynnes. Om en person har påviselig bopel må avgjøres konkret i hvert tilfelle. Det er faktisk bopel som er avgjørende, men folkeregistrert adresse er et moment som tillegges betydelig vekt. Dersom skyldneren ikke har påviselig bopel i Norge eller i utlandet og heller ikke har kjent oppholdssted, anses hjemtinget for å være skyldnerens sist kjente bopel eller oppholdssted i Norge, jf. § 19 andre ledd. Bestemmelsen vil blant annet komme til anvendelse der det er klart at skyldneren holder til her i riket, men uklart i hvilket distrikt vedkommende har hjemting. Den vil imidlertid også gjelde der skyldneren har flyttet til utlandet, men har ukjent adresse der. Skyldneren vil da verken ha påviselig bopel eller kjent oppholdssted, og forretningen vil bli holdt på sist kjente adresse i Norge.

En begjæring om utlegg kan settes fram for namsmannen i et annet distrikt hvor skyldneren har formuesgoder dersom saksøkte ikke har kjent hjemting i riket, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 andre ledd bokstav d. Dersom skyldneren befinner seg i utlandet men har formuesgoder her, kan det altså holdes en utleggsforretning i Norge uavhengig av om skyldnerens adresse i utlandet er kjent.

Når skattefogdkontorene og skatteoppkreverne benytter sin særnamnskompetanse og berammer en utleggsforretning etter foreldelsesloven § 17 nr. 2, er imidlertid muligheten til å avbryte foreldelsesfristen mer begrenset. Det følger av Ot.prp. nr. 65 (1990-91) Om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdelsesloven) s. 317 i tilknytning til skattebetalingsloven § 40 a at tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3, og dermed vernetingsreglene i tvistemålsloven, ikke gjelder. Den enkelte skatteoppkrever og det enkelte skattefogdkontor blir i praksis ansett for å være kompetent til å beslutte utleggstrekk og til å holde forretning for utleggspant for krav som de har innkrevingsansvaret for, jf. skattebetalingsloven §§ 33 og 36 og embetsverksloven § 5 tredje ledd og merknadene til § 7-2 i høringsnotatet kapittel 18. Det er derfor i utgangspunktet irrelevant om skyldneren har flyttet til en annen kommune eller embetsdistrikt. Det er imidlertid antatt at skatteoppkreverne ikke kan holde en utleggsforretning dersom skyldneren oppholder seg i utlandet og heller ikke har formuesgoder i Norge, uavhengig av om dette kunne vært gjort av de ordinære namsmenn etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3 første ledd, jf. § 1-8 femte ledd og tvistemålsloven § 19.

11.1.4 Fristavbrudd ved rettslige skritt

Foreldelsesloven § 15 har regler om fristavbrudd ved rettslige skritt. Av de alternativer som § 15 nevner, er det bare en dom som kan avbryte foreldelse av skatte- eller avgiftskrav. Å få dom for et norsk skatte- eller avgiftskrav ved en utenlandsk domstol er imidlertid ikke mulig. Det er en folkerettslig anerkjent regel at en stats domstoler ikke kan prøve lovligheten av en avgjørelse som en annen stats administrative myndigheter har truffet i et offentligrettslig spørsmål.

Det er derfor ikke mulig å få avbrutt foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav ved hjelp av foreldelsesloven § 23, jf. § 15.

11.1.5 Bistandsavtaler med andre land

Med hjemmel i lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbelbeskatning m.v. § 1 nr. 3, har Norge inngått bistandsavtaler med en rekke forskjellige land på skatteområdet. Gjennom avtalene har landene forpliktet seg til å innfordre det andre landets skattekrav og i noen tilfeller også avgiftskrav. I tillegg har tollvesenet avtaler med Tyskland og de nordiske land på innkrevingsområdet.

Bistandsavtalene kan gi innkrevingsmyndighetene mulighet til å avbryte foreldelsen av skatte- og avgiftskrav ved at namsmyndighetene i landet der skyldneren oppholder seg utfører fristavbrytende tvangsfullbyrdelsesskritt for norske myndigheter. Saksbehandlingen kan imidlertid ta lang tid hos den anmodede stat. Reglene for avbrytelse av foreldelse i utlandet tilsvarer heller ikke alltid de norske regler, noe som kan medføre at utenlandske myndigheter ikke foretar de nødvendige skrittene for å avbryte foreldelsen.

11.2 Departementets vurderinger og forslag

De største problemene knyttet til innfordring overfor skyldnere bosatt i utlandet er der skyldneren har kjent adresse. Det vil da ikke påløpe noen tilleggsfrist etter foreldelsesloven § 10 nr. 1 jf. nr. 3. Det vil imidlertid kunne påløpe en tilleggsfrist etter § 10 nr. 2, siden det ikke er mulig å få dom for og dermed tvangsinnfordret et skatte- og avgiftskrav i andre land. Det er imidlertid uklart om dette også vil gjelde dersom det foreligger en bistandsavtale med vedkommende land.

Også i de tilfellene der det påløper en tilleggsfrist kan det imidlertid oppstå problemer. Det vil da gjelde en absolutt frist på 10 år dersom ikke andre frister kommer inn. Hensynet bak denne regelen er først og fremst at det for privatrettslige krav kan være vanskelig å dokumentere forhold som ligger langt tilbake i tid. Dette hensynet gjør seg i mindre grad gjeldende på skatte- og avgiftsområdet. Tilleggsfristen krever videre aktiv oppfølging fra innkrevingsmyndighetenes side. Dersom skyldneren flytter tilbake til Norge, antar departementet at innkrevingsmyndighetene bare kan påberope seg fristen fram til skyldneren blir registrert i Folkeregisteret. Fra dette tidspunktet eller relativt kort tid etterpå burde innkrevingsmyndighetene skaffet seg kunnskap om skyldneren. Dersom ikke innkrevingsmyndighetene jevnlig sjekker skyldnere som har flyttet opp mot Folkeregisteret, kan de derfor risikere at kravet i mellomtiden er blitt foreldet. Å føre en effektiv kontroll av dette vil være arbeidskrevende.

Der skyldneren har kjent adresse i utlandet, vil en begjæring om tvangsfullbyrdelse overfor de ordinære namsmenn heller ikke kunne avbryte foreldelsesfristen etter foreldelsesloven § 17 nr. 1, jf. avsnitt 11.1.3 ovenfor.

Etter departementets vurdering er gjeldende regelverk lite tilfredsstillende. Det er komplisert, og gir i en del tilfeller ikke innkrevingsmyndighetene tilstrekkelige virkemidler til å sikre at skatte- og avgiftskrav ikke blir foreldet.

Bistandsbegjæringer til en annen stat er fristavbrytende for krav på underholdsbidrag etter foreldelsesloven § 17 nr. 3. Bestemmelsen er begrunnet i at de øvrige bestemmelsene i § 17 ikke gir hjemmel for fristavbrudd hvis skyldneren oppholder seg på en kjent adresse i utlandet. I følge

forarbeidene anså man det som urimelig byrdefullt å henvise bidragsberettigede til å foreta rettergangsskritt i den fremmede staten hvor den bidragspliktige oppholdt seg etter § 23 for krav på underholdsbidrag, jf. Ot.prp. nr. 47 (1977-78) side 71. Departementet mener at det er liten grunn til å behandle bistandsbegjæringer for underholdsbidrag på en annen måte enn tilsvarende begjæringer for skatte- og avgiftskrav. Justisdepartementet vurderer å fremme forslag til endringer i foreldelsesloven, herunder § 17 tredje ledd om fristavbrudd ved bistandsbegjæringer. Finansdepartementet går derfor ikke nærmere inn på dette spørsmålet nå.

I foreldelsesloven av 1957 § 17 løp det en tilleggsfrist på inntil 20 år dersom skyldneren flyttet til utlandet. Bestemmelsen ble foreslått videreført i innstillingen av 1957 § 12 med følgende ordlyd:

”Dersom skyldneren da fordringen oppsto eller senere har hatt bopel eller fast opphold i landet, og han deretter har forlatt landet eller hans bopel eller oppholdssted ikke kan bringes på det rene, inntreer foreldelse tidligst 1 år etter at fordringshaveren fikk eller med rimelig aktsomhet ville ha fått kunnskap om at skyldneren har fast oppholdssted, dog senest 20 år etter den i annet ledd nevnte melding.”

Det framgår imidlertid av Ot.prp. nr. 38 (1977-78) Om lov om forelding av fordringer s. 71 at det ikke var behov for en slik bestemmelse i tillegg til foreldelsesloven § 10.

Departementet er imidlertid av den oppfatning at en slik regel vil være hensiktsmessig for skatte- og avgiftskravene i skatteinnkrevingsloven. Bestemmelsen vil særlig være aktuell ved siden av en eventuell endring av foreldelsesloven § 17 tredje ledd om bistandsbegjæring der Norge ikke har en bistandsavtale med vedkommende land eller skyldneren ventes tilbake til Norge. Det vises til lovutkast § 10-6 og merknadene til denne bestemmelsen i høringsnotatet kapittel 18.

12 EKTEFELLENES SOLIDARANSVAR

12.1 Gjeldende rett

Når formues- og inntektsskatt er ilignet begge ektefellene i medhold av skatteloven § 2-10, § 2-11 fjerde ledd, § 2-12 bokstav a eller § 2-14 tredje ledd 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 andre punktum. Bestemmelsene tar sikte på de tilfellene 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.

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.

12.2 Departementets vurderinger og forslag

Solidaransvaret for ektefeller i skattebetalingsloven § 37 nr. 1 gir skatteoppkreverne en ekstra sikkerhet for krav på formues- og inntektsskatt, men 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 tvangsfullbyrdsloven av 1992 ble det vurdert om det burde være adgang til å ta utleggspant i ektefellers felles eiendeler, jf. Ot.prp. nr. 65 (1990-91) Om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdsloven) side 22 til 24. Det som kunne tilsi at hovedregelen blir fraveket overfor ektefeller og andre nærstående og gi fordringshaveren en beslagsrett som var videre enn skyldnerens egen disposisjonsrett, var at ektefeller og andre nærstående ofte utgjør en forbruksenhet. Det er ikke sjeldent at partene har felles økonomi, slik at det ikke er naturlig å trekke et skarpt skille mellom disse 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 ville imidlertid reise vanskelige avgrensningsspørsmål, særlig overfor samboere. De gjenstander det kunne være aktuelt å ta utlegg i, ville i praksis også ofte være felles hjem og innbo, og

det var lite ønskelig å utvide beslagsretten på dette området. Det måtte etter Justisdepartementets oppfatning også være opp til fordringshaverne å vurdere hvor kredittverdig skyldneren er. Departementet 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 talte mot en regel om adgang til å ta utleggspant i ektefellers felles eiendeler, vil imidlertid også gjelde 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 de har mulighet til å manipulere med formuen seg imellom for å bringe den i sikkerhet for den enes skattekreditorer. I mange tilfeller skal også særskilt ligning skje selv om ikke noen 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 reelt medansvar.

Også Høyesterett går i Rt. 1991 side 1403 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.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å videreføre skattebetalingsloven § 37 nr. 1 i skatteinnkrevingen, slik at ektefellenes solidaransvar for formues- og inntektsskatt oppheves i den nye loven.

13 RETTERGANG

13.1 Gjeldende rett

13.1.1 Innledning

Det er tre hovedformer for rettsbehandling av offentlige krav i første instans. Det er saker om kravets grunnlag, saker om tvangsfullbyrdelse, herunder midlertidig sikring, og konkurssaker. I tillegg vil staten som kreditor være part ved tvungne gjeldsordninger etter gjeldsordningsloven.

Staten, kommuner og fylkeskommuner har partsevne, slik at de kan saksøkes og bli saksøkt. Utgangspunktet er at de alminnelige regler i tvistemålsloven gjelder for rettslig prøving av

avgjørelser om fastsetting og innfordring av skatte- og avgiftskrav. Hovedregelen er at det er statsråden (departementet) som er partsrepresentant i saker om statlige krav.

13.1.2 Skattesaker

I saker om tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæring mv. i forbindelse med inndrivning 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 andre punktum.

Ved overføring av tvist til søksmåls former etter tvangsfullbyrdsloven med avgjørelse av grunnlaget for skattekravet etter tvangsfullbyrdsloven § 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 ligningsloven § 11-1 at rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattytere 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 ligningsavgjørelse er truffet i første instans. Vedkommende fylkesskattekontor skal derfor på statens vegne motta stevning, prosessdokumenter og dom, engasjere prosessfullmektig og avgjøre spørsmål om anke. Videre skal reglene om partsrettigheter og –plikter anvendes på fylkesskattekontoret, slik at personer som representerer vedkommende organ har status som part i retten. For saker i Oslo er det ligningskontoret som utøver partsstillingen, ikke fylkesskattekontoret jf. § 48 nr. 3 fjerde punktum. Partsstillingen for saker hvor ligningsbehandlingen foretas av Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller Sentralskattekontoret for storbedrifter utøves av kontorene selv, jf. § 48 nr. 3 syvende punktum.

Det følger av § 48 nr. 5 at søksmål til prøving av en ligningsavgjørelse som utgangspunkt må reises innen seks måneder fra utlegging av skattelisten eller fra melding ble sendt til skattyteren om vedtak i endringssak. 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 vilkårene i domstolsloven §§ 153 og 154.

Av § 48 nr. 6 følger det at når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilignede skatt og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløp, skal den i domsslutningen angi hvorledes ny ligning blir å utføre. Ved sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sikring gjelder dette tilsvarende, slik at forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av ny ligning i samsvar med kjennelsen eller dommen. Finner domstolen at en ligningsavgjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.

Av skatt som pliktes betalt etter ny ligning som nevnt i nr. 6, skal det svares renter fra forfallstiden for den opprinnelige skatt etter regler som fastsettes av Finansdepartementet, jf. § 48 nr. 7.

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 andre punktum.

13.1.3 Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

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 kreditorsakene. Bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 nr. 2 om at staten er part og at skatteoppkreveren utøver partsstillingen gjelder derfor tilsvarende både for folketrygdavgift og arbeidsgiveravgift.

Ligningsloven gjelder etter § 1-1 bokstav b direkte for trygdeavgift. Ligningsavgjørelser som omtalt i ligningsloven § 11-1 omfatter derfor også avgjørelser om trygdeavgift, slik at prosessordningen fullt ut følger bestemmelsene i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 flg.

Ligningsloven gjelder ikke direkte for arbeidsgiveravgift, og folketrygdloven har heller ikke en henvisning til ligningsloven § 11-1 som gir skattebetalingsloven § 48 anvendelse for saker om fastsettelse. Folketrygdloven § 24-4 tredje ledd henviser imidlertid til ligningsloven § 11-2.

Departementet antar at løsningen må bli den samme som for ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49. Det vil si at de særlige bestemmelser i skattebetalingsloven § 48 som gjelder for ligningsavgjørelser ikke kommer til anvendelse, men at § 48 for øvrig gjelder tilsvarende for arbeidsgiveravgift så langt den passer. Legalitetsprinsippet tilsier at en bestemmelse som innskrenker retten til å prøve en sak har klar hjemmel i lov. I praksis anvendes skattebetalingsloven § 48 nr. 3 også for arbeidsgiveravgift.

13.1.4 Artistskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt

Skattebetalingsloven og ligningsloven kommer i utgangspunktet til anvendelse på artistskatt, jf. artistskatteloven § 12. Skattefuten i Stavanger vil utøve 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 er staten saksøkt, og partsstillingen utøves av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Departementet antar at vernetingsreglene i § 48 nr. 3 femte punktum også gis anvendelse, slik at søksmål skal anlegges ved Stavanger byrett, mens særreglene for ligningsavgjørelser i skattebetalingsloven § 48 trolig ikke kommer til anvendelse. Det vises til den tilsvarende problemstilling i forhold til ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49.

Svalbardskatteloven § 5-4 andre ledd gir skattebetalingsloven § 48 anvendelse for skatt til Svalbard. Staten vil inneha partsstillingen. Troms skattefogdkontor vil utøve partsstillingen etter skattebetalingsloven § 48 nr. 2, jf. svalbardskatteloven § 5-1 andre ledd andre 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.

Saker om lønnstrekk må trolig behandles etter de samme regler som gjelder for ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49.

Det følger av petroleumsskatteloven § 7 nr. 7 og § 8 at skattebetalingsloven og den øvrige skattelovgivning også kommer til anvendelse på petroleumsskatt. I petroleumsskatteloven § 6 nr. 3, 4 og 5 er det imidlertid gitt enkelte særlige regler om søksmål mv. Dette gjelder imidlertid for saker om fastsettelse. For kreditorsakene må skattebetalingsloven § 48 nr. 2 gjelde tilsvarende. Oslo og Akershus skattefogdkontor innkrever petroleumsskatt, jf forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning m.v § 8, og utøver partsstillingen i slike saker.

13.1.5 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 vil inneha partsstillingen. På bakgrunn av delegasjon i hver enkelt sak utøves imidlertid partsstillingen i praksis i de fleste tilfellene av Skattedirektoratet eller fylkesskattekontorene.

Departementet har lagt til grunn at skattefogdkontorene kan opptre i eget navn på vegne av staten i kreditorsakene. Det er lang praksis for at skattefogdkontorene opptre i eget navn i tvangsfullbyrdelsessaker og foretar prosesshandlinger på statens vegne. Hensynet til skyldneren taler for en slik løsning. Dette er også i samsvar med en uttalelse av 6. juli 1966 fra Justisdepartementets lovavdeling.

Etter 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. I ovennevnte brev fra Justisdepartementets lovavdeling av 6. juli 1966 antas det at Finansdepartementet ved delegasjon kan gi skattefogdkontorene stilling som statens lovlige stedfortreder til å begjære konkurs på grunnlag av krav som han skal innfordre for statskassen. I Rundskriv nr. 3/1970 av 13. januar 1970 til samtlige skattefogdkontor ble disse gitt generell fullmakt til å fremsette konkursbegjæringer for merverdiavgiftskrav. Finansdepartementet har i brev av 7. mai 1996 bekreftet at skattefogdkontorene er tildelt kompetanse til å utøve partsstillingen i saker som gjelder konkurs.

13.1.6 Arveavgift

Det er ikke gitt regler om hvem som er parter eller skal utøve partsstillingen i søksmål om arveavgift. Dette innebærer at hovedregelen om at staten er saksøker i søksmål må gis anvendelse og at Finansdepartementet innehar partsstillingen. I kreditorsakene må løsningen bli den samme som for merverdiavgift, se ovenfor.

13.1.7 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 v/Finansdepartementet.

I kreditorsakene kommer distriktstollstedene i hovedsak i samme stilling som skattefogdkontorene. Departementets har lagt til grunn at tollvesenet skal opptre i eget navn på vegne av staten i kreditorsakene. Finansdepartementet har i to brev av 8. mai 1996 til Toll- og avgiftsdirektoratet bekreftet at direktoratet kan opptre som statens lovlige stedfortreder (partsrepresentant) for namsmyndighetene og fremsette konkursbegjæringer overfor skifteretten.

13.1.8 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 kreditorsakene er det derfor skatteoppkreveren som utøver partsstillingen på vegne av staten, jf. skattebetalingsloven § 48 nr. 2.

Ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49 må anses å omfattes av ordlyden i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 – "krav etter denne lov". Ordlyden i skattebetalingsloven § 48 nr. 3 andre punktum om hvilken domstol søksmålet skal reises for passer imidlertid ikke direkte denne type saker, fordi dette ikke er avgjørelser etter ligningsloven § 8-6. Det samme gjelder § 48 nr. 3 femte til syvende punktum, som viser til bestemmelsen i ligningsloven om hvor ligning skal foretas. Skattebetalingsloven § 48 nr. 5 til 7 kommer etter sin ordlyd heller ikke til anvendelse siden disse bestemmelsene er begrenset til å gjelde "ligningsavgjørelser".

I praksis synes det lagt til grunn at fylkesskattekontoret skal inneha partsstillingen på vegne av staten, se blant annet dom avsagt av Gulating lagmannsrett 14. oktober 1988 (Utv. 1998 s 1334) og Rt. 1999 s. 534. Søksmålet må trolig som hovedregel reises i det distriktet hvor skatteoppkreveren som gjør kravet gjeldende hører hjemme.

13.1.9 Krav etter ligningsloven §§ 10-6 til 10-8

Skattebetalingsloven § 48 regulerer også partsstillingen for ansvarsbeløp etter ligningsloven §§ 10-6 til 10-8. Kravene er særlig omtalt i skattebetalingsloven § 28 nr. 2 slik at de i forhold til § 48 må anses som "krav etter denne lov". I kreditorsakene er det dermed skatteoppkreveren som utøver partsstillingen på vegne av staten, 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. Dette synes også lagt til grunn i Ligningsloven med kommentarer av Einar Harboe m.fl. 5. utgave s. 544.

13.2 Departementets vurderinger og forslag

13.2.1 Forholdet mellom skattebetalingsloven og ligningsloven

I skattesaker reguleres både fastsettelsessaker og kreditorsaker av skattebetalingsloven § 48.

Viktige bestemmelser om fremgangsmåten ved rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra skattyteren er tatt inn i skattebetalingsloven (det offentlige er saksøkt), mens bestemmelser om rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra det offentlige er tatt inn i ligningsloven (det offentlige er saksøker). Departementet mener at når skatteinnkrevingsloven skal være en generell lov om betaling av ulike skatte- og avgiftskrav bør bestemmelsene i skattebetalingsloven som regulerer søksmål om riktigheten av ligningsavgjørelser flyttes over til ligningsloven nytt kapittel 12. Dette vil omfatte skattebetalingsloven § 48 nr. 3, 4, 5 og 6 første og tredje punktum. Det foreslås ingen endringer med hensyn til hvem som skal utøve partsstillingen. Departementet viser til ny § 12-1 i ligningsloven. Krav som nevnt i ligningsloven §§ 10-6 til 10-8 er i utkastet til ligningsloven § 12-1 nevnt særskilt slik at det ikke er tvil om at bestemmelsen gjelder for slike krav.

Flyttingen får konsekvenser også for en del andre krav som via henvisning gir skattebetalingsloven § 48 tilsvarende anvendelse, se svalbardskatteloven § 5-4 andre ledd, folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, artistskatteloven § 12 og petroleumsskatteloven § 7 nr. 7 og § 8. Departementet viser til utkast til endring av disse bestemmelsene nedenfor under kapittel 19.

13.2.2 Partsrepresentasjon i kreditorsakene

Manglende lovfesting av skattefogdkontorenes og distriktstollstedenes partsrepresentasjon i kreditorsakene har i enkelte tilfeller medført at domstolene har reist spørsmål om innkrevingsmyndighetenes kompetanse. Departementet mener at en klarere lovregulering vil kunne øke oversikten for de som ønsker å reise sak. Departementet foreslår derfor å lovfeste at innkrevingsmyndigheten for kravet utøver partsstillingen i kreditorsakene på samme måte som dette er regulert for skatteoppkreveren i skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første og andre punktum. Det vises til lovutkastet § 11-1.

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 s. 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 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 søksmålformer slik det i dag er gjort for skattesakene. Departementet foreslår at det for skattekrav vises til ligningsloven ny § 12-1. For de

Øvrige skatte- og avgiftskrav vises det til de alminnelige regler som følger av prosesslovgivningen. Bestemmelser om dette er inntatt i utkastet til § 11-1 andre ledd.

Departementet foreslår videre at skattebetalingsloven § 48 nr. 4 andre og tredje punktum gjøres generell og dermed gjelder for alle skatte- og avgiftskrav, jf. lovutkastet § 11-1 tredje ledd. Også skattebetalingsloven § 48 nr. 6 andre punktum bør gjøres generell slik at den gjelder for alle skatte- og avgiftskrav. Det vises til lovutkastet § 11-1 fjerde ledd. Skattebetalingsloven § 48 nr. 7 foreslås også videreført, men plassert sammen med reglene om renter ved forsinket betaling, jf. lovutkastet § 6-1 fjerde ledd.

Skattebetalingsloven § 48 nr. 8 foreslås videreført i ligningsloven i nytt kapittel 14 om fordeling.

13.2.3 Partsstillingen i saker hvor kravets grunnlag er hjemlet i skatteinnkrevingsloven

Innkrevingsmyndighetene vil treffe avgjørelser i medhold av loven som vil kunne prøves via ordinært søksmål. Dersom det ikke tas inn en bestemmelse om hvem som skal utøve partsstillingen i slike saker, vil de alminnelige regler om partsstilling mv. komme til anvendelse. Det vil si at søksmål skal reises mot staten og at partsstillingen utøves av Finansdepartementet. Dette vil for de fleste krav være i samsvar med det som gjelder i dag, med unntak for de krav som i dag reguleres av skattebetalingsloven § 48.

Slike avgjørelser vil for eksempel være spørsmål om riktigheten av renteberegning, påleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og ansvar etter skattebetalingsloven § 37.

Departementet antar at antall saker av denne type er begrenset, noe som taler for at man bør følge de alminnelige regler. På den andre siden er det uhensiktsmessig at partsstillingen utøves av Finansdepartementet. Departementet foreslår derfor en egen bestemmelse om dette og foreslår at partsstillingen skal utøves av innkrevingsmyndigheten. Det vises til utkast til skatteinnkrevingsloven § 11-2.

Departementet mener det er hensiktsmessig å gjøre unntak for en sakstype, særlig av hensyn til de krav hvor innkrevingsmyndigheten og fastsettelsesmyndigheten ligger til to ulike organer. Renter etter skatteinnkrevingsloven § 6-3 vil normalt fastsettes i forbindelse med og av det organ som treffer endringsvedtaket. Det er hensiktsmessig at partsstillingen i slike tilfeller utøves av det organ som har truffet vedtak om beregning av renter. Dette foreslås løst på samme måte som i lovutkastet § 11-2 andre ledd, jf. lovutkastet § 11-2 andre ledd.

14 UTSKRIVING AV FORSKUDDSSKATT OG FORSKUDDSTREKK

14.1 Gjeldende rett

14.1.1 Innledning

De skatter som omfattes av skattebetalingsloven, fastsettes ved ligningen i året etter inntektsåret. For å redusere risikoen for skattetape, 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, jf. § 1, jf. § 2.

De som plikter å betale skatten i året etter inntektsåret (etterskuddsskatt) omtales gjerne som *etterskuddspliktige*. Hvem dette gjelder er positivt angitt i loven § 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. 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.

Forskuddsordningen ble gjort obligatorisk for personlige skattytere ved skattebetalingsloven da den tok til å gjelde i 1957. Tidligere var utgangspunktet at all skatt forfalt til betaling etter at skatten var utlignet. Ordningen med etterskuddsvis betaling medførte imidlertid stor tapsrisiko for skattekreditorene dersom skattyters økonomiske evne ble svekket i tiden mellom inntektsvervet og skattens forfall. En betydelig del av kravene måtte tvangsinnfordres, og på slutten av 1940-tallet var nærmere 50 prosent av alle skattepliktige lønnstakere underlagt tvungen trekk for utlignet skatt. Skattebetalingsloven videreførte etterskuddsordningen for skattepliktige juridiske personer, først og fremst av hensyn til arbeidsbelastningen hos ligningsmyndighetene. Frem til 1974 forfalt etterskuddsskatten til betaling i fire like store terminer i året etter ligningsåret og det derpå følgende år. I 1974 ble skattebetalingen fremskutt slik at den nå faller i året etter inntektsåret, dels før og dels etter at ligningen er utført.

14.1.2 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 skattekort som før inntektsårets begynnelse skrives ut til alle skattepliktige som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning i det kommende året. Ved

forskuddsutskrivningen 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 betaler ut 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. Trekkplikten er 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 tabellkort. Utgangspunktet er at det skal 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. Dersom forventet utlignet skatt på nærings- eller kapitalinntekten eller formuen er av en viss størrelse, fastsettes det normalt en egen forskuddsskatt som samordnes med forskuddstrekket. Forskuddstrekket skal da fastsettes slik at de beløp som trekkes i årets løp, 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 forskuddsutskrivningen fastsettes forskuddsskatten samtidig med forskuddstrekket.

Dersom skattyter finner at han antakelig vil få restskatt, kan den antatte saldo innbetales 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 omtalt i kapittel 7.

14.1.3 Etterskuddspliktige skattytere – forhåndsskatt og resterende skatt

Reglene om skattebetaling for etterskuddspliktige er samlet i skattebetalingsloven § 27 som 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 er foretatt. 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. Forhåndsskatten fungerer ellers nokså tilsvarende som forskuddsskatten.

Avregning av forskuddsbeløp i utlignet skatt omtales nærmer i kapittel 7.

14.1.4 Straff

Straffebestemmelsene i skattebetalingsloven er samlet i §§ 50-52. Den praktiske hovedparagraf er § 51, som pålegger ansvar for unnlatt trekk vedrørende andres skatt. Skattyterens og andres straffansvar for opplysningssvikt mv. knyttet til skattebetalingen, følger av § 50. Andre overtredelser, for eksempel regnskaps- og oppgavefeil fra arbeidsgiver er regulert i § 52. Etter § 53 nr. 1 er alle overtredelser av skattebetalingsloven forseelser, hvilket blant annet medfører at forsøk ikke er straffbart, og at alle påtalespørsmål avgjøres av politiet, med statsadvokaten som klageorgan.

14.2 Departementets vurderinger og forslag

14.2.1 Innledning

Departementet foreslår at skattebetalingslovens regler om forskudd på skatt, forhåndsskatt og avregning videreføres dels i skatteinnkrevingsloven og dels i ligningsloven når skattebetalingsloven oppheves. De vurderinger som ligger til grunn for departementets forslag omtales nærmere nedenfor i avsnitt 14.2.2.

Departementet legger opp til at de fleste av reglene om *beregning og utskrivning* av forskuddstrekk plasseres i et nytt kapittel 11 i ligningsloven. Nærmere omtale av den systematikk som foreslås, samt forholdet til de øvrige saksbehandlingsreglene i ligningsloven, finnes nedenfor i avsnittene 14.2.2 og 14.2.3.

Departementets lovutkast er som nevnt først og fremst ment å innebære en teknisk revisjon, slik at gjeldende rett i hovedsak videreføres.

Det foreslås visse terminologiske endringer. Departementet går inn for at de sentrale begrepene forskuddspliktig, etterskuddspliktig, arbeidsgiver, forhåndsskatt, avstemming og resterende skatt erstattes av nye betegnelser. Disse spørsmålene omtales nærmere nedenfor i avsnittene 14.2.5 - 14.2.8.

Det forelås også at de ytelsene som det skal foretas forskuddstrekk i, angis på en noe annen måte enn i dag. Denne problemstillingen behandles nedenfor i avsnitt 14.2.9.

Forslag til endringer i visse oppgavefrister omtales nedenfor i avsnitt 14.2.10.

Departementet går inn for at enkelte bestemmelser som i dag finnes i forskriftsverket, inntas i loven. På noen områder foreslås det også å samordne reglene for personlige og upersonlige skattytere. Disse og andre mindre endringer omtales nærmere i merknadene til utkastet.

14.2.2 Plassering av reglene om forskudd på skatt og avregning

Bestemmelsene om forskudd på skatt inneholder regler av ulik karakter. Ved vurderingen av hvor bestemmelsene skal plasseres når skattebetalingsloven oppheves, må det blant annet tas hensyn til at skatteinnkrevingslovens 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 dette virkeområdet. Departementet går derfor inn for at disse reglene plasseres i skatteinnkrevingsloven. Departementet går også inn for at reglene om *avregning og avstemming* plasseres her.

Regler om *utskrivning og beregning* av forskudd på skatt og forhåndsskatt gjelder fastsettelse 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 skatteinnkrevingsloven tar sikte på å regulere, og faller dermed utenfor lovens saklige virkeområde. Dette kan tilsi at disse reglene ikke bør plasseres i skatteinnkrevingsloven.

Departementet ser at pedagogiske hensyn kunne tale for å videreføre skattebetalingslovens ordning hvor regler om fastsettelse, 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.

Slike hensyn gjør seg imidlertid også gjeldende for andre krav som omfattes av skatteinnkrevingsloven. Etter departementets vurdering bør en unngå å etablere særordninger som bryter med lovens grunnleggende systematikk for enkelte spesielle krav. Departementet er på denne bakgrunn kommet til at reglene om beregning og utskrivning av forskudd på skatt og forhåndsskatt ikke bør inntas i innkrevingsloven.

Departementet anser det heller ikke som hensiktsmessig å gi en særlov om beregning og utskrivning av forskudd på skatt og forhåndsskatt.

Etter en helhetsvurdering er departementet kommet til at reglene om forskuddsutskrivningen bør plasseres i ligningsloven. Selv om forskuddsutskrivningen 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 utskrivningen i ligningsloven, vil de mest sentrale reglene som ligningsmyndighetene forholder seg til, være samlet på ett sted. Departementet antar at dette kan være en fordel både for publikum og ligningsmyndighetene. Departementet foreslår at bestemmelsene inntas i et nytt kapittel 11, og at bestemmelsene som i dag finnes i kapitlene 11

(rettergang), 12 (straff) og 13 (ikrafttredelse) flyttes til nye kapitler 12, 13 og 15. Reglene om fordeling av skatt mellom skattekreditorene foreslås også tatt inn i ligningsloven i nytt kapittel 14.

Departementet foreslår også at reglene i skattebetalingsloven om arbeidsgiverkontroll, opplysningsplikt og straff som er relevante i forhold til forskudd på skatt og forhåndsskatt, plasseres i ligningsloven.

Departementet er kommet til at ligningslovens alminnelige regler om saksbehandling, opplysningsplikt mv. foreløpig ikke bør gis tilsvarende anvendelse på ligningskontorets arbeid med utskriving av forskuddstrekk, forskudds- og forhåndsskatt. Hvilke av ligningslovens saksbehandlingsregler som skal gjelde for ligningskontorets arbeid med dette, foreslås regulert i en egen bestemmelse i kapittel 11.

14.2.3 Systematikk

Departementet er kommet til at reglene om forskuddsutskrivingen systematisk bør ordnes på en noe annen måte enn i skattebetalingsloven. Det foreslås at reglene samles i fire atskilte deler i ligningsloven kapittel 11.

I departementets utkast inneholder del I bestemmelser av mer overordnet karakter som er felles for ulike skattytere. Del II inneholder regler om utskriving og beregning av forskuddstrekk, og svarer langt på vei til skattebetalingsloven kapittel II. Del III inneholder regler om utskriving av forskuddsskatt for så vel forskuddspliktige som etterskuddspliktige skattytere. Bestemmelsene her svarer til bestemmelser som i dag finnes i skattebetalingsloven kapitlene III og V.

Enkelte av straffebestemmelsene som i dag finnes i skattebetalingsloven, foreslås plassert sammen med de øvrige straffebestemmelsene i ligningsloven i et nytt kapittel 13.

14.2.4 Saksbehandlingsregler – forholdet til ligningsloven kapittel 3

Ligningsloven kapittel 3 inneholder alminnelige saksbehandlingsregler for ligningskontorenes ligningsarbeid. Spørsmålet er om disse bestemmelsene bør gis tilsvarende anvendelse når det gjelder ligningskontorets arbeid med utskriving av forskudd på skatt og forskuddstrekk.

Etter gjeldende rett får verken ligningsloven eller forvaltningsloven direkte anvendelse ved forskuddsutskrivingen. I skattebetalingsloven § 58 er det uttrykkelig bestemt at forvaltningsloven ikke skal gjelde for behandlingen av saker etter skattebetalingsloven. I Ot.prp. 29 for 1978-79 i merknadene til ligningsloven § 1-2 på side 58 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 skattebetalingslovens § 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 altså at enkelte av saksbehandlingsreglene i kapittel 3 kan gis tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivningen, selv om reglene primært er utformet med sikte på ligningsarbeidet. Departementet antar 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, om taushetsplikt i § 3-13 og om forskrifter om saksbehandlingen i § 3-14 også i dag får anvendelse ved forskuddsutskrivningen. For å skape klarhet, foreslår departementet at det i lovutkastet § 11-7 presiseres at de nevnte bestemmelsene – så langt det passer - gis tilsvarende anvendelse ved utskrivning av forskuddsskatt og forskuddstrekk.

I og med at departementets forslag først og fremst er ment å innebære en teknisk revisjon, har departementet kommet til at det – på det nåværende tidspunkt - ikke er hensiktsmessig å gi ligningslovens øvrige regler om saksbehandlingen tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivningen.

Etter skattebetalingsloven § 55 er lovgivningens bestemmelser om taushetsplikt ikke til hinder for at lignings- og innkrevingsmyndighetene anmelder overtredelser av skattebetalingsloven til påtalemyndigheten eller annen myndighet etter nærmere bestemmelser som gis av departementet. Bestemmelsen gir ikke uttrykk for mer enn det som allerede følger av ligningsloven § 3-13. Departementet foreslår derfor at regelen i skattebetalingsloven ikke videreføres særskilt i ligningsloven.

14.2.5 Begrepene 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 ”forskudd 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 skattebetalingsordning som gjaldt frem 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 forskuddspliktige 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.

Departementet er kommet til at det vil skape større klarhet dersom begrepene personlige og upersonlige skattytere også tas i bruk i reglene om forskuddsutskrivingen og avregningen. Departementet foreslår på denne bakgrunn at upersonlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i året etter inntekståret, mens personlig skattyter benyttes som hovedbetegnelse på skattytere som skal betale forskudd på skatt i det kalenderåret som blir å legge til grunn ved inntektslikningen i det følgende året.

Det vises til utkastet § 11-1 som definerer begrepene, samt til merknadene til bestemmelsen.

14.2.6 Begrepet arbeidsgiver

"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 straffeansvaret etter §§ 50 og 51.

Departementet er kommet til at arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven kan være egnet til å skape uklarhet. Departementet antar at begrepet trekkansvarlig kan være en mer klargjørende betegnelse på den som utbetaler trekkpliktige ytelser. Det foreslås derfor at "arbeidsgiver" erstattes av "trekkansvarlig" når reglene om forskuddsutskrivingen flyttes til ligningsloven. Det er ikke lagt opp til at det nye begrepet skal ha et annet materielt innhold enn dagens arbeidsgiverbegrep. Praksis knyttet til dette vil derfor fortsatt ha relevans.

14.2.7 Begrepet 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. Departementet har derfor vurdert om begrepene kan gis en felles betegnelse.

At dagens terminologi er innarbeidet, og at det på enkelte punkter fortsatt vil gjelde ulike regler for personlige og upersonlige skattytere, kan tale mot at de to forskuddsformene gis en felles betegnelse. Det kan skape uklarhet for skattyterne dersom samme begrep dekker ulike realiteter.

Forenklingshensyn taler for å gi de to forskuddsformene en felles betegnelse. En slik samordning vil også kunne være hensiktsmessig i forhold til en eventuell tilnærming mellom betalingsordningene for personlige og upersonlige skattytere på et senere tidspunkt. Departementet viser i denne sammenheng til uttalelsene i St.prp. nr. 1 (1992-93) side 82 og Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) side 97 om at etterskuddsordningen som sådan kontinuerlig bør vurderes med tanke på en tilnærming til forskuddsordningen.

Departementet er etter en helhetsvurdering kommet til at begrepet forhåndsskatt kan erstattes av begrepet forskuddsskatt. Forskuddsskatt vil etter dette være en felles betegnelse på utskrevne (forskudds)beløp som skal betales før 30. april i det året ligning finner sted, uavhengig av om skatten skal betales i inntekts- eller ligningsåret.

Departementet foreslår på det nåværende tidspunkt ingen fullstendig samordning av reglene om forskuddsskatt og forhåndsskatt. Det betyr at det fortsatt vil gjelde ulike regler for personlige og upersonlige skattytere. Departementet foreslår imidlertid at reglene om forhåndsskatt og forskuddsskatt samles i del III i ligningsloven i nytt kapittel 11.

14.2.8 Begrepet 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. Departementet foreslår på denne bakgrunn at begrepet resterende skatt erstattes av betegnelsen restskatt.

14.2.9 Angivelse av hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i

Hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, fremgår i dag av skattebetalingsloven §§ 5 og 5 A. I disse bestemmelsene er de ytelsene som er gjenstand for forskuddstrekk, regnet opp kasuistisk.

Dagens måte å angi hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i, har blant annet den fordel at det er mulig å lese direkte ut av loven hvilke ytelser som er underlagt trekkplikt.

En ulempe kan være at reglene om forskuddsutskrivingen er lite robuste i forhold til endringer i skattereglene. Det er nær sammenheng mellom reglene om skatt på arbeidsinntekt etter skatteloven og reglene om forskuddstrekk etter skattebetalingsloven. En godtgjørelse eller ytelse som ikke anses som skattepliktig inntekt etter skatteloven, vil heller ikke være trekkpliktig etter

skattebetalingsloven. Det kan hevdes at sammenhengen mellom skatteplikten og plikten til å foreta forskuddstrekk ikke er kommet tilstrekkelig klart til uttrykk i dagens lovverk.

Departementet er etter en helhetsvurdering kommet til at reglene om hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i bør omarbeides slik at en i stedet for å regne opp ytelsene enkeltvis, i større utstrekning viser til reglene om skatteplikt i skatteloven kapittel 5. En slik teknikk vil understreke sammenhengen mellom skatteplikten og trekkplikten. En ytelse som omfattes av den aktuelle bestemmelsen i skatteloven, vil dermed være gjenstand for forskuddstrekk med mindre annet er bestemt.

Det vises til utkastet til ny § 11-14 i ligningsloven, samt merknadene til bestemmelsen.

14.2.10 Oppgaveplikt

Bestemmelsen om den trekkansvarliges plikt til å levere terminoppgave over foretatt forskuddstrekk finnes i dag i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 annet til fjerde ledd, samt forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv.

Etter ovennevnte forskrift § 7 skal arbeidsgiver hver 15. januar, 8. mars, 8. mai, 8. juli, 8. september og 18. november sende *terminoppgave* som viser forskuddstrekket de foregående to måneder, samt ved årets slutt sende oppgave over samlet trekk i året. Den 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal arbeidsgiver sende *oppgjør* for forskuddstrekk til skatteoppkreveren.

Departementet foreslår at fristen for innlevering av oppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk endres slik at det blir samsvar mellom fristen for levering av oppgave og betaling (forfall). Det vil si at fristen for å levere terminoppgave for forskuddstrekk, med unntak av januar hvor fristen i dag er den femtende, blir endret fra den åttende til den femtende. For de trekkansvarlige vil en slik endring innebære at det blir færre frister å forholde seg til, samtidig som en vil få noe bedre tid til utfylling av oppgaven. Departementet antar at en slik omlegging ikke vil medføre vesentlige praktiske problemer for skatteoppkreverne.

Den foreslåtte endringen må ses i sammenheng med den lovteknikk som er valgt ved utforming av forfallsbestemmelsene. Departementet ser det som hensiktsmessig at forfallstidspunktene for ulike krav fremkommer ved henvisninger fra skatteinnkrevingsloven til bestemmelsene om oppgavefrister i de enkelte lover. Betalingsfristen vil da være identisk med fristen for innlevering av terminoppgave. Forskyves oppgavefristen, vil betalingsfristen forskyves tilsvarende.

Det vises til utkastet til ny § 11-19 i ligningsloven, samt merknadene til bestemmelsen.

14.2.11 Straff

Straffebestemmelser i skattebetalingsloven som retter seg mot brudd på forskuddsreglene bør plasseres i ligningsloven kapittel 13 om straff (gjeldende kapittel 12) når reglene om forskuddsskatt og forskuddstrekk flyttes til ligningsloven.

Departementet går inn for at reglene i skattebetalingsloven §§ 50 bokstav a, 51 og 52 omredigeres og plasseres i ny § 13-4 i ligningsloven.

Et alternativ kunne være å innpasse de aktuelle straffebestemmelsene i ligningsloven § 12-1 om skattesvik (ny § 13-1). En slik løsning ville imidlertid medføre en betydelig utvidelse av strafferammene for brudd på reglene om forskudd på skatt. Etter departementets syn må eventuelle utvidelser av strafferammene vurderes grundig og ses i sammenheng med straffelovgivningen for øvrig, herunder blant annet Straffelovrådets og Sanksjonsutvalgets arbeid. Straffelovrådet fremla sin delutredning VII i 2002, jf. NOU 2002: 4. Departementet anser det ikke som hensiktsmessig å foreslå endringer i strafferammene før det er tatt nærmere stilling til hvordan forslagene fra Straffelovrådet og Sanksjonsutvalget skal følges opp.

Det foreslås at virkeområdet for bestemmelsen i utkastet til § 13-4 i ligningsloven begrenses til utelukkende å gjelde brudd på reglene om forskudd. Tilsvarende foreslås at virkeområdet for utkastene til §§ 13-1 til 13-3 i ligningsloven ikke utvides i forhold til i dag. Forslaget er ment å innebære at brudd på forskuddsreglene ikke skal kunne straffes etter §§ 13-1 til 13-3. I og med at gjerningsbeskrivelsene i ligningsloven § 13-1 bokstav a og d og skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a og § 52 langt på vei er parallelle, må ligningsloven § 13-1 og ny § 13-4 avgrenses mot hverandre. Det vises til utkastet til *nytt nr. 3 i ligningsloven § 13-1*.

Utkastet til § 13-4 i ligningsloven er i det vesentlige ment å videreføre gjeldende rett, men det foreslås at to typer pliktbrudd som i dag er straffesanksjonert, avkriminaliseres:

Ordlyden i skattebetalingsloven § 52 rammer betalingsmislighold av egen skatteforpliktelse, men det er alminnelig antatt at bestemmelsen ikke får anvendelse på slike pliktbrudd. 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. Å kalle en sviktende betaling lovbrudd - bare fordi betalingsplikten følger av en lovbestemmelse - er i seg selv mindre naturlig. Når skatteforpliktelsen er fastslått, og forfalt, må det sivile innkrevingsapparatet anses tilstrekkelig. For å skape klarhet omkring dette, går departementet inn for at rettstilstanden presiseres i utkastet til § 13-4 nr. 2 i ligningsloven.

Brudd på plikten til å gjennomføre påleggstrekk etter skattebetalingsloven er i dag straffesanksjonert i skattebetalingsloven § 51. Påleggstrekk etter skattebetalingsloven har klare likhetstrekk med utleggstrekk etter tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 7. Arbeidsgivers unnlattelse av å gjennomføre utleggstrekk er ikke straffesanksjonert. Departementet er kommet til at det ikke er grunn til å behandle de to pliktbruddene ulikt strafferettslig, og foreslår derfor at unnlattelse av å gjennomføre påleggstrekk etter skattebetalingsloven, avkriminaliseres. Den trekkansvarlige vil under enhver omstendighet være økonomisk ansvarlig for beløpet, jf. skatteinnkrevingsloven § 12-6. Departementet nevner også at unnlattelse av å foreta trekk nedlagt av ordinær namsmann eller særnamsmann kan straffes etter straffeloven § 343 annet ledd. Strafferammen er bøter eller fengsel inntil fire måneder.

15 RETTSGEBYR VED FORRETNING FOR UTLEGGSPANT AVHOLDT AV SKATTEOPPKREVERNE OG SKATTEFOGDENE

15.1 Gjeldende rett

Rettsgebyrloven av 17. desember 1982 nr. 86 inneholder bestemmelser om behandlingsgebyr som skal betales for ulike sakstyper. Reglene er utdypet i forskrift 15. februar 1983 nr. 86 (rettsgebyrforskriften).

Behandlingsgebyret beregnes med utgangspunkt i et grunngebyr kalt rettsgebyret. Pr. 1. januar 2003 er dette 700 kroner.

Rettsgebyrloven kapittel 4 inneholder regler om behandlingsgebyr ved tvangsfullbyrdelse. Bestemmelsene får som utgangspunkt anvendelse uavhengig av om tvangsfullbyrdelse skjer gjennom ordinære eller særskilte namsmenn.

Ved *begjæring* om tvangsfullbyrdelse skal det betales ett rettsgebyr, jf. § 14 første ledd. Gebyrplikten inntreffer når saken er ført inn i sakslisten hos namsmannen, jf. § 4.

Ved begjæring om utlegg etter tvangsfullbyrdesloven kapittel 7 skal det i tillegg betales 1,5 ganger rettsgebyret *når utlegg blir tatt*, jf. § 14 annet ledd nr. 1. Bestemmelsen gjelder som utgangspunkt både utleggspant og utleggstrekk. For utleggstrekk besluttet av kommunekasserer, bidragsfogd, Statens innkrevingsssentral eller annen særskilt namsmann påløper det likevel ikke gebyr, jf. tredje 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, jf. rettsgebyrloven § 14 fjerde ledd annet punktum, jf. rettsgebyrforskriften § 4-1.

15.2 Departementets vurderinger og forslag

15.2.1 Vurdering av gebyrordningen

Utleggspant

Rettsgebyrloven bygger på en forutsetning om at gebyrene skal dekke den vesentligste del av det offentlige kostnader knyttet til tvangsfullbyrdelse i sivile saker, jf. Ot.prp. nr. 18 (1992-93) Om lov om rettsgebyr s. 31. Når det gjelder *utleggspant* påløper det i dag like gebyrer uavhengig av om tvangsfullbyrdelse skjer gjennom de ordinære eller særskilte namsmenn, jf. ovenfor. Etter departementets oppfatning bør denne ordningen videreføres.

Også skatteoppkreverne og skattefogdene vil ha kostnader forbundet med tvangsfullbyrdelse når de benytter seg av sin særnamskompetanse. Gode grunner taler for at innkrevingsmyndighetene – i likhet med de ordinære namsmenn – bør få dekket disse omkostningene.

Det at rollene som kreditor og namsmann ligger forholdsvis nær hverandre når innkrevingsmyndighetene utøver særnamsmyndighet tilsier ikke - slik departementet ser det - at skyldnerne bør belastes med lavere gebyrer for tvangsfullbyrdelse i slike tilfeller. Hvordan innkrevingsmyndighetene velger å tvangsfyllbyrde egne krav, bør ikke være avgjørende for om det påløper gebyr.

Alternativet til at skyldneren betaler gebyr vil være at tvangsfullbyrdelsen finansieres av skattebetalerne gjennom skattesystemet. Det kan hevdes at det er mer rimelig at dårlige betalere - også når innkrevingsorganene bruker sin særnamskompetanse - selv dekker de kostnader som påløper som følge at man ikke betaler i tide.

Det er grunn til å anta at ordningen med særskilte behandlingsgebyrer også har en preventiv effekt gjennom den betalingsoppfordringen gebyrene gir. Dette hensynet gjør seg også gjeldende når tvangsfullbyrdelse skjer gjennom skatteoppkreverne og skattefogdene.

Selv om det er likhetstrekk mellom ordinære og særskilte namsmenn, eksisterer det også forskjeller. Når det gjelder de ordinære namsmenn er ordningen med at det påløper gebyr *ved begjæring* om tvangsfullbyrdelse ment å bidra til at tvangsapparatet ikke benyttes i større utstrekning enn nødvendig. Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende når innkrevingsorganene benytter særnamskompetansen. Departementet legger til grunn at innkrevingsorganene ikke berammer utleggsforretninger i situasjoner hvor det ikke er grunnlag for det. Isolert sett kunne dette tilsi at det ikke gjaldt de samme gebyrordninger for ordinære og særskilte namsmenn.

Finansdepartementet er kommet til at de hensyn som taler for fortsatt likestilling er så tungtveiende at det også i fremtiden bør gjelde like gebyrregler ved tvangsfullbyrdelse gjennom de ordinære og de særskilte namsmenn. Det foreslås derfor ingen endringer i gjeldende rett på det nåværende tidspunkt.

Utleggstrekk

For *utleggstrekk* besluttet av særskilte namsmenn påløper det - i motsetning til trekk besluttet av den ordinære namsmann - ikke rettsgebyr, jf. ovenfor om gjeldende rett.

Etter Finansdepartementets oppfatning er det flere hensyn som taler for å likestille utleggstrekk besluttet av særnamsmenn med utleggstrekk besluttet av de ordinære namsmenn når det gjelder gebyrspørsmålet.

Det vises bl.a. til at det kan fremstå som uheldig at utleggspant og utleggstrekk - som i realiteten er to alternative innfordringstiltak - behandles ulikt gebyrmessig. Behovet for en særskilt betalingsoppfordring gjør seg videre gjeldende uavhengig av hvem som beslutter trekket. Det er også grunn til å anta at mange skyldnere anser påleggstrekk som et alternativ til ordinær betaling ved forfall. Særlig gjelder dette for mindre krav hvor reglene om forsinkelsesrenter erfaringsmessig gir et svakere betalingspress. En likebehandling av de to trekkformene ville - på en tydeligere måte enn i dag - markere trekkets pønale karakter.

En eventuell endring av rettsgebyrloven § 14 tredje ledd vil berøre innkrevingsmyndigheter som ikke er underlagt Finansdepartementet. En eventuell lovendring må også antas å reise andre spørsmål enn de som er skissert ovenfor. Departementet ser at det i forbindelse med en eventuell lovendring vil kunne være aktuelt å gjennomgå gebyrordningen på et bredere grunnlag. På denne bakgrunn foreslås ingen endring av rettsgebyrloven § 14 tredje ledd første punktum på det nåværende tidspunkt. Det tas imidlertid sikte på å ta problemstillingen nærmere opp med Justisdepartementet.

15.2.2 Rettsgebyrloven § 14 første ledd – forslag om presisering i lovteksten

Når skatteoppkreverne eller skattefogdene bruker sin særnamskompetanse og holder forretning for utleggspant, kan det fremstå som uklart når gebyrplikten etter rettsgebyrloven § 14 første ledd inntreffer.

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 inntreffer når saken ”er ført inn i sakslisten” hos namsmannen – jf. rettsgebyrloven § 4 - er derfor mindre treffende i slike situasjoner.

I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at gebyrplikten inntreffer når forretningen berammes, det vil si når tid og sted for forretningen fastsettes. Etter Finansdepartementets syn tilsier hensynet til klarhet og forutberegnlighet at dette fremgår av lovteksten. Departementet anbefaler på denne bakgrunn at rettsgebyrloven § 14 første ledd presiseres på dette punkt. Forslaget er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til dagens praksis.

Det vises til departementets utkast til § 14 første ledd i rettsgebyrloven.

15.2.3 Rettsgebyrloven § 14 tredje ledd annet punktum – Hvem rettsgebyret skal tilfalle

Som nevnt tilfaller behandlingsgebyret den enkelte kommune når skatteoppkreverne holder forretning for utleggspant, jf. rettsgebyrforskriften § 4-1, jf. rettsgebyrloven § 14 tredje ledd annet punktum. Etter Finansdepartementets syn ville det være hensiktsmessig om dette fremgikk direkte av § 14. Departementet anbefaler derfor at lovteksten endres på dette punkt.

Det vises til departementets utkast til § 14 tredje ledd annet punktum.

16 SIKRING AV KRAV I HASTESAKER

16.1 Bakgrunn

Det er avgjørende for en effektiv tvangsinnfordring at det er et nært samarbeid mellom innkrevingsmyndighetene og fastsettings- og kontrollmyndighetene, slik at sikrings- og dekningsaksjoner raskt kan iverksettes. I St.prp. nr. 1 (1995-96) Om organiseringen av den statlige innbetalings- og innfordringsfunksjonen for skatter og avgifter m.v. punkt 6.5, stilles det imidlertid spørsmål ved om dette samarbeidet alltid er tilstrekkelig dersom det er nødvendig med særlig hurtig iverksettelse av tvangstiltak. Som eksempel blir nevnt tilfeller hvor ligningskontoret eller fylkesskattekontoret gjennom sitt fastsettings- og kontrollarbeid får mistanke om at et skatte- eller avgiftskrav ikke kommer til å bli innbetalt fordi skyldneren kan eller er i ferd med å overføre midler utenfor innfordringsapparatets rekkevidde. Proposisjonen viser til at det er uheldig å gi skyldneren tid til å forverre de mulighetene for tvangsinnfordring som er til stede på avdekkingsstidspunktet. Enkelte skyldnere kan reagere på avsløringen av sin unndragelse m.m. med å vanskeliggjøre den senere forventede tvangsinnfordringen hvis de får anledning til det.

Det uttales på denne bakgrunn 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 påkravet. Eksempelvis gjelder dette der det er fare for at skyldneren vil forlate landet for å unngå skatte- eller avgiftsforpliktelsen eller at skyldneren er i ferd med å overføre midlene utenfor skattekreditorenes rekkevidde. Slik sikring kan for eksempel skje ved å "fryse" bankkonti, utestående fordringer m.v., og vil være et midlertidig tiltak i påvente av formell fastsettelse og innkreving. Ifølge proposisjonen bør en samtidig se på mulighetene for å la innkrevingsmyndighetene benytte lignende virkemidler når det er de som kommer over en akutt fluktfaresituasjon.

16.2 Departementets vurdering og forslag

Departementet antar at den teknologiske utviklingen har bidratt til at skyldnere raskere enn tidligere er i stand til å unndra sine formuesgoder fra skatte- og avgiftskreditorenes rekkevidde. Det er derfor ønskelig å legge til rette for ordninger som sikrer at skatte- og avgiftskreditorene på en hurtig og effektiv måte kan "fryse" skyldnerens aktiva.

Etter tvangsfullbyrdelsesloven § 14-9 skal arrest – når det er fremmet begjæring om det – gjennomføres "straks". Innkrevingsmyndighetenes erfaringer med arrestinstituttet er også gode, og begjæring om arrest blir høyt prioritert av namsmyndighetene. Som eksempel kan det vises til at fra Oslo og Akershus skattefogdkontor mottar en henvendelse fra fylkesskattekontoret og til tingretten har tatt arrest, tar det gjerne mindre enn ett døgn.

Departementet utelukker ikke at det i helt ekstraordinære situasjoner kan være ønskelig at fastsettings- og kontrollmyndighetene aksjonerer på stedet, for eksempel under et bokettersyn. Departementet anser det imidlertid som uklart om en slik hjemmel vil ha større praktisk betydning. Det er grunn til å anta at skyldnere som virkelig ønsker å unndra verdier, klarer dette uansett, eksempelvis ved at konti tømmes mens bokettersynet pågår. Bakgrunnen for at det tidligere

utreiseforbudet i skattebetalingsloven § 38 ble opphevet i forbindelse med vedtakelsen av tvangsfullbyrdelsesloven av 1992, jf. nærmere merknadene til merverdiavgiftsloven § 60 andre punktum i avsnitt 19.8, var videre at sikringsinstituttet var svært lite i bruk og at hensynet til regelforenkling og rettssikkerhet talte for å oppheve særreguleringen. De samme hensynene taler mot å innføre en særlig bestemmelse om arrest for fastsettings- og kontrollmyndighetene.

Hensynet til skyldnernes rettssikkerhet kan også tale mot å utvide skatte- og avgiftsmyndighetenes kompetanse. Namsmyndighetenes behandling skal som kjent sikre at skyldnerens sak underkastes en mest mulig uhildet behandling. Dette hensynet kan bli skadelidende dersom skatte- og avgiftsmyndighetene gis anledning til å ta arrest på egen hånd.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å innføre en særskilt arresthjemmel for verken fastsettings- og kontrollmyndighetene eller innkrevingsmyndighetene i hastesaker. Det framstår som mer hensiktsmessig å styrke den faglige kompetansen hos innkrevingsmyndighetene og å legge til rette for et nærmere samarbeid mellom fastsettelses- og innkrevingsområdet slik at en kan anvende dagens regelverk mer effektivt.

17 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

17.1 Generelt

Skatteinnkrevingsloven 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 nødvendigvis enkelte materielle endringer for noen av skatte- og avgiftsartene. De fleste av disse vil likevel være så vidt små at de ikke vil ha provenymessige virkninger av betydning og kan håndteres innenfor dagens budsjettammer. 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 skyldnerne.

Forslaget om å ikke videreføre billighetsordningen fullt ut, jf. avsnitt 10.2 antas å medføre at flere saker vil bli behandlet etter gjeldsordningslovens regler, med de konsekvenser dette vil ha for namsmyndighetenes virksomhet. Departementet legger imidlertid til grunn at økningen ikke vil bli så betydelig at det er behov for økte resurser til namsmyndighetene.

17.2 Økonomiske og administrative konsekvenser for tollvesenet

17.2.1 Kapittel 7 Motregning m.v.

I dag kan de avgiftskravene distriktstollstedene krever inn bare motregnes etter de alminnelige, ulovfestede motregningsreglene. Departementet foreslår i § 7-1 at disse kravene skal være omfattet av den utvidede motregningsretten som i dag framgår av skattebetalingsloven § 32. Hvilken økonomisk effekt en motregningsadgang overfor tilgodebeløp skyldnerne har på kommune, fylkeskommune og folketrygden vil ha, er avhengig av hvilke samarbeidsrutiner distriktstollstedene og skatteoppkreverne får på området. De provenymessige konsekvensene er derfor vanskelig å anslå i dag. Departementet antar ikke at forslaget vil ha betydelige administrative konsekvenser ut over et samarbeid med mellom tollvesenet og skatteetaten om motregning og kursing av de ansatte på distriktstollstedene.

17.2.2 Kapittel 9 Betalingsutsettelse og -nedsettelse

Forslaget til § 9-1 første ledd om en adgang for distriktstollstedene til å gi betalingsutsettelse dersom særlige forhold gjør det uforholdsmessig trykkende å innkreve kravet, er ny sammenlignet med gjeldende rett. Bestemmelsen forutsetter at det utarbeides fullmakter og retningslinjer for distriktstollstedenes 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 de innenlandske særavgiftene vil de fleste skyldnerne være virksomheter. Et betydelig unntak fra dette er krav på årsavgift, men her er adgangen til å sette ned et krav begrenset til de tilfellene der kjøretøyet er avskiltet, jf. § 9-1 første ledd tredje punktum. Departementet legger derfor til grunn at tollvesenet kan håndtere søknadene innenfor dagens budsjettammer.

17.2.3 Kapittel 10 Bortfall

Forslaget til § 10-1 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 distriktstollstedene siden det i dag er begrenset oppfølging på området. Den økonomiske gevinsten ved at kravene ikke kan prekluderes, vil neppe ha vesentlig betydning for motorvognavgiftene på grunn av stansingsretten etter § 8-11. For de andre kravene kan regelen gi viss provenymessig gevinst.

Forslaget til § 10-5 om foreldelse av forsinkelsesrenter er ny for toll og særavgifter. Bestemmelsen vil gi administrative besparelser for distriktstollstedene 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 ha provenymessige konsekvenser ved at man i stor grad vil unngå foreldelse av rentekrav, selv om det neppe vil være snakk om store beløp.

Der skyldneren har flyttet til utlandet uten å betale et avgiftskrav, er det ikke uvanlig at distriktstollstedene står uten mulighet til å avbryte foreldelsen. Slike krav kan være av betydelig størrelse. Forslaget til § 10-6 første ledd om en tilleggsfrist dersom skyldneren oppholder seg i utlandet, kan derfor gi positive provenymessige gevinster. Om det utestående kravet kan tvangsinnfordres, vil imidlertid avhenge av om skyldneren senere bosetter seg i Norge eller får ytelser eller annen formue i Norge som det kan søkes dekning i. Departementet antar at dagens maskinelle oppfølging av utestående krav vil gjøre at bestemmelsen ikke blir administrativt byrdefull for distriktstollstedene. Den foreslåtte grensen på 20 år i andre ledd kan neppe antas å ha større provenymessig betydning.

17.3 Økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten og skatteoppkreverne

17.3.1 Kapittel 7 Tvangsfullbyrdelse

Departementet foreslår i § 8-2 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 selv 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. Skyldnerens adgang til å inngå avtale med skatteoppkreverne om trekk etter denne bestemmelsen har så vidt departementet kjenner til vært brukt i liten grad. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan ta utleggspant i hele skyldnerens krav på vederlag

etter § 8-2, 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 noe ressurser på å sette seg inn i reglene om gjennomføring av utleggsforretninger.

Departementet foreslår heller ikke å 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 etter § 8-3 andre ledd bokstav b. Dersom godtgjørelsen ikke inneholder noen slik lønnsdel, kan de ta utleggspant i hele vederlaget etter § 8-3. Forslaget antas derfor ikke å ha nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Forslagene til endringer i reglene om gjennomføring av utleggstrekk vil slik departementet ser det ikke få noen konsekvenser for skatteoppkreverne, siden de særreglene som er begrunnet i skattebetalingsordningen er foreslått beholdt. Et eksempel på en slik særregel er skattebetalingsloven § 33 nr. 3 om at utleggstrekk besluttet av skatteoppkreverne følger reglene om forskuddstrekk, som er foreslått videreført i § 8-3 første ledd. For skattefogdkontorene vil lovforslagets § 8-4 andre ledd kunne innebære en provenymessig fordel ved at beløp som er trukket men ikke innbetalt til skattefogdkontoret ikke trekkes inn i boet ved en eventuell konkurs.

17.3.2 Kapittel 8 Betalingsutsettelse og -nedsettelse

Forslaget til § 9-1 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 betydelige administrative konsekvenser. Det vises her til hva som ble sagt om dette i tilknytning til økonomiske og administrative konsekvenser av at forvaltningsloven kommer til anvendelse ovenfor.

For krav på merverdiavgift vil likevel § 9-1 første ledd være en utvidelse. Dette innebærer at det må utarbeides retningslinjer for skattefogdkontorenes kompetanse, men departementet antar at dagens fullmakter for betalingsutsettelse og lempning av billighet og 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 § 9-1 første ledd og gjelden heller ikke kan være knyttet til en løpende virksomhet, vil være med på å begrense antall saker. Departementet legger til grunn at forslaget vil ha administrative konsekvenser for skattefogdkontorene, men at de skal være i stand til å håndtere søknadene innenfor dagens budsjettammer. Departementet antar at kompetansen vil ha mindre konsekvenser for provenyet siden mange av de som vil få innvilget en betalingsutsettelse eller -nedsettelse under enhver omstendighet ikke er i stand til å innfri kravet i sin helhet.

Som det framgår av avsnitt 10.2.1 vurderer departementet å fjerne forslaget til § 9-1 første ledd fordi skatte- og avgifts krav i sin helhet blir omfattet av gjeldsordninger etter gjeldsordningsloven.

Forslaget vil innebære betydelig administrative forenklinger for skattefogdkontorene og skatteoppkreverne. Formannskapene/skatteutvalgene og innkrevingsmyndighetene behandler mange tusen søknader etter skattebetalingsloven § 41 hvert år. Departementet antar derfor at de ressursmessige gevinstene ved at innkrevingsmyndighetenes adgang til å gi betalingsutsettelse eller -nedsettelse av hensyn til skyldneren fjernes, vil gjøre at mange årsverk i skatteetaten kan innspares. De provenymessige gevinstene vil være mindre siden det som regel er relativt små krav som nedsettes.

17.3.3 Kapittel 10 Bortfall

Forslaget til § 10-3 om foreldelsesfristens utgangspunkt er i det alt vesentlige en videreføring av gjeldende rett. Det innebærer imidlertid at utgangspunktet for foreldelsesfristen for arbeidsgiveravgift endres til forfallstidspunktet for hver termin. Departementet antar at dette verken vil få økonomiske eller administrative konsekvenser. Det er klart når terminene for arbeidsgiveravgift forfaller til betaling, og foreldelse av arbeidsgiveravgift er heller ikke noe stort problem siden fristavbrytende tiltak bør iverksettes kort tid etter forfallstidspunktet. Det vil derfor ikke være byrdefullt for skatteoppkreverne å forholde seg til terminvise utgangspunkt for når foreldelsesfristen starter å løpe. Dette er den samme regelen som gjelder for merverdiavgift i dag, og sistnevnte har ikke skapt vansker for skattefogdkontorene.

Forslaget til § 10-6 om en tilleggsfrist dersom skyldneren oppholder seg i utlandet, kan på tilsvarende måte som for tollvesenet gi positive provenymessige gevinster for skatteetaten, jf. avsnitt 17.2.3. En må anta at det er betydelige summer som i dag ikke blir innkrevet på grunn av at skyldneren er bosatt i utlandet. Forslaget til § 10-6 kan bidra til å redusere dette tapet.

17.3.4 Kapittel 12 Ansvarsregler

Departementet foreslår som redegjort for i høringsnotatet kapittel 12 ikke å videreføre skattebetalingsloven § 37 nr. 1 om ektefellenes solidaransvar. Bestemmelsen har ikke vært brukt etter høyesterettsdommen av 1991, jf. avsnitt 12.2 ovenfor, og departementet legger derfor til grunn at en oppheving verken vil ha administrative eller økonomiske virkninger.

17.4 Økonomiske og administrative konsekvenser for næringslivet

Utkastet vil få enkelte administrative konsekvenser for næringslivet. Hovedsakelig antas konsekvensene å være gevinster som et resultat av forenklinger i regelverket. Forslaget antas ikke å medføre økte kostnader for næringslivet. I det følgende er de punktene som antas å ha størst betydning for næringslivet samlet.

17.4.1 Kapittel 3 Saksbehandlingsregler

Utkastet inneholder enkelte endringer i saksbehandlingsreglene for innkrevingsmyndighetene.

Forvaltningsloven gis som hovedregel anvendelse, jf. utkastet § 3-1. Dette innebærer en styrking av rettssikkerheten til betaleren. Det er i § 3-2 oppstilt enkelte unntak fra begrunnelse, klageadgang mv.

I dag er taushetspliktreglene noe ulikt utformet i de ulike lovene. I utkastet § 3-3 er taushetspliktreglene forsøkt klargjort ved at taushetsplikten for innkrevingsmyndighetene følger de regler som gjelder for organet som fastsetter ansvaret. I hovedsak innebærer dette en videreføring av gjeldede rett, men reglene blir tydeligere ved at de er slått fast samlet i en bestemmelse. For skatteoppkrevernes virksomhet vil det være nytt at taushetsplikten lovfestes.

Utkastet § 3-5 kodifiserer det gjeldende forbud mot restanselister. Dette bidrar til å fjerne eventuell usikkerhet om disse opplysningene omfattes av forvaltningslovens taushetspliktregler.

Se nærmere om disse endringene i kapittel 18.3.

17.4.2 Kapittel 5 Forfall

Departementet legger opp til at forfall for egendeclarerte krav utformes likelydende for alle typer krav slik at en unngår ubegrunnede forskjeller mellom ulike kravstyper. En enhetlig regel er utformet ved at forfall for egendeclarerte krav samsvarer med innlevering av oppgave, jf. ukastet § 5-4 første ledd.

Forfall for utleggstrekk pålagt av skattefogden knytte si § 5-20 til reglene i tvangsfullbyrdelsesloven.

Se nærmere om dette i kapittel 18.5.

17.4.3 Arbeid videre med modernisering av forvaltningen.

Utkastet vil legge til rette for enklere og bedre tekniske løsninger for næringslivet i framtiden.

18 DEPARTEMENTETS MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE

I SKATTEINNKREVINGSLOVEN

18.1 Kapittel 1 Innledende bestemmelser

Til § 1-1 Virkeområde

Bestemmelsen angir hvilke skatte- og avgiftskrav loven gjelder for, og henviser både til den enkelte skatte- og avgiftsart og til hvilken lov den er fastsatt med hjemmel i. I de enkelte paragrafene i skatteinnkrevingsloven er uttrykket "skatte- og avgiftskrav" brukt, eksempelvis § 8-1 om at skatte og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg og § 9-1 om at innkrevingsmyndighetene kan sette ned skatte- og avgiftskrav av hensyn til skyldneren. Disse bestemmelsene vil da omfatte de alle de skatte- og avgiftsartene som er nevnt i § 1-1 andre ledd bokstav a til m, tredje ledd og § 1-2,

Etter *andre ledd bokstav a* omfatter loven skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven. Innkreving av disse kravene skjer i dag etter skattebetalingsloven, og skatteinnkrevingsloven vil erstatte de generelle reglene om betaling og innkreving som er gitt der.

På betalingstidspunktet betegnes formues- og inntektsskatten blant annet som forskuddsskatt, forskuddstrekk, forhåndsskatt, restskatt og resterende skatt. Til grunn for disse kravene ligger beslutninger ligningsmyndighetene har truffet i medhold av de reglene som departementet foreslår flyttet over fra skattebetalingsloven til ligningsloven, for eksempel utskrivning av forskuddsskatt jf. kapittel 14 ovenfor. Departementet anser det imidlertid ikke som nødvendig at *andre ledd bokstav a* også henviser til ligningsloven. Det *andre ledd bokstav a* angir er de skatte- og avgiftsartene loven omfatter, og selve skattearten – formues- og inntektsskatt – framgår av skatteloven. Ligningsloven gir bare formues- og inntektsskatten ulike betegnelser avhengig av hvordan og når skatten skal betales. At slike forskuddsbeløp også omfattes av loven følger av *fjerde ledd*.

Andre ledd bokstav a vil også omfatte inntektsskatt betalt av personer bosatt på Jan Mayen. Etter lov av 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, jf. merknadene § 1-1 *andre ledd bokstav b* nedenfor. Jan Mayen er imidlertid i motsetning til Svalbard ikke et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt, og plikten til å betale skatt følger av skatteloven kapittel 2. Jan Mayen-skatteloven regulerer bare på hvilken måte skatten nærmere skal betales, og departementet legger derfor til grunn at det ikke er nødvendig å særskilt nevne i skatteinnkrevingsloven at den også omfatter inntektsskatt betalt av personer på Jan Mayen.

Begrepet formues- og inntektsskatt er satt i parentes for senere i loven å kunne brukes som kortbegrep for skatt etter skatteloven. Begrepet vil da også omfatte tonnasjeskatt.

Etter *andre ledd 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, og skatteinnkrevingsloven vil erstatte de generelle reglene om betaling og innkreving som er gitt der.

Etter *andre ledd bokstav c* gjelder loven også for petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. Skattebetalingsloven gjelder i dag for innkreving av petroleumsskatt med mindre noe annet særskilt er bestemt, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 7. Innkreving av petroleumsskatt volder i dag få problemer, og antallet selskaper som berøres av loven er få. Effektivitetsgevinsten ved en samordning med de øvrige skatte- og avgiftskrav kan derfor være noe begrenset. Bakgrunnen for forslaget til ny skatteinnkrevingslov er imidlertid å samle reglene om innkreving av alle typer skatte- og avgiftskrav i én lov, uavhengig av hvilken lov de står i dag. Det vil videre være behov for betalings- og innkrevingsregler også for petroleumsskatt, for eksempel regler om betalingssted og -tidspunkt. Som for formues- og inntektsskatt etter skatteloven er betalingskravene for petroleumsskatt nærmere omtalt i *femte ledd*.

Etter *andre ledd bokstav d* omfatter loven skatt til Svalbard etter svalbardskatteloven. Dette gjelder både skatt fastsatt ved lønnstrekk og skatt fastsatt ved ligning. Skatt fastsatt ved ligning betales og innkreves i dag etter reglene i skattebetalingsloven, jf. svalbardskatteloven § 5-1. For skatt fastsatt ved lønnstrekk er innkrevingen særskilt regulert i svalbardskatteloven § 5-2. Begrepet svalbardskatt er satt i parentes for å kunne benyttes som kortversjon i senere sammenhenger. På samme måte som

for formues- og inntektsskatt vil betalingskravet for svalbardskatt ha egne betegnelser. At loven er ment gitt anvendelse for betalingskravet fremkommer av *fjerde ledd*.

Loven gjelder etter *andre ledd bokstav e* også for trygdeavgift etter folketrygdloven del VIII. Trygdeavgiften betales og kreves i dag inn sammen med formues- og inntektsskatt i sin helhet, slik at skattebetalingsloven gjelder i sin helhet for denne avgiften.

Loven gjelder etter *andre ledd bokstav f* for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven del VIII. Skattebetalingsloven får, med mindre noe annet er særskilt bestemt, også anvendelse for arbeidsgiveravgiften gjennom henvisningen i folketrygdloven § 24-4 sjette ledd. Skatteinnkrevingsloven vil som tidligere nevnt erstatte de generelle reglene om betaling og innkreving som er gitt i skattebetalingsloven.

Etter *andre ledd bokstav g* omfatter loven 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. Skatteinnkrevingsloven vil komme isteden for disse bestemmelsene og de reglene om betaling og innkreving som er gitt i arveavgiftsloven.

Etter *andre ledd bokstav h* gjelder loven også 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. Departementet foreslår å videreføre disse reglene i skatteinnkrevingsloven.

Etter *andre ledd bokstav i til l* gjelder også loven for særavgiftene, som brukes som en fellesbetegnelse for en rekke ulike typer 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 på grunn av det høye antallet kravstyper, og vil også medføre at loven må endres når det kommer til nye typer 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 dem, det vil si særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, lov av 4. juni 1954 nr. 2 om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk m.v. og dokumentavgiftsloven. Også avgift for urettmessig bruk av merket diesel, jf. særavgiftsloven § 4, vil omfattes av henvisningen i *andre ledd bokstav j*.

Felles for særavgiftslovgivningen er at den inneholder relativt få regler om betaling og innkreving. Særavgiftsloven inneholder eksempelvis bare 8 lovparagrafer, mens regelverket for øvrig står i forskrift. Særavgiftsloven § 5 inneholder riktignok en henvisning til skattebetalingsloven, men i praksis benyttes ikke skattebetalingsloven ved innkreving av slike krav.

Etter *andre ledd bokstav m* omfatter loven også toll. Grunnlaget for toll kommer fram 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

tilleggstill, og inneholder også straffebestemmelser. Det kan reises spørsmål om *andre ledd bokstav m* bør henvisne 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 med tilhørende forskrifter, og departementet foreslår å oppheve disse og erstatte dem med skatteinnkrevingsloven.

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.

Etter *tredje ledd* er også krav med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene omfattet av loven. Dette gjelder for det første renter av kravene nevnt i første ledd. Med renter menes her både renter som påløper før kravet forfaller, typisk renter ved etterberegninger og forsinkelsesrenter. Reglene om renter vil følge av skatteinnkrevingsloven kapittel 6.

For det andre er også omkostninger med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene omfattet av begrepet "skatte- og avgiftskrav". Ett eksempel på en slik omkostning er tollageravgift. Tollvesenet er i tolloven gitt adgang til å kreve dekket omkostninger ved at varer blir liggende på tollvesenets lagre, og 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 bestemmelsen er tenkt å omfatte er rettsgebyr, godtgjørelse for tollforretninger som holdes utenfor åpnings- og ekspedisjonstiden eller utenfor tollstedet etter tolloven § 7, utgifter til særskilt tollvakt etter tolloven § 18, kredittgebyr etter tollovforskriften punkt 5.5.5, avskiltingsgebyr etter skatteinnkrevingsloven § 8-11 og saksomkostninger i forbindelse med rettslig skjønn etter arveavgiftsloven § 42.

For det tredje omfatter *tredje ledd* også ulike tilleggskrav som kan påløpe på skatte- og avgiftskravene. Eksempler på slike krav er forsinkelsesavgift og tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10, tilleggsavgift etter arveavgiftsloven § 44, merverdiavgiftsloven § 73, dokumentavgiftsloven § 4, særavgiftsloven §§ 3 og 4 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3, tilleggstill etter tolloven § 69 og forhøyet særavgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 4.

Andre ledd innebærer eksempelvis at når det står i § 9-2 at innkrevingsmyndighetene kan lempe skatte- og avgiftskrav av hensyn til innfordringen, omfatter lempningsadgangen også alle typer renter, omkostninger og tilleggskrav knyttet til skatte- og avgiftskravene. Den enkelte skatte- eller avgiftsart omfatter med andre ord både selve kravet og eventuelle tilknyttede krav.

Av *fjerde ledd* fremkommer betalingskravene for formues- og inntektsskatt og svalbardskatt. *Fjerde ledd bokstav a* gjelder kun for formues- og inntektsskatt, mens *fjerde ledd bokstav c* kun gjelder svalbardskatt.

Av *femte ledd* fremkommer betalingskravene for petroleumsskatt.

Til § 1-2 Krav med nær tilknytning til skatte- og avgiftskravene

Etter ligningsloven § 10-6 kan den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. ilegges en daglig løpende tvangsmulkt. Etter ligningsloven § 10-7 kan oppdragsgiveren pålegges ansvar for oppdragstakerens skatt dersom førstnevnte ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 til 3. Etter ligningsloven § 10-8 kan den som ikke leverer pliktige oppgaver eller unnlater å gi riktige opplysninger i henhold til de lovbestemte frister, ilegges et gebyr. Disse kravene kan ikke anses som skatte- eller avgiftskrav, men har en nær sammenheng med disse. Etter forslaget gjelder loven også for krav etter ligningsloven §§ 10-6 til 10-8. Kravene følger også i dag i noen utstrekning reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven § 49 nr. 4 og § 28 andre ledd.

Etter *bokstav d* gjelder loven også for ansvarsbeløp etter skatteinnkrevingsloven § 12-6 om arbeidsgiverens ansvar for unnlatt forskuddstrekk og utleggstrekk. Sistnevnte bestemmelse står i dag i skattebetalingsloven § 49 nr. 1 og nr. 3. Ansvarsbeløp etter § 49 blir i dag tvangsinnfordret etter reglene for skatt, jf. skattebetalingsloven § 49 nr. 3.

Til § 1-3 Andre offentlige krav

Bestemmelsen er ment å skulle erstatte embetsverksloven § 5 om skattefogdkontorenes særnamskompetanse. Hvordan dette lovteknisk best kan gjøres, er noe uklart. Det forhold at det etter embetsverksloven er tilstrekkelig med en beslutning fra Finansdepartementets side, gjør regelverket svært fleksibelt. Ulempen er at det er vanskelig å ha oversikt over hvilke krav dette til en hver tid gjelder. Det er en temmelig uklar hjemmelssituasjon for mange av de offentlige kravene som innkreves av skattefogdkontorene, noe som i seg selv er uheldig. I tillegg kan det anføres at det av rettssikkerhetshensyn er betenkelig at særnamsmyndigheten i realiteten hjemles i en departementsbeslutning som ikke fremkommer ved kunngjøring eller lignende.

Departementet mener derfor det bør framgå klarere av regelverket hvilke typer krav skattefogdkontorene har særnamskompetanse for. Det kan med fordel også skje en opprydding ved at det gjennomgås hvilke av kravene som bør omfattes av skattefogdkontorenes særnamsmyndighet og hvilke som eventuelt skal innkreves etter de ordinære sivilrettslige regler.

Regelverket vil uten tvil bli mest oversiktlig dersom skattefogdkontorenes særnamsmyndighet for de ulike krav framgår uttrykkelig av særlovgivningen slik som for de kommunale kravene. Dette vil også ha den fordel at hele embetsverksloven § 5 kan oppheves. En ulempe ved at særlovgivningen lovfester hvem som skal innkreve kravet er selvsagt at dagens fleksibilitet forsvinner ved at det må fremmes en proposisjon for alle nye krav som skal omfattes av skattefogdkontorenes særnamskompetanse senere.

Et problem vil imidlertid være at det i noen tilfeller kan være uklart i hvilken lov kompetansen bør hjemles eller at det ikke framstår som hensiktsmessig å hjemle kravene i noen lov. Et eksempel på det siste er saksomkostninger tilkjent staten i sivile saker.

En alternativ løsning er forslaget til § 1-3, som sier at Finansdepartementet i forskrift kan bestemme at skattefogdkontorene også skal innkreve enkelte andre offentligrettslige krav og at enkelte av bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven i tilfelle skal gjelde tilsvarende. Etter bestemmelsen er det

på tilsvarende måte som i dag en forutsetning at forskriftskompetansen begrenses til krav som er tvangsgrunnlag for utlegg.

Paragraf 1-3 kan også brukes overfor de kravene distriktstollstedene innkrever for andre statlige organer. Forskningsavgift, kontrollavgift og næringsmiddelavgift fastsettes ved innførsel av varer samtidig med toll, særavgifter og merverdiavgift. Gode grunner kan tale for at de samme regler bør gjelde for distriktstollstedenes innfordring av disse avgiftene som for toll, særavgifter og merverdiavgift. Dette vil både forenkle og effektivisere innkrevingen. Hvis det ikke foretas en slik henvisning, vil statens samlede krav overfor den avgiftspliktige måtte oppsplittes, slik at forskningsavgift, kontrollavgift og næringsmiddelavgift skilles ut og innkreves etter alminnelige pengekravsrettslige regler, mens toll, særavgifter og merverdiavgift innkreves etter reglene i skatteinnkrevingsloven. Beløpsmessig vil normalt de kravene som omfattes av skatteinnkrevingsloven utgjøre den overveiende delen av det samlede kravet. Det vil derfor være hensiktsmessig at blant annet § 9-2 om lempning av hensyn til innfordringen også gjelder for slike krav.

Til § 1-4 Tilbakesøkningskrav

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 noen del av det beløpet som ble betalt. I slike tilfeller oppstår spørsmålet om oppgjøret skal korrigeres i ettertid. Utgangspunktet er at det skal skje en tilbakebetaling. Unntak kan imidlertid 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 for 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 skjønnte eller burde ha skjont at det forelå en feil, vil være et moment i vedkommende parts disfavør.

Etter *første ledd* skal krav på slike tidligere utbetalte beløp anses som skatte- og avgiftskrav. Dette innebærer blant annet at det er en utvidet motregningsadgang for dem, jf. utkastet til skatteinnkrevingsloven kapittel 7, at de er tvangsgrunnlag for utlegg og at innkrevingsmyndighetene kan tvangsinnfordre kravene ved utleggspant eller utleggstrekk, jf. lovutkastet kapittel 8. 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 skattyterne som har betalt for mye i forskudd, får tilbakebetalt det overskytende beløpet, jf. utkastet til skatteinnkrevingsloven § 5-51 og § 5-52. Det skal skje en ny avregning dersom den utlignede skatten senere blir endret som en følge av en ny ligning etter ligningsloven kapittel 9 eller på annen måte, jf. utkastet til skatteinnkrevingsloven § 5-53. Dersom den utlignede skatten som en følge at dette blir forhøyet, kan dette innebære at en skatteyter som fikk et tilgodebeløp helt eller delvis må tilbakebetale dette til det offentlige.

Et annet eksempel er dersom en merverdiavgiftspliktig får utbetalt et overskytende beløp etter merverdiavgiftsloven § 24, og en senere korrigering av terminen viser at beløpet var mindre eller at den merverdiavgiftspliktige ikke skulle hatt utbetalt noe.

Uten § 1-4 ville det vært uklart i hvilken utstrekning slike tilbakesøkningsbeløp i sin helhet kunne innfordres på samme måte som for skatter og med samme fortrinnsrett, eller om det forelå 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 skal ta hensyn til om det vil være åpenbart urimelig å gjøre tilbakesøkningskravet gjeldende.

Det er bare der det oppstår et tilbakebetalingskrav for det offentlige ved en forhøyelse eller ved en retting av et tidligere oppgjør at § 1-4 kommer til anvendelse. Regelen vil ikke omfatte de tilfellene der det har skjedd en ren feilutbetaling, for eksempel dersom et tilgodebeløp er utbetalt to ganger eller utbetalt 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 andre 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 andre punktum at overskytende beløp etter § 24 tredje ledd andre 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 at en generell regel som gjelder for alle kravene omfattet av skatteinnkrevingsloven er det mest hensiktsmessige.

Til § 1-5 Minstegrenser for betaling

En rekke lovbestemmelser gir i dag departementet kompetanse til å gi forskrifter om at skyldnerne ikke trenger å betale skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense. Tilsvarende trenger ikke innkrevingsmyndighetene å utbetale tilgodebeløp lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense. For enkelte typer krav framgår beløpets størrelse direkte av loven, se for eksempel skattebetalingsloven § 23 nr. 1 andre punktum om restskatt. Det er rent praktiske hensyn som tilsier slike minstegrenser. Både skyldnerne og innkrevingsmyndighetene bør bli spart for arbeidet med å betale og håndtere slike bagatellmessige beløp siden 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 av dagens lovbestemmelser og avgiftsvedtak kan oppheves, noe som vil forenkle regelverket. Blant annet har alle særavgiftsvedtakene i dag en regel 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 innkrevingsloven vil disse bli overflødige, og kan oppheves. Bestemmelsen er imidlertid ikke til hinder for at enkelte beløpsgrenser fremdeles står i loven.

Den mest brukte grensen for inn- og utbetalinger i dag er 50 kroner, og departementet har vurdert om beløpsgrensen bør framgå direkte av loven. Beløpets størrelse bør imidlertid heves etter hvert som pengeverdien reduseres, og det er derfor praktisk at grensene framgår av forskrifter slik at de er mest mulig fleksible. Særlige forhold ved det enkelte krav kan også tilsi forskjellige beløpsgrenser.

18.2 Kapittel 2 Innkrevingsmyndigheter

Til § 2-1 Skatteoppkreverne for kommunene

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. I forskrift 16. desember 1997 nr. 1395 om samordning av bestemmelser om forskuddsutskrivning og innkreving mv av trygdeavgift og skatt er det bestemt at trygdeavgift til folketrygden skal betales og kreves inn sammen med skatt. Av dette følger også at den kommunale skatteoppkreveren har ansvaret for innkrevingen av trygdeavgift. Første ledd viderefører således ordningen med at trygdeavgift innkreves av skatteoppkreveren for kommunen.

Skatteoppkrevernes oppgaver med arbeidsgiveravgift foreslås også regulert her. At denne oppgaven i dag tilligger skatteoppkreveren for kommunen følger noe indirekte av folketrygdloven § 24-3 fjerde ledd, som bestemmer at avgiften skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen der arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor, med mindre departementet har bestemt noe annet.

Det følger av lov av 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embetsværk (embedsverksloven) § 5 første ledd andre punktum at "(i)nddrivingen av inntekt- og formuesskatt foretas av den kommunale skatteoppkrever i vedkommende distrikt". Bestemmelsen antas ikke å ha selvstendig betydning ved siden av skattebetalingsloven, og foreslås opphevet.

Til § 2-2 Skattefogdkontorene for fylkene

Første ledd regulerer hvilke krav skattefogden skal innkreve etter regelen i skatteinnkrevingsloven. Bestemmelsen viderefører de oppgaver som i dag tilligger skattefogden.

For arveavgift følger dette noe indirekte av arveavgiftsloven § 33 tredje ledd første punktum at arveavgift skal betales til skattefogdkontorene. Ut over dette er skattefogdkontorenes oppgaver med arveavgiften ikke nærmere regulert. Det vises også til at skattefogdens oppgaver i denne sammenheng er foreslått lovfestet i utkastet til ny arveavgiftslov § 8-1, jf. NOU 2000 nr. 8 om arveavgift. Skifterettens rolle i forbindelse med innkreving av arveavgift begrenser seg i praksis til å motta betaling når boet skifter offentlig, jf. arveavgiftsloven § 33. Det antas ikke å være behov for å

regulere dette nærmere ut over det som følger av skatteinnkrevingsloven § 4-11 andre ledd andre punktum.

Nærmere regulering av at skattefogdkontorene innkrever merverdiavgift følger av § 3 andre ledd i forskrift 19. desember 1969 nr. 15 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (forskrift nr. 17). Om distriktstollstedenes oppgaver med innførselsmerverdiavgiften vises det til merknadene til § 2-3 nedenfor.

Andre ledd bestemmer at Oslo og Akershus skattefogdkontor har ansvaret for innkreving av petroleumsskatt. Dette følger i dag av forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 8 nr. 1 første punktum.

I *tredje ledd første punktum* bestemmes at Troms skattefogdkontor skal være skatteoppkrever for skatt til Svalbard. Dette følger i dag av svalbardskatteloven § 5-3 og forskrift 12. desember 1997 nr. 1296 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard og om overgangsregler § 2.

Tredje ledd annet punktum viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 1 andre punktum som bestemmer at skatteoppkreveren for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2-4 nr. 1 a, dvs. for skatteyttere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, bestemmes av departementet. I dag utøves denne funksjonen av skattefuten i Rogaland og det foreslås tatt inn i loven.

Det følger av artistskatteloven § 9 første ledd at innkrevingsmyndigheten er det organ departementet bestemmer. Etter forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorarer til utenlandske artister mv. § 4-2, er det skattefogden i Rogaland som innkrever artistskatten. Dette fremkommer også av *tredje ledd annet punktum*.

Til § 2-3 Regiontollstedene

Tollvesenet innkrever merverdiavgift som oppstår ved innførsel, jf. merverdiavgiftsloven § 65. Innkrevingen hos tollvesenet skjer i de pr. i dag ti tolldistriktene. Disse er igjen delt opp i ett distriktstollsted og flere lokale tollsteder. I lovutkastet er betegnelsen regiontollsted brukt da det er bestemt at denne betegnelsen skal tas i bruk fra 01.01.2004. Høringsnotatet bruker ellers dagens betegnelse som er distriktstollsted.

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 65 foreslås videreført i skatteinnkrevingsloven § 2-3 *første ledd*. Departementet foreslår at oppgaven legges til det organ i tollvesenet som har faktisk ansvar for innkrevingen, dvs. distriktstollstedet. Merverdiavgiftsloven § 65 første punktum foreslås opphevet.

Det framgår ikke direkte i regelverket hvilket innkrevingsorgan som innkrever de ulike særavgiftene. I særavgiftsforskriften, som regulerer alle særavgiftene omfattet av særavgiftsloven, står det imidlertid i § 6-2 at avgiftene skal betales til vedkommende tolldistrikt eller ved overføring til den bankkonto tolldistriktet bestemmer.

Det foreslås at det framgår av § 2-3 første ledd at særavgiftene innkreves av distriktstollstedene.

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. Tollovens § 9 er den sentrale bestemmelsen som tillegger tollvesenet de oppgaver og kompetanser som følger av tolloven. Dette reiser spørsmål om ordlyden i tolloven § 9 bør endres slik at innkrevingsoppgavene ikke følger både av tolloven og av skatteinnkrevingsloven. Dette kan gjøres ved at ordlyden i tolloven § 9 gjøres mer generell. Det vises til merknadene til tolloven § 9 nedenfor under avsnitt 19.7.

Årsavgiften og vektårsavgiften innkreves av Oslo og Akershus distriktstollsted, jf forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift og forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift. Det framgår også av forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift at avgiften skal betales inn til den bankkonto Oslo og Akershus distriktstollsted bestemmer. Departementet foreslår imidlertid at dette ikke fremkommer av loven, men at departementet i forskrift kan bestemme hvem som skal innkreve årsavgift, vektårsavgift og ombyggingsavgift.

Dokumentavgift skal i utgangspunktet betales på forskudd til tingslysingsmyndighetene. Hvem som har ansvaret for å innkreve dokumentavgift der denne ikke blir betalt på forskudd fremkommer ikke i dag klart av lov eller forskrift. Departementet foreslår at hovedregelen i *første punktum* også skal gjelde for dokumentavgift. I forbindelse med opprettelsen av et sentralt tinglysningsregister ved Statens kartverk er det foreslått endringer i lov om dokumentavgift som åpner for eventuell omlegging av betalingsordningen for avgiften, jf. ot.prp. nr. 85 (2002-2003) kapittel 3.

Til § 2-4 Innkrevingsmyndighet for krav etter §§ 1-1 tredje ledd og 1-2

Ansvarsbeløp etter § 49 nr. 1 og 2 vil innkreves av den innkrevingsmyndighet som retter ansvaret mot den trekkansvarlige. Dersom en arbeidsgiver ikke foretar forskuddstrekk, vil arbeidsgiveren bli gjort økonomisk ansvarlig for beløpet etter ligningsloven § 11-31. Det vil da være vedkommende skatteoppkrever som innkrever ansvarsbeløpet.

Løpende mulkt etter ligningsloven § 10-6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7 og gebyr etter ligningsloven § 10-8 innkreves i dag av skatteoppkreverne. Dette følger skattebetalingsloven § 28 nr. 2, jf. § 48 nr. 1.

Departementet foreslår at det framgår at krav som nevnt i §§ 1-1 tredje ledd og 1-2 innkreves av den innkrevingsmyndigheten som innkrever skatte- og avgiftskravet det er fastsatt i tilknytning til.

Til § 2-5 Overføring av kompetanse til andre innkrevingsmyndigheter

For å ta høyde for at det kan være hensiktsmessig at SI tildeles oppgaver med innfordringen av enkelte statlige skatte- og avgiftskrav som i utkastet er lagt til skattefogdkontorene og distriktstollstedene, foreslår departementet at det åpnes for at departementet i forskrift kan bestemme dette. Bestemmelsen kan benyttes når oppgaver i forbindelse med innkrevingen skal overføres til Statens innkrevingsentral og at Statens innkrevingsentral kan benytte hjemlene i skatteinnkrevingsloven ved innkrevingen av kravene. Ut over de konkrete oppgaver som overføres vil ansvaret for innkrevingen fortsatt tilligge det organ som følger av utkastet § 2-2 til 2-4.

Til § 2-6 Departementets instruksjonsmyndighet

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 andre punktum, og departementet foreslår å videreføre den i *første ledd første punktum*. Faglig sett må skatteoppkreverne være underordnet de statlige skattemyndighetene ved utøvelsen av sitt arbeid etter skatteinnkrevingsloven. Departementet kan delegere sin instruksjonskompetanse til sine underordnede organer, mest praktisk Skattedirektoratet og skattefogdkontorene.

Dersom forskuddsreglene i tråd med departementets forslag flyttes over til ligningsloven, jf. avsnitt 14.2.2, vil hjemmelen for arbeidsgiverkontrollen som tilligger skatteoppkreverkontoret fremkomme av ligningsloven. Dette kan tilsi at ligningsloven hadde en tilsvarende bestemmelse om instruksjonsmyndighet. Departementet anser det likevel som mer hensiktsmessig at instruksjonsretten også på dette området står i skatteinnkrevingsloven, slik at § 2-6 også omfatter en instruksjonsrett for den kompetansen skatteoppkreverne har etter ligningsloven.

Etter *første ledd andre 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 kompetanse til å gi forskrifter om dette i skattebetalingsloven § 56 nr. 1 fjerde punktum, men departementet anser det ikke som nødvendig med noe mer enn en instruksjonsrett. Departementet anser det videre som hensiktsmessig å endre begrepsbruken, slik at instruksjonsretten omfatter økonomiforvaltningen knyttet til skatteinnkrevingen generelt. Økonomireglementet for staten bør i utgangspunktet gjelde tilsvarende for skatteoppkrevernes skatteinnkrevingen med mindre særlig grunner tilsier noe annet.

Departementet anser det også som ryddig å presisere at departementet og Skattedirektoratet kan delegere sin kompetanse til skatteoppkreverne, jf. *første ledd tredje punktum*.

Instruksjonsmyndigheten overfor distriktstollstedene og skattefogdkontorene følger av at de er statlige organer underlagt departementet.

Skattebetalingsloven § 56 nr. 1 andre punktum gir departementet instruksjonsmyndighet overfor likningssjefen. Ligningskontorene er i dag statlige, og det er derfor unødvendig å fastsette en særlig instruksjonsmyndighet overfor disse i skatteinnkrevingsloven. I tillegg vil de fleste bestemmelsene i skattebetalingsloven som i dag legger myndighet eller oppgaver til ligningskontoret bli videreført i ligningsloven. Departementet foreslår derfor ikke å videreføre denne delen av bestemmelsen i skatteinnkrevingsloven.

Andre ledd er en videreføring av 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 med dette. Departementet anser imidlertid at en instruksjonsadgang er tilstrekkelig.

Til § 2-7 Kontroll av skatteoppkreverens økonomiforvaltning

Etter *første punktum* er det på tilsvarende måte som i dag kommunerevisjonen som fører kontroll med skatteoppkrevernes økonomiforvaltning.

Kommunerevisjonen som organ er ikke underlagt staten, slik at det også her er nødvendig med en hjemmel for instruksjon i faglige spørsmål. *Andre punktum* er i stor utstrekning en videreføring av skattebetalingsloven § 56 nr. 1 tredje punktum om at departementet kan gi nærmere instruks for kontrollen og bestemme at kontrollen også skal omfatte skatteoppkrevernes oppgaver etter ligningsloven. Enkelte av skatteoppkrevernes oppgaver vil som nevnt i merknadene til § 2-6 bli overført til ligningsloven. Kommunerevisjonens kontrolloppgaver må også gjelde for disse oppgavene, og da særlig skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Uttrykket skatteregnskapet er på tilsvarende måte som i § 2-6 *første ledd andre punktum* byttet ut med det mer generelle begrepet økonomiforvaltning.

18.3 Kapittel 3 Saksbehandling

Til § 3-1 Forholdet til forvaltningsloven

Reguleringen av innkrevingsmyndighetenes virksomhet kan skje ved at det fastsettes særskilte saksbehandlingsregler i skatteinnkrevingsloven. Et annet alternativ er at forvaltningsloven gis direkte anvendelse, men at det gis særregler der spesielle hensyn gjør seg gjeldende.

På skatte- og avgiftsområdet er det i dag valgt ulike løsninger. Ligningsmyndighetenes behandling av saker om skatt reguleres av ligningsloven, mens det bare i begrenset grad er gitt regler om saksbehandling i skattebetalingsloven. Forvaltningsloven gjelder ikke på skattebetalingslovens område. På de øvrige områdene gjelder reglene i forvaltningsloven, likevel slik at nærmere angitte spesialregler går foran i enkelte tilfeller.

Departementet antar at dersom behovet for særlige bestemmelser er stort, bør det gis egne saksbehandlingsregler i skatteinnkrevingsloven, mens få unntak eller særregler i forhold til reglene i forvaltningsloven tilsier at forvaltningsloven gis direkte anvendelse.

Selv om forvaltningsloven ikke kommer direkte til anvendelse på behandlingen av saker etter skattebetalingsloven, må saksbehandlingen likevel innrettes slik at den tilfredsstillende alminnelige ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper. Mange av bestemmelsene i forvaltningsloven kan anses som en kodifisering av slike prinsipper. Dette gjelder særlig forvaltningsloven kapittel II og III. Det må derfor antas at det ikke vil innebære større endringer dersom skatteinnkrevingsloven sier at forvaltningsloven kapittel II og III kommer til anvendelse på innkrevingsmyndighetenes virksomhet.

Den største praktiske konsekvensen av å gi hele forvaltningsloven anvendelse, er at reglene om enkeltvedtak vil gjelde. Reglene om blant annet partsinnsyn, begrunnelse og klage i forvaltningsloven kapittel IV til VI vil da komme til anvendelse også på skatteoppkrevernes virksomhet.

Innkrevingsområdet er et område hvor det ut fra et rettssikkerhetssynspunkt er viktig at forvaltningslovens saksbehandlingsregler følges med sikte på å oppnå et korrekt materielt 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 utgangspunktet bør være at også reglene om enkeltvedtak i forvaltningsloven får anvendelse for alle innkrevingsmyndighetene.

Til 3-2 Unntak fra begrunnelse, klageadgang m.v.

Lempning på innfordringsgrunnlag

Finansdepartementet la tidligere til grunn at avgjørelser om lempning på innfordringsmessig grunnlag ikke var utøvelse av offentlig myndighet, jf. definisjonen i forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav a, jf. bokstav b. Justisdepartementets lovavdeling konkluderte imidlertid i brev av 7. april 1995 til Finansdepartementet, i en sak som direkte gjaldt merverdiavgift, med at slike avgjørelser er enkeltvedtak. Samtidig ble det gjort et skille mot lempning av forsinkelsesrenter, som ikke ble ansett som enkeltvedtak.

Skattedirektoratet har i ettertid kommet med utfyllende retningslinjer og saksbehandlingsregler for blant annet skattefogdkontorenes behandling av søknader om lempning på innfordringsmessig grunnlag, jf. In-melding av 11. november 1998. I meldingen punkt 4.1 fastslås det at forvaltningslovens regler om enkeltvedtak bør følges ved behandlingen av saker om lempning av renter og omkostninger av merverdiavgift.

Det kan imidlertid argumenteres for at slike avgjørelser ikke bør anses som enkeltvedtak. Avgjørende for om de er å anses som enkeltvedtak, er om man anser at avgjørelsene treffes under utøvelsen av "privat autonomi" eller om det er utøvelse av offentligrettslig myndighet. Lempning på innfordringsgrunnlag har i dag en noe uklar hjemmel, men det kan anføres at adgangen følger av innkrevingsmyndighetenes kompetanse til å innkreve skatte- og avgiftskrav. Det er på ingen måte selvsagt at innkrevingsmyndighetene skal kunne lempe av innfordringshensyn, men det virker fornuftig at dette kan gjøres dersom en lempning klart gir et bedre innfordringsresultat samlet sett og den generelle betalingsviljen ikke svekkes. Det er en kjent sak at private kreditorer benytter slike fremgangsmåter, og innfordringsmyndighetene vil derfor ikke ha noen utvidet kompetanse sammenlignet med fordringshavere generelt.

Lempning av innfordringshensyn fremstår heller ikke som noen rettighet for skyldneren, og det kan argumenteres med at skyldneren ikke bør ha mer vidtgående rettigheter overfor innkrevingsmyndighetene enn det han har overfor private kreditorer etter lovgivningen generelt, for eksempel konkursloven. Utarbeidelse av retningslinjer for ettergivelsen, først fra Finansdepartementet og senere fra Skattedirektoratet, kan ha medvirket til at muligheten for at spørsmålet har en rettighetsside for skyldneren er aktualisert. Forvaltningslovens definisjon av "enkeltvedtak" er både ved tolkning (Justisdepartementet/Sivlombudsmannen) og ved forarbeider til loven gitt en vid betydning.

Departementet foreslår i § 9-2 å lovfeste kompetansen til å lempe på innfordringsgrunnlag. Dersom slike vedtak skal anses som enkeltvedtak vil dette ha størst betydning for skatteoppkrevernes virksomhet ved at skyldneren vil få en klageadgang til skattefogdkontorene. Dette vil igjen ha betydelige ressursmessige konsekvenser, og taler for at det bør gjøres enkelte unntak fra forvaltningsloven.

Departementet har for det første vurdert om det er grunn til å gjøre unntak fra reglene om begrunnelse i forvaltningsloven §§ 24 og 25. Bakgrunnen for at det gis avslag på søknader om lempning på innfordringsgrunnlag vil normalt være at innkrevingsmyndighetene antar at staten vil få

dekket en større andel av kravet ved fortsatt innfordring. Hva som ligger bak en slik antagelse kan være mer eller mindre konkrete forhold som det ikke alltid vil være like enkelt å gjøre rede for. I tillegg kan åpenhet om den fremtidige innfordringsstrategi i enkelte spesielle tilfeller svekke muligheten for fremtidig dekning fordi skyldneren kan tilpasse seg. Disse forhold tilsier at kravet til begrunnelse må lempes noe i denne type saker. Det vil imidlertid sjelden være betenkelig å meddele skyldneren hvilke faktiske forhold som ligger til grunn for avgjørelsen. Departementet foreslår derfor at det i § 3-2 gjøres unntak fra reglene om begrunnelse.

Departementet har for det andre vurdert om det bør gjøres unntak fra klagereglene i forvaltningsloven kapittel VI. Ressurshensynet tilsier at det ikke innføres klageadgang. At lempning skjer av hensyn til kreditorinteressen, medfører også at hensynet til skyldnerens rettssikkerhet ikke har stor vekt i denne type saker.

Selv om lempning på innfordringsgrunnlag har mindre preg av å være en rettighetsordning for skyldneren enn lempning av rimelighetshensyn, har imidlertid i praksis avgjørelsen stor betydning for skyldneren. En positiv avgjørelse kan f.eks. være avgjørende for videre drift av en næringsvirksomhet og det kan også være tale om betydelige beløp. Selv om avgjørelsen treffes av hensyn til innfordringen, vil skyldneren ha en sterk interesse av at den treffes på riktig faktisk og rettslig grunnlag. En avgjørelse vil uansett ikke kunne treffes på fritt grunnlag fordi myndighetsmisbrukslæren vil sette begrensninger for hva en avgjørelse i en konkret sak kan gå ut på. Dersom skyldneren mener at avgjørelsen ikke er truffet på riktig faktisk eller rettslig grunnlag eller er vilkårlig eller urimelig, vil han ha en legitim interesse i at avgjørelsen prøves av overordnet organ. En slik overprøving vil kunne avdekke feil ved førsteinstansens behandling. Hensynet til å opprettholde tiltro til de avgjørelser som treffes av innkrevingsmyndighetene i disse saker tilsier også en klageadgang.

Dersom det innføres klageadgang både på avgjørelser om lempning på billighetsgrunnlag og lempning på innfordringsgrunnlag for krav som hører under fellesinnkrevingen, vil dette medføre en merbelastning for alle innkrevingsmyndighetene. Særlig vil dette gjelde for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene hvor merbelastningen vil bli betydelig. Departementet mener at en avveining av ressurshensyn og rettssikkerhetshensyn tilsier at det ikke innføres klageadgang på avgjørelser om lempning på innfordringsgrunnlag. Dette fremkommer av *første ledd første punktum*. Departementet foreslår imidlertid at de øvrige reglene i forvaltningsloven kommer til anvendelse også for slike avgjørelser.

Avregning

Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt er standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt. Ved avregningen sammenholdes data fra forskuddsutskrivningen, skattyterens innbetalinger samt ligningsmyndighetenes ligningsvedtak. På grunnlag av disse tallstørrelsene – som altså foreligger før selve avregningen – fremkommer det beløp skattyteren skylder eller har til gode. Avregningen har i stor utstrekning – og i større grad enn mange andre forvaltningsavgjørelser – preg av å være en ren regneoperasjon.

Avregningens spesielle karakter og hensynet til effektiv ressursutnyttelse hos innkrevingsmyndighetene tilsier etter departementets syn at enkelte av forvaltningslovens bestemmelser ikke bør gis anvendelse ved avregningen.

Departementet er kommet til at det vil innebære en uforholdsmessig belastning for innkrevingsmyndighetene dersom det oppstilles krav om at skattyter skal varsles særskilt før avregning skjer, jf. forvaltningsloven § 16. Hensynet til skattyteren vil heller ikke bli skadelidende dersom slikt forhåndsvarsel utelates. Avregningen skjer på grunnlag av ligningskontorets ligningsvedtak, som igjen bygger på skattyterens selvangivelse. Skattyter er derfor allerede kjent med at avregning vil skje. På denne bakgrunn er det heller ikke i dag noe krav om særskilt forhåndsvarsel. Departementet foreslår at denne ordningen videreføres slik at forvaltningsloven § 16 ikke gis anvendelse på avregningen.

Melding om avregning inneholder i dag – utover en henvisning til de tallstørrelser som inngår i avregningen – ingen særskilt begrunnelse for vedtaket. Departementet foreslår at denne ordningen videreføres, og at forvaltningsloven §§ 24 og 25 derfor ikke gis anvendelse på avregningen.

Det vises til *utkastet § 3-2 tredje ledd*.

Om adgangen til å påklage motregning ved avregningen vises til merknadene til utkastet § 5-51 nr. 2.

Til § 3-2 Taushetsplikt

På de fleste områder hvor forvaltningsloven gjelder, med unntak for særavgifter omfattet av særavgiftsloven, er det i lovene som regulerer fastsettelsen av kravene gitt særregler om taushetsplikt. På skattebetalingsområdet er som nevnt taushetsplikten kun lovfestet for den som foretar bokettersyn som ledd i arbeidsgiverkontrollen, jf. skattebetalingsloven § 47 nr. 2.

Taushetspliktsreglene er imidlertid noe ulikt utformet i de forskjellige lovene. Dette gjelder både for hva som er unntatt fra taushetsplikt og hvilke unntak fra taushetsplikten som finnes. Hensynene bak bestemmelsene er imidlertid i hovedsak de samme. Private er forpliktet til å gi en rekke opplysninger til skatteetaten og tollvesenet, og det er sentralt at de kan gi dem i trygg forvisning om at opplysningene ikke vil bli offentliggjort til konkurrenter og media. Dette kan bidra til at det blir gitt korrekte opplysninger i større uttrekning enn dersom private er i tvil om informasjonen blir offentliggjort. De samme hensynene ligger for øvrig også bak taushetspliktsreglene i forvaltningsloven.

Å gi forvaltningslovens regler om taushetsplikt anvendelse for innkrevingsmyndighetene vil medføre enkelte begrensninger i adgangen til å utveksle informasjon mellom innkrevingsmyndighetene. Videre vil det i enkelte tilfeller bli forskjell mellom innkrevingsmyndighetenes taushetsplikt og taushetsplikten til det organet som har fastsatt kravet. Dette kan gi uheldig utslag særlig når innkreving og fastsettelse foretas av de samme organene, eksempelvis er det skattefogdkontorene som både fastsetter og innkrever arveavgift. For å unngå slike uheldige virkninger hadde den beste løsningen vært at taushetspliktsreglene på skatte- og avgiftsområdet var enhetlig utformet. I denne omgang foreslår departementet ikke en slik løsning. Også en egen taushetspliktsbestemmelse i

skatteinnkrevingsloven vil i noen grad medføre de tilsvarende problemene, selv om dette i noen utstrekning ville gjøre det mulig å ivareta de særlige forhold som gjelder på skatte- og avgiftsområdet.

Departementet er kommet til at man best unngår dette problemet ved at taushetsplikten for innkrevingsmyndighetene følger de regler som gjelder for organet som fastsetter kravet. Den enkelte oppkrevers taushetsplikt vil da strekke seg like langt som taushetsplikten til det organet (de personer) som har ansvaret for fastsettelsen. Dette vil i hovedsak innebære en videreføring av gjeldende rett. For skatteoppkrevernes virksomhet vil det være nytt at taushetsplikten lovfestes.

Til § 3-4 Utsatt virkning

Skattebetalingsloven § 30 nr. 1, merverdiavgiftsloven § 59 andre ledd og arveavgiftsloven § 33 tredje ledd pålegger etter sin ordlyd en betalingsplikt selv om skyldneren har påklaget vedtaket som ligger til grunn for kravet. I praksis er virkningen av reglene at en klage m.v. over avgjørelsen som ligger til grunn for kravet, ikke medfører at vedtaket gis utsatt virkning for kravets betaling og innkreving. Forvaltningsloven § 42 fastsetter det samme ved at en klage m.v. i utgangspunktet ikke har oppsettende virkning, og denne bestemmelsen gjelder på toll- og særavgiftsområdet. Beslutningen om å avvise en anmodning etter forvaltningsloven § 42 om å gi en klage oppsettende virkning er ikke et enkeltvedtak, og kan derfor ikke påklages. En anmodning om utsatt virkning skal behandles straks, og avslaget skal grunngis, jf. forvaltningsloven § 42 andre ledd.

Departementet antar at det ikke er stor forskjell mellom bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen og forvaltningsloven § 42. Bestemmelsen i forvaltningsloven er utformet slik at det er opp til forvaltningens frie skjønn om vedtaket skal iverksettes selv om det er påklaget eller brakt inn for domstolene. I tillegg medfører regelen i forvaltningsloven plikt til å behandle en anmodning straks og begrunne avslaget. Bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen fastslår klart at det foreligger en betalingsplikt.

Departementet mener at bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen som nevnt ovenfor bør videreføres i skatteinnkrevingsloven. Vedtak som statuerer en betalingsplikt er noe spesielt sammenlignet med mange andre typer vedtak. Som oftest vil det kun være snakk om å utsette enkelte virkninger av vedtaket, f.eks. at det ikke gjennomføres tvangsfullbyrdelse. Andre virkninger vil det ofte ikke være aktuelt å utsette, f.eks. retten til å kreve forsinkelsesrenter og til å sikre kravet. Departementet mener at hensynet til en effektiv innfordring tilsier at det ikke åpnes for ordninger som gjør det mulig for skyldneren å trenere innfordringsprosessen ved klage m.v. Departementet er også av den oppfatning at innkrevingsmyndighetene bør stilles så fritt som mulig med hensyn til om innkrevingen skal utsettes. Herunder bør det ikke stilles krav om at slike avgjørelser skal begrunnes.

Etter departementets vurdering tilsier dette at forvaltningsloven § 42 ikke får anvendelse på innkrevingsområdet. Bestemmelsen vil kunne medføre at det oppstår tvil om en begjæring om oppsettende virkning må behandles før konkursbegjæring fremmes eller utleggsforretning holdes. Dette kan forsinke innfordringsprosessen. Kravet til begrunnelse kan også innebære at innkrevingsmyndighetene føler seg mindre fri til å avslå slike søknader fordi det kan være vanskelig konkret å begrunne et slikt avslag, f.eks. hvor innkrevingsmyndighetene er bekymret for at skyldneren skal unndra midler fra dekning. En bestemmelse som positivt fastslår betalingsplikten på tross av klage er pedagogisk og praktisk viktig i enkelte sammenhenger, selv om den formelle

betydningen av bestemmelsen kanskje ikke er særlig viktig. Bestemmelsen må ses på som et unntak fra forvaltningsloven § 42.

Til § 3-5 Forbud mot offentliggjøring av 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 dette kunne være en effektiv måte å få dekket restanser. En slik navngitt offentliggjøring rammer imidlertid også de som har vilje, men ikke evne til å dekke kravene. Hensynet til disse tilsier at offentliggjøring ikke skjer. Før skattebetalingsloven § 47 nr. 3 ble vedtatt ved lov 6. juni 1975 nr. 25 hadde det med jevne mellomrom vært debatt om adgangen til å offentliggjøre slike lister. Departementet antar at det var usikkerheten om rekkevidden av skatteoppkreverens taushetsplikt som medførte behov for en presisering av at slike lister ikke skal offentliggjøres. Taushetsplikten etter forvaltningsloven med hensyn til økonomiske forhold er svakere enn det som følger av de særlige taushetspliktsbestemmelsene på skatte- og avgiftsområdet. Alle bestemmelsene om taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet presiserer at taushetsplikten også omfatter økonomiske forhold. Dette må også omfatte restanselister på navngitte skyldnere.

For de krav bestemmelsene i dag gjelder for vil taushetspliktsregelen i ligningsloven § 3-13 komme til anvendelse og i praksis oppstille forbud mot offentliggjøring av denne type opplysninger. Offentliggjøring vil i tilfelle innebære et brudd på taushetsplikten. Der taushetsplikten følger av forvaltningsloven er spørsmålet mer tvilsomt fordi bestemmelsen knytter taushetsplikten til personlige forhold, jf. forvaltningsloven § 13 første ledd. I andre ledd er det foretatt en presisering av personlige forhold uten at økonomiske forhold er særskilt nevnt.

I noen tilfeller vil taushetsplikten følge av forvaltningsloven, og departementet foreslår derfor å videreføre skattebetalingsloven § 47 nr. 3. i skatteinnkrevingsloven selv om den vil ha begrenset praktisk betydning. Bestemmelsen bør i tilfelle gjøres generell blant annet fordi det i praksis vil være utenfor virkeområde av skattebetalingsloven § 47 nr. 3 en slik bestemmelse i tilfelle vil få materiell betydning.

18.4 Kapittel 4 Betaling

Betalingsmåte

Til § 4-1 Oppgjørsmåte

Første ledd første punktum fastsetter retten til å betale skatte og avgiftskrav kontant eller ved overføring til innkrevingsmyndighetenes konto. For så vidt gjelder adgangen til betaling via bank er bestemmelsen utformet etter mal fra finansavtaleloven § 38 første ledd. Betalingsmottakerens rett til å kreve oppgjør i kontanter er hentet fra denne bestemmelsen, men antas ikke å være særlig praktisk for skatte- og avgiftskrav med unntak for spesielle tilfeller hvor det er tale om å unnlate å iverksette tvangsinnfordringstiltak. I slike tilfeller kan det være praktisk å kreve kontant betaling for å sikre at oppgjør finner sted.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 3 første punktum som gjelder direkte for forskuddstrekk. Bestemmelsen gjelder imidlertid for andre krav som omfattes av skattebetalingsloven via henvisningen i skattebetalingsloven § 29 nr. 2 og via § 33 nr. 3 for påleggstrekk. De nevnte bestemmelser i skattebetalingsloven antas også å gjelde indirekte for arbeidsgiveravgift, trygdeavgift. Bestemmelsen erstatter også merverdiavgiftsloven § 35 første ledd.

Første ledd andre punktum oppstiller et unntak fra retten til kontant betaling for petroleumsskatt. Dette er en videreføring av § 8 nr. 1 andre punktum i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. For øvrig foreslår departementet at *første ledd* skal gjelde for alle skatte- og avgiftskrav.

Det vises til den nærmere omtalen av bestemmelsen foran under avsnitt 5.2.

Andre ledd gir departementet adgang til i forskrift å fastsette nærmere vilkår for enkelte eller en gruppe 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 andre punktum. Tilsvarende bestemmelser finnes også i merverdiavgiftsloven 35 tredje ledd, arveavgiftsloven § 33 fjerde ledd, petroleumsskatteloven § 7nr. 7, særavgiftsloven § 1, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 og tolloven § 9.

Til § 4-2 Tid og sted for betaling

Første ledd gir finansavtaleloven § 39 tilsvarende anvendelse med unntak for § 39 annet ledd bokstav a. Om bakgrunnen for bestemmelsen vises det til avsnitt 6.2.3 over.

Andre ledd gir departementet adgang til i forskrift å bestemme at også § 39 annet ledd bokstav a. skal gjelde for enkelte krav.

Betalingsmottaker

Departementet foreslår ingen større endringer i reglene om hvem som skal anses som rett betalingsmottaker. Med mindre annet er særskilt nevnt er formålet med §§ 4-10 til 4-12 å videreføre gjeldende rett. Forslagene innebærer imidlertid i noen grad en mer detaljert regulering av hvem som er å anse som riktig betalingsmottaker enn det som følger av gjeldende rett. Det vil si at utgangspunktet er at det organet som har innkrevingsansvaret normalt også skal anses som riktig betalingsmottaker. I praksis antas det ikke å være et stort behov for en særlig regulering av betalingsmottakeren hvor det er flere innkrevingsmyndigheter med ansvar for samme type krav, for eksempel hvilket distriktstollsted skyldneren skal betale en særavgift til. Normalt går dette av seg selv ved at kravet utsendes fra innkrevingsmyndigheten og betaling skjer til den konto som står oppført på betalingskortet, ved oppmøte hos innkrevingsmyndigheten eller ved at sjekk eller utbetalingsanvisning sendes innkrevingsmyndigheten. Noen ganger oppstår det imidlertid spørsmål om f.eks. merverdiavgiften kan betales til hvilket som helst skattefogdkontor. Departementet antar derfor at dette bør reguleres noe nærmere i en ny lov.

Til § 4-10 Formues- og inntektsskatt, svalbardskatt, trygdeavgift, petroleumsskatt og artistskatt

Første ledd regulerer betalingsmottaker for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Etter gjeldende regler er det skatteoppkreveren i den kommunen hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor som er riktig betalingsmottaker. Skattebetalingsloven § 12 nr. 1 andre punktum nevner oppgjør for trekk etter § 5A særskilt. Stedet for oppgjør er imidlertid sammenfallende.

Andre ledd viderefører skattebetalingsloven § 29 nr. 1 første ledd som bestemmer at forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skatteyttere og utliknet skatt skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen skatten er skrevet ut for.

Tredje ledd bokstavene a – d regulerer betalingsmottaker for enkelte skattekrav. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett. Nedenfor gis en kort oversikt over gjeldende rett for de krav som omhandles i bestemmelsen.

Det er Rogaland skattefutkontor som innkrever artistskatten, 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. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er skattemyndighet for artistskatt, jf. artistskatteloven § 8 første ledd.

Det følger av forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. § 8 nr. 1 første punktum at innkrevingsmyndighet for terminskatt, utliknet 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.

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.

Fjerde ledd gir adgang for departementet til å gi unntak for utenlandske arbeidsgivere. Som i dag bør nærmere regler om dette gis i forskrift.

Til § 4-11 Innenlandsk merverdiavgift og arveavgift

Første ledd bestemmer at arveavgift som utgangspunkt skal betales til skattefogdkontoret i det fylket hvor kravet er fastsatt. Dette viderefører bestemmelsene om at når boet skiftes privat skal avgiften betales til det skattefogdkontoret som er avgiftsmyndighet etter arveavgiftsloven § 24 andre 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.

Når skifteretten foretar avgiftsberegning og holder tilbake avgift til dekning av kravet, skjer det ikke noe oppgjør som er nødvendig å regulere nærmere i skatteinnkrevingsloven. *Andre ledd andre punktum* gir regler for betaling i de tilfeller hvor det som holdes tilbake av skifteretten ikke er tilstrekkelig til å dekke avgiftskravet. Betalingsmottaker vil da være skattefogdkontoret i det distriktet hvor avgiften skulle vært fastsatt dersom det ikke hadde vært foretatt offentlig skifte.

For merverdiavgift kan dagens ordning videreføres ved at det bestemmes at betaling skal foretas til innkrevingsmyndighetene i det fylket hvor virksomheten er registrert. Registrering vil skje til fylkesskattekontorene, men det er pr. i dag samsvar mellom distriktene til fylkesskattekontorene og skattefogdkontorene.

Til § 4-12 Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel

For toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel er utgangspunkt at betaling skal foretas til det tolldistriktet hvor fortolling foretas. I begrepet fortolling menes det samme som i tolloven § 7. Det må imidlertid gjøres betydelig unntak fra dette utgangspunktet. Et praktisk unntak for dette gjelder for de som er innvilget tollkreditt, se nærmere nedenfor. Det vil i tillegg kanskje være behov for å modifisere utgangspunktet ytterligere, bl.a. i forhold til speditørordningen.

Departementet er i tvil om det er behov for en slik regel for toll siden toll som utgangspunkt betales på forskudd. Det praktiske behov for en slik regel er neppe stort. Det viktige i slike tilfeller vil være at den tollpliktige legger frem varen til tollekspedering. Dersom dette gjøres korrekt vil den avgiftspliktige få informasjon om hvordan oppgjør skal skje dersom betaling ikke skal skje straks. Dersom man oppstiller en slik regel må i tilfelle rekkevidden av bestemmelsen begrenses. Dette kan gjøres ved at dette fastslås som hovedregelen med mindre annet er bestemt i loven eller av tollvesenet. For virksomheter som har tollkreditt blir det sendt ut krav om betaling fra tolldistriktene. Utsendelse av kravet skjer imidlertid fra Toll- og avgiftsdirektoratet slik at betalingsmottaker kan ikke knyttes opp til den som har sendt ut kravet.

Andre ledd viderefører bestemmelsene i særavgiftsforskriften for innenlandske særavgifter. Det foreslås imidlertid at ordlyden endres noe ved at en i stedet for å bruke begrepet vedkommende tolldistrikt (tolldistrikt) angir betalingsmottakeren på samme måte som for innenlands merverdiavgift, det vil si til det tolldistriktet hvor den avgiftspliktige er registrert som særavgiftspliktig virksomhet.

Til § 4-13 Andre skatte- og avgiftskrav

Det vil være enkelte krav som ikke omfattes av utkastet og hvor det av ulike grunner er vanskelig å lovfeste riktig betalingsmottaker i det konkrete tilfellet. Dette gjelder bl.a. kravene etter ligningsloven §§ 10-6 – 10-8 og ansvar for manglende oppgjør for påleggstrekk etter skatteinnkrevingsloven. I tillegg vil dette omfatte krav som fastsettes ved særskilt vedtak, etterberegninger, skjønnsfastsettelse og krav på tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstill. Noen ganger vil riktig betalingsmottaker følge av reglene i §§ 4-10 – 4-12. Det samme gjelder motorvognavgifter. Årsavgiften utskrives f. eks. av Oslo og Akershus tolldistrikt.

For at kapitlet uttømmende skal ha regler om riktig betalingsmottaker regulerer bestemmelsen betalingsmottaker i to tilfeller. For det første at i tilfeller der fastsettelse og innkrever er samme organ, skal betaling skje til oppkreveren i det distrikt hvor kravet er fastsatt. For det andre er riktig betalingsmottakeren oppkreveren for det distrikt hvor kravet er skrevet ut når det er andre som treffer vedtaket som er grunnlaget for kravet.

Andre ledd regulerer riktig betalingsmottaker når innkreving av kravet er overført til Statens innkrevingsentral. I slike tilfeller vil det være administrativt enklere at betaling etter overføring skal skje til Statens innkrevingsentral. Det er en forutsetning at bestemmelsen først får virkning overfor den skatte- og avgiftspliktige når han har fått melding om overføringen.

18.5 Kapittel 5 Forfall

Skatter, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift

Til § 5-1. Trygdeavgift, formues- og inntektsskatt og svalbardskatt – personlige skattytere

Første ledd første punktum viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første punktum som bestemmer at forskottsskatten forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret, jf. skattebetalingsloven § 20 nr. 1 første punktum.

Første ledd andre punktum om at forskuddsskatt under et vist beløp skal betales i en termin 15. mai viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 1 andre punktum, men beløpsgrensen er høynet fra 1000 kroner til 2000 kroner. Formålet med bestemmelsen er å unngå at beløpet som skal betales pr. termin blir lavt. Dette er uheldig fordi arbeidet med utskrivning, betaling, registrering av betalingen osv blir betydelig samtidig som risikoen med en utsatt betaling er liten. Beløpsgrensen har stått uforandret siden inntektsåret 1995 og departementet foreslår at det økes til 2000 kroner. Grensen bør ikke settes for høyt fordi dette kan medføre betalingsproblemer for skyldneren på forfallstidspunktet. Den foreslåtte økning antas ikke å gi slike utslag.

Første ledd 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 forskottsskatten ble sendt den skattepliktige. Formålet med bestemmelsen er å unngå at forskuddsskatten forfaller før melding er sendt skattyter.

Første ledd fjerde, femte og sjette punktum viderefører skattebetalingsloven §§ 20 nr. 2 andre og tredje punktum og 20 nr. 3 som regulerer utskrivning av forskuddsskatt når utskrivning skjer så sent at en eller flere av de fastsatte forfallsterminer er passert. Beløpsgrensen i *første ledd femte punktum* er justert på samme måte som i *første ledd annet punktum*.

Andre ledd første punktum om at skatteoppkreveren kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en ujevn måte, viderefører skattebetalingsloven § 20 nr. 5.

Etter *andre ledd andre punktum* kan skatteoppkreveren også fastsette forfallsterminene for enkelte typer skattytere som får utskrevet forskuddsskatt av inntekt som normalt er gjenstand for forskuddstrekk. Bestemmelsen er ny og har sin bakgrunn i en problemstilling for skattytere som er bosatt i Norge, men som har sin inntekt fra arbeidsgivere i Finland eller Sverige og derfor betaler forskuddsskatt. Dette er de såkalte grensegjengerne som det gjelder særlige regler for i henhold til skatteavtaler mellom de nordiske landene. En nærmere redegjørelse for hvem som er å anse som grensegjengere er gitt i Lignings-ABC 2002 s. 497 flg. En konsekvens av at disse skattyterne betaler forskuddsskatt er at de etter de gjeldende regler skal betale en halvpart av skatten innen 15. mai i inntektsåret. For de av denne gruppen skattytere som har alminnelige lønnsinntekter som utbetales

månedlig, kan betalingsreglene for forskuddsskatt gi uheldige utslag. Dette vil gjelde de som har får utbetalt månedslønnen etter den femtende i måneden. Disse skattyterne vil bare ha mottatt fire tolvtedeler av forventet årsinntekt frem til forfall for andre termin av forskuddsskatten. Etter andre termin skal halvparten av skatten være betalt. Det vil si at en forholdsvis høy andel av skatten skal være betalt uten at skattyteren har mottatt en tilsvarende høy andel av inntekten. For de som har utbetaling 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 ($5/10.5 = 47,6$ pst.) 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 andre termin til utgangen av måneden slik at disse skattyterne også har mottatt fem tolvtedeler av forventet inntekt for året før halvparten av skatten skal være betalt. Det samme gjør seg i noen grad gjeldende i forhold til siste termin forfall hvor hele skatten skal betales, mens bare ti tolvtedeler av inntekten er mottatt. Det foreslås at skatteoppkreveren gis adgang til å utsette forfall i begge disse tilfellene.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 23 nr. 3 og 4 uten materielle endringer. Bestemmelsen regulerer forfall for restskatt som oppstår ved avregningen. Reglene om avregning for personlige skattytere er plassert i skatteinnkrevingsloven § 5-51.

Fjerde ledd viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 20 nr. 4 om fremskutt forfall ved betalingsmislighold uten materielle endringer.

Til § 5-2 Formues og inntektsskatt og svalbardskatt – upersonlige skattytere

Første ledd regulerer forfall av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. *Første ledd første punktum* om at forskuddsskatt for upersonlige skattyter forfaller til betaling i to like store terminer viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 2. Etter *første ledd andre punktum* forfaller forskuddsskatten for upersonlige skattytere tidligst tre uker fra den dag melding om skatten ble sendt den skattepliktige. Foremålet er å unngå at forskuddsskatten forfaller før den skattepliktige er underrettet om kravet. Det vises til den tilsvarende bestemmelsen i § 5-1 første ledd tredje punktum.

Andre ledd om at resterende skatt som oppstår ved avregningen forfaller til betaling tre uker etter utlegg av skattelisten viderefører skattebetalingsloven § 27 nr. 6.

Til § 5-3 Petroleumsskatt

Første ledd erstatter bestemmelsene i petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 annet ledd. Departementet har ikke lagt opp til endringer i forhold til gjeldende rett.

Andre ledd om forfall for restskatt erstatter petroleumsskatteloven § 7 nr. 2 tredje ledd. Departementet foreslår at begrepet resterende skatt erstattes av begrepet restskatt.

Til § 5-4. Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk av inntekt på Svalbard og artistskatt

Første ledd første punktum fastslår forfallsfristen for forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk av inntekt til Svalbard, utleggstrekk og artistskatt. Ordlyden er utformet etter mal av merverdiavgiftsloven § 34 første ledd. Departementet legger som nevnt opp til at forfall for

egendeklarerte krav bør utformes likelydende og samsvare med fristen for innlevering av oppgave. Departementet har valgt å henvise til de steder hvor reglene om oppgave fremkommer, jf. forslaget *første ledd andre punktum*.

Første ledd viderefører hovedregelen i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 om forfallsfrist for arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekket. Bestemmelsen som medfører avvik mellom forfallstidspunktet og oppgavefristen i § 7 nr. 1 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers oppgjør for forskuddstrekk m.v. foreslås ikke videreført. Reglene om oppgaven i skattebetalingsloven § 12 nr. 1 er videreført i forslaget til ny § 11-19 i ligningsloven.

Andre ledd om trekkansvarlige som er fritatt for plikten til å levere oppgave etter forslaget til ny § 11-19 nr. 4 i ligningsloven er ment å videreføre § 13 nr 2 i forskrift 22. desember 1998 nr 1263. Trekkansvarlige som omhandlet er fritatt for innlevering av terminoppgave, jf. forskriften § 7 nr 4. De skal betale trukket beløp 15. januar, jf. § 13 nr 4, mens de skal levere lønns- og trekkoppgave 20. januar, jf. § 5 i forskrift 19. desember 1986 nr 2229.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd som gir departementet adgang til å fravike reglene om oppgjør. Det gjelder i dag enkelte unntak, jf. §§ 12 og 13 i forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (oppgjørsvorskriften). Så langt disse reglene bare medfører avvik i forhold til fristen for å levere oppgave vil det ikke være nødvendig med egne regler om forfall. Bestemmelsen er ikke utformet så generelt som skattebetalingsloven § 12 nr. 1. fjerde ledd, men er skrevet slik at avvikende regler om oppgaveplikten vil medføre at forfallsfristen også endres. Hjemmelen vil derfor kun være aktuell i tilfeller hvor forfallsfristen ikke skal følge oppgavefristen. For arbeidsgiveravgift er det gitt regler om unntak fra hovedregelen om oppgavefrist i § nr. 4 i forskrift 2. desember nr. 1385 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Departementet foreslår at arbeidsgiver pålegges å gi oppgave over foretatt lønnstrekk til Svalbard siste halvår. En slik ordning vil muliggjøre at skatteoppkreveren for Svalbard (Troms skattefogdkontor) kan komme raskere i gang med innfordringen enn det som er tilfelle i dag. Særlig er dette viktig i forbindelse med lønnstrekk for første halvår. På grunn av manglende informasjon om størrelsen på lønnstrekket kommer innfordringen av lønnstrekk for første halvår i dag sent i gang. Muligheten til å kontrollere om arbeidsgiver beregner og betaler korrekt trekk er også vanskelig siden skatteoppkreveren ikke mottar beregningsoppgaver for den enkelte termin. Av de samme grunner vil det være vanskelig å beregne forsinkelsesrenter. Oppgaven over lønnstrekket bør i hovedsak inneholde de samme opplysninger som gjelder for oppgaven over forskuddstrekket. Det vil si at oppgaven ikke skal inneholde opplysninger om trekket knyttet til den enkelte skattyter slik som for lønnsoppgaven, men samlet trekk foretatt av arbeidsgiveren i perioden. Oppgaven bør leveres ved utgangen av hver termin og vil komme i tillegg til lønnsoppgaven etter svalbardskatteloven § 4-5. Det vises til merknadene til ny § 5-2 fjerde ledd i svalbardskatteloven. Det foreslås også en hjemmel som gir departementet adgang til å fastsette nærmere regler om omfanget av oppgaveplikten, jf. utkastet til nytt åttende ledd i svalbardskatteloven § 5-2.

Bestemmelsen erstatter svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd tredje punktum.

For å få samsvar mellom oppgavefristen og forfallsfristen er det nødvendig å endre tidspunktet for innlevering av oppgave. Oppgave over foretatt trekk skal etter § 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 m.v. sendes skatteoppkreveren i Stavanger senest første virkedag etter at trekket er foretatt. Den trekkansvarlige skal innbetale forskuddstrekket til innkrevingsmyndigheten innen syv dager etter at trekket er foretatt, jf. artistskatteloven § 9 annet ledd. Departementet foreslår at fristen for innlevering av oppgave utsettes til syv dager etter at trekket er foretatt. Bestemmelsen foreslås tatt inn i artistskatteloven § 9. Overskriften foreslås endret til "oppgave over foretatt trekk". Det vises til merknadene til ny § 9 i artistskatteloven.

Til § 5-5. Andr skatte- og avgifts krav etter ligningsloven

Bokstav a bestemmer at løpende mulkt etter ligningslovens § 10-6 forfaller til betaling tre uker etter at krav om betaling er sendt den opplysningspliktige. Forfallsfristen følger i dag av skattebetalingsloven § 28 nr. 2 og forslaget innebærer en videreføring av denne bestemmelsen uten materielle endringer. Det samme gjelder 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. Forfall foreslås også for denne type krav satt til tre uker etter at melding om skattens størrelse er sendt skyldneren. Dette viderefører skattebetalingsloven § 28 nr. 1 uten endringer.

Toll, merverdiavgift og andre avgifter

Til § 5-10. Arveavgift

Bestemmelsen viderefører forfallsbestemmelsen i arveavgiftsloven §§ 20 og 21. Departementet har ikke lagt opp til materielle endringer, men arveavgiftsloven § 21 første punktum er ikke videreført. Departementet viser til at bestemmelsen i praksis anses for overflødig, se NOU 2000:8 s. 308 andre spalte.

Bestemmelsen i arveavgiftsloven § 20 tredje ledd første punktum foreslås tatt inn som ny § 19 B i arveavgiftsloven. I NOU 2000:8 er § 30A og § 20 tredje ledd første punktum, foreslått som andre og tredje ledd i § 7-7. Bestemmelsen regulerer forhold rundt fastsettelsen og ikke forfall. Bestemmelsen § 20 tredje ledd andre punktum videreføres i skatteinnkrevingsloven, jf. utkastet § 5-10 siste ledd.

Bestemmelsen i § 21 andre punktum videreføres uten endring ved *tredje ledd første punktum*. Arveavgiftsloven § 21 tredje punktum er tatt inn som *tredje ledd annet punktum*. Henvisningen i bestemmelsen til § 20 tredje ledd vil være utkastet til ny § 19 B i arveavgiftsloven og *fjerde ledd*. Henvisningen til utkastet *fjerde ledd* er utelatt da bestemmelsen er plassert etter *tredje ledd* og dermed vil gjelde direkte.

Bestemmelsen i arveavgiftsloven § 20 første ledd bokstav b) om forfall når skifteretten er avgiftsmyndighet videreføres. Skifteretten plikter da å holde midlene tilbake, jf. arveavgiftsloven § 33.

Til § 5-11. Innenlandsk merverdiavgift

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 34 første ledd. For merverdiavgift er det i dag en kobling mellom oppgavefristen og forfallsfristen slik at departementets forslag om at dette skal være den generelle regelen for egendeclarerte krav er i samsvar med gjeldende rett.

Til § 5-12. Toll og avgifter ved innførsel

For toll, særavgifter og merverdiavgift ved innførsel er hovedregelen at kravet forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår, dvs. ved fortolling. Dette utgangspunktet fremkommer ikke klart av tolloven. I *første ledd* er det tatt inn en bestemmelse om dette.

Av *første* ledd fremkommer også to unntak fra hovedregelen. For det første gjelder dette for virksomheter som er innvilget tollkreditt. Tollkreditten har i dag hjemmel i tolloven § 35 og nærmere regler er gitt i punktene 5.5.1 til og med 5.5.5 i tollovsforskriften. Reglene om forfall er plassert i punkt 5.5.4 i tollovsforskriften. Det andre unntaket er den såkalte dagsoppgjøringsordningen for speditører. Toll- og avgiftsdirektoratet har i brev av 18. juli 2000 fastsatt nærmere retningslinjer for ordningen.

Nærmere regler om tollkreditten og kredittordningen for speditører er tatt inn i skatteinnskrevingsloven § 8-24. Selv om forfallsreglene for toll nå vil fremkomme av skatteinnskrevingsloven legger departementet opp til at nærmere regler om prosedyrer ved fortollingen som er særskilt ved bruk av tollkreditten eller dagsoppgjøringsordningen bør fremkomme av tolloven eller tollovsforskriften. Endringene som foreslås i tolloven § 35 gir hjemmel for å gi slike regler. Det vises til merknadene til denne bestemmelsen.

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 står i tollovsforskriften punkt 5.5.4.

Tredje ledd regulerer forfall for krav som belastes kredittordningen for speditører. Tilsvarende lovbestemmelse er ikke gitt i dag slik at bestemmelsen er ny, men uten å angi fristen nærmere. Nærmere bestemmelser om dette bør etter departementets vurdering fastsettes i forskrift.

Til § 5-13. Innenlandske særavgifter

Første ledd har bestemmelser om at innenlandske særavgifter forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Forfallstidspunktet er i disse tilfellene knyttet opp mot avgiftsplikten. Bestemmelsen vil f. eks. regulere forfall for omregistreringsavgiften og dokumentavgiften. I *første ledd bokstav a.* følger et unntak fra dette for årsavgiften som etter gjeldende regler forfaller til betaling 15. mars. Bestemmelsen viderefører gjeldende rett uten at det er lagt opp til endringer. *Første ledd bokstav b.* er ny og regulerer forfallet for vektårsavgiften til 20. februar og 20. august. I dag følger forfall av § 2 i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgiften. Kravet forfaller til betaling to ganger i året "innen den frist som bestemmes av Oslo og Akershus tolldistrikt". Det er Oslo og Akershus tolldistrikt som står for den samlede utskrivning og innfordring av begge disse avgiftene. Departementet mener at forfallstidspunktet bør fremkomme av loven. Ved den nærmere fastsettelsen av dato for forfall har departementet lagt vekt på at Toll- og avgiftsdirektoratet opplyser at praktiske forhold rundt beregning og utskrivning av vektårsavgift gjør at det ikke er forsvarlig med første forfall før den 15. februar. Man har etter innføringen av vektårsavgiften stort sett greid å få første forfall innen dette tidspunktet. For å ha en sikkerhetsmargin antas den 20. februar som det beste

alternativet for første forfall. Med den 20. august som andre forfall vil det bli 6. mnd. mellom hver termin, samtidig som forfallsdatoen ikke faller innenfor den normale ferieperioden. *Første ledd 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 motorvogn. I motsetning til andre særavgifter har registrerte virksomheter for engangsavgift ikke oppgaveplikt. Forfallsfristen følger derfor ikke av *andre ledd*. For ikke registrerte virksomheter forfaller engangsavgiften før registrering, jf. § 1-4 første ledd andre punktum i forskriften om engangsavgift. Denne bestemmelsen er videreført i *første ledd*.

Andre ledd gjør unntak fra forfallstidspunktet i *første ledd* for virksomheter som er registrert som avgiftspliktige hos tolldistriktene. Slike virksomheter er pålagt oppgaveplikt og forfallsfristen er knyttet opp til tidspunktet for innlevering av oppgave. Dette videreføre gjeldende rett, se bl.a. særavgiftsforskriften § 6-3 første ledd, jf. § 6-1. I tillegg til krav som omfattes av særavgiftsforskriften vil bestemmelsen også gjelde for andre særavgifter som omfattes av loven hvor det er en tilsvarende ordning med registrering, bl.a. engangsavgiften. Dersom tolldistriktet i medhold av særavgiftsforskriften § 6-1 fjerde ledd fastsetter en kortere oppgavefrist vil dette også få betydning for forfallstidspunktet.

Generelle forfalls- og betalingsfrister

Til § 5-20. Utleggstrekk

Bestemmelsen regulerer forfallstidspunktet for utleggstrekk pålagt av skattefogden. Den ordning som gjelder for skatteoppkreveren med at Utleggstrekket følger reglene om forskuddstrekket, jf. § 5-4, anses ikke hensiktsmessig for skattefogden.

Særlig upraktisk vil en slik ordning være fordi trekk pålagt av skattefogden skal avsettes på egen konto, jf. utkastet § 5-41. Det er mer naturlig at utleggstrekk pålagt av skattefogden følger reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Det antas ikke nødvendig med en egen ordning i skatteinnkrevingsloven på siden av den som følger av tvangsfullbyrdelsesloven.

Til § 5-21 Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll

Bestemmelsen regulerer forfallstidspunktet for tilleggsskatt etter ligningsloven kapittel 10, tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73, tilleggsavgift etter arveavgiftsloven § 44, tilleggsavgift etter særavgiftsloven § 4 første ledd og tilleggstoll etter tolloven 69. Forfallsfristen for slike krav er tre uker fra melding om vedtaket ble sendt den ansvarlige.

Bestemmelsen erstatter merverdiavgiftsloven § 34 andre ledd. For de øvrige krav hvor det i dag ikke er fastsatt særlige regler vil bestemmelsen være ny, men i praksis vil bestemmelsen kodifisere gjeldende forvaltningspraksis.

Til § 5-22 Betalingsfrist for ansvarskrav

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 49 med den forskjell at det løper en tre ukers betalingsfrist. I dag gjør skatteoppkreveren ansvaret gjeldende ved at det sendes varsel om tvangsinnfordring, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18. Den praktiske fristen for betaling for å unngå tvangsinnfordring er derfor to uker. Departementet mener det er rimelig at skyldeneren gis en viss

frist til å betale før tvangsinnfordring gjennomføres og at denne fremkommer av skatteinnkrevingsloven.

Til § 5-23 Betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring m.v.

Første ledd har regler om betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav når kravet oppstår som følge av endringsvedtak. Med endringsvedtak menes her vedtak som har sitt grunnlag i at skatte- og avgiftskravet ikke er blitt korrekt fastsatt etter de ordinære reglene. For egendeklarte krav vil dette typisk være når det ikke er sendt inn oppgave eller det foreligger feil eller mangler ved oppgaven. Når feilen eller mangelen avdekkes, treffer skatte- og avgiftsmyndighetene særskilt vedtak som er grunnlag for kravet. Eksempel på slike vedtak er vedtak i medhold av merverdiavgiftsloven kapittel XIII og XIV og vedtak i medhold av folketrygdloven § 24-4 tredje og fjerde ledd. (Såkalte skjønnsfastsettelse vil for egendeklarte krav også omfattes av begrepet endringsvedtak.) For andre krav hvor kravet oppstår som følge av et forvaltningsvedtak, for eksempel restskatt, vil endringsvedtak være vedtak som treffes fordi man etter 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 §§ 9-1 til 9-9. Såkalte skjønnsvedtak vil ikke nødvendigvis anses som endringsvedtak dersom vedtaket skjer til de samme tider m.v. som den ordinære fastsettelsen. Bestemmelsen viderefører skattebetalingslovens §§ 25 og 27 nr. 10 andre og siste ledd, men er tenkt gitt anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen vil også ment å omfatte endringer som medfører at et tidligere utbetalt beløp skal innkreves, jf. § 1-4 som bestemmer at slike krav også skal anses som skatte- og avgiftskrav. Bestemmelsen viderefører derfor også bestemmelsen om forfall i skattebetalingsloven § 31 nr. 4 siste punktum. Bestemmelsen erstatter artistskatteloven § 8 fjerde ledd som bestemmer at Sentralskattekontoret for utenlandssaker fastsetter forfallsfristen. Bestemmelsen viderefører folketrygdloven § 24-4 fjerde ledd som fastsetter en tre ukers frist når det treffes endringsvedtak etter § 24-4 tredje ledd, men vil også omfatte de tilfeller hvor fastsettelsen skjer i medhold av folketrygdloven § 24-4 andre ledd. § 24-4 fjerde ledd gjelder i dag ikke for fastsettelse etter § 24-4 andre ledd.

Videre erstatter *første ledd* merverdiavgiftsloven § 34 andre ledd som bestemmer at forfall er den tiende dag etter utløpet av den måned da melding om vedtaket er postlagt. Etter departementets vurdering vil det også for merverdiavgift kunne praktiseres en frist på tre uker når renteberegningen ikke lenger skal foretas pr. måned eller del derav. Reglene om renter av økningen som følge av endringsvedtak er nærmere omtalt over under avsnitt 8.2.2.

Første ledd annet punktum innebærer et unntak i de tilfeller endringsvedtaket treffes så tidlig at den ordinære forfallsfristen for kravet ikke er kommet. Bestemmelsen er særlig aktuell for restskatt når utlegg skjer i juni og forfallsfristen ikke er før 15. august, jf. § 5-1 tredje ledd første punktum, men også for andre krav som for eksempel arveavgift.

I første ledd tredje punktum er det presisert at fristen løper fra melding om rettingen er kommet frem til skatte- og avgiftsmyndighetene når den skatte- og avgiftspliktige selv foretar retting. Bestemmelsen vil bare være aktuell for krav som bygger på egendeklarasjon. Presiseringen klargjør også at renter i slike tilfeller skal beregnes på samme måte som om skatte- og avgiftsmyndighetene benyttet adgangen til å treffe vedtak om endring, jf. § 6-3.

Fristen for betaling er etter *første ledd* tre uker etter at melding om vedtaket er sendt skyldneren. *Andre ledd* gjør unntak for vedtak etter ligningsloven kapittel 9 hvor fristen skal regnes fra melding om ny avregning er sendt skyldneren. Dette samsvarer med det som følger av skattebetalingslovens § 25 og 27 nr. 10 fjerde ledd.

Tredje ledd om at økning av restskatt for personlige skattytere ikke skal forfalle før siste termin er ny. Forfallsfristen for restskatt for personlige skattytere er tidligst 20 august i ligningsåret. Utlegg av ligningen skjer i slutten av juni. Enkelte endringssaker blir i dag gjennomført før tidspunktet for forfall etter hovedregelen i skattebetalingsloven § 23, som videreføres i utkastet § 5-1. Forfallsfristen for økningen følger av skattebetalingsloven § 25 og videreføres i *første ledd*. At endringssaken avsluttes så tidlig innebærer at forfall for økningen blir før forfallsregelen som følger av § 5-1. Dette er ikke en heldig løsning. Departementet foreslår derfor at økningen i disse tilfellene reguleres særskilt.

Tilgodebeløp

Til § 5-30 Forfall av tilgodebeløp

For andre skatte- og avgiftskrav enn tilbakebetaling av petroleumsskatt og merverdiavgift, jf. nedenfor, forutsettes det at skatte- og avgiftsmyndighetene utbetaler kravet så snart som mulig når det er avklart at det foreligger et krav på tilbakebetaling. I praksis foretas tilbakebetaling i de fleste tilfeller straks, men enkelte ganger kan det av ulike grunner skje at utbetalingen drøyer. For den skatte- og avgiftspliktige som har krav på tilbakebetaling vil det kunne fattes som urimelig at det ikke får konsekvenser at utbetaling ikke foretas straks. Renten som normalt godtgjøres i disse tilfeller er lav og det er i praksis ikke hensiktsmessig å gjøre andre misligholdsbeføyelser gjeldende overfor det offentlige. Overfor kommuner og fylkeskommuner er det heller ikke adgang til å kreve motregning, jf. kommuneloven § 53 og skattebetalingsloven § 32 nr. 5. For det offentlige er den direkte konsekvensen av at utbetaling ikke foretas straks begrenset. Enten foreligger det ingen plikt til å svare renter eller så er renteplikten begrenset til en forholdsvis lav rentegodtgjørelse.

For at det skal fremstå som klart at eventuelle tilgodebeløp skal utbetales så snart som mulig etter at det foreligger et vedtak, foreslår departementet en generell regel om dette i skatteinnkrevingsloven. Det innføres dermed en handlingsplikt for det forvaltningsorgan som treffer et vedtak eller som har ansvar for tilbakebetaling.

Det må imidlertid foretas en streng avgrensning med hensyn til hvilke tilfeller en slik ordning skal komme til anvendelse for. Det er først og fremst behov for å videreføre bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 24. Dette tilfellet foreslås regulert særskilt både fordi det er et praktisk viktig tilfelle og fordi det er det eneste tilfelle hvor det er aktuelt å la fristen for tilbakebetaling ha sitt utgangspunkt i en oppgave fra den skatte- og avgiftspliktige.

Det bør være en klar regel om forfall for tilgodebeløp på skatt som oppstår som følge av avregningen. Dette tilfelle foreslås regulert særskilt både fordi det også er praktisk, men også fordi utgangspunktet for fristberegningen normalt er utlegg av skattelistene og fordi perioden før forfall bør være lengre enn i andre tilfeller.

For andre skatte- og avgiftskrav vil en slik ordning med en klar forfallsfrist ha mindre betydning fordi tilbakebetalingskrav oppstår sjeldnere og mer tilfeldig. Dette gjelder f. eks. som følge av det treffes vedtak om endring i skatte- eller avgiftsplikten eller vedtak om fritak eller lempning av skatte- og avgiftsplikten etter særlige regler. Fritaksregler er særlig praktisk på særavgiftsområdet. Departementet mener at det bør gjelde en tilsvarende regel for disse krav, men at den kan utformes mer generelt. Det primære anvendelsesområdet er ment å være tilfeller hvor det foreligger et vedtak og det følger av vedtaket direkte er at det skal skje en tilbakebetaling. Bestemmelsen bør ikke omfatte tilfeller hvor det er behov for en nærmere vurdering fra skatte- og avgiftsmyndighetene om det foreligger et krav på tilbakebetaling. At skatte- og avgiftsmyndighetene benytter lang tid til å klargjøre om det foreligger et krav på tilbakebetaling vil ikke medføre krav på rentegodtgjørelse etter en slik bestemmelse. Bestemmelsen er altså kun tenkt å komme til anvendelse hvor det foreligger en ubetinget rett til tilbakebetaling. Dette vil gjelde for det første når det er truffet et vedtak av skatte- og avgiftsmyndighetene og retten til tilbakebetaling følger av dette. *Første ledd* er utformet i samsvar med dette. Regelen er derfor ikke ment å komme til anvendelse f. eks. dersom et vedtak blir opphevet av domstolene og det kreves en nærmere behandling av skatte- og avgiftsmyndighetene før kravet fremkommer. Det er de opplagte tilfeller det er tale om å gi regelen anvendelse for. På samme måte vil bestemmelsen ikke komme til anvendelse dersom tilgodebeløpet fremkommer av en oppgave fra den avgiftspliktige (egendeklarerte krav) eller på grunnlag av at det fremsettes krav om tilbakebetaling fra den skatte- og avgiftspliktige. I begge tilfeller vil det normalt være behov for en nærmere undersøkelse av riktigheten av kravet før det treffes vedtak om tilbakebetaling. Det vil være tidspunktet for dette vedtaket som er utgangspunktet for når fristen for tilbakebetaling begynner å løpe. Den særlige bestemmelsen for merverdiavgift i *andre ledd* er derfor et unntak fra *første ledd* ved at det ikke kreves et vedtak av skatte- og avgiftsmyndighetene.

Som hovedregel bør fristen være lik forfallsfristen for krav som oppstår som følge av forvaltningsvedtak, dvs. tre uker. For å unngå faren for at praksis blir at innkrevingsmyndighetene venter med utbetaling til fristen nærmer seg, er det for orden skyld presisert at utgangspunktet er at tilbakebetaling skal foretas straks.

For tilgodebeløp på skatt som oppstår som følge av avregningen, vil det være nødvendig med en lengre frist når det gjelder endringssaker fordi behandlingen av sakene normalt tar lengre tid. Dette gjelder imidlertid bare dersom man legger til grunn at fristen skal regnes fra melding om endringen ble sendt skattyteren. I endringssaker sendes vedtakene om endring direkte fra ligningskontorene til skattyterne fortløpende. I meldingen opplyses det om at nytt skatteoppgjør vil bli sendt fra skatteoppkreveren. Ligningskontoret oversender endringssakene puljevis til Skattedirektoratet for skatteberegning. Skattedirektoratet foretar ny skatteberegning og det utskrives ny skatteseddel som deretter oversendes skatteoppkrever for utsendelse til skattyter. Deretter foretas det en ny avregning, og endelig avregningsoppgjør sendes ut samtidig som beløpet utbetales. Tiden fra melding ble sendt til utbetaling foretas tar i dag lengre tid enn tre uker. Beregnes fristen med utgangspunkt i når avregningen foretas vil imidlertid tre uker også være en tilstrekkelig frist for endringssakene. Dette er ordningen som gjelder for endringssaker etter petroleumsskatteloven, jf. § 7 første ledd i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av petroleumsskatt. I utgangspunktet ville det vært en fordel om fristen tok utgangspunkt i når ligningskontoret sendte melding om endringsvedtaket til skattyteren. De fleste vil etter dette være klar over at det foreligger et tilgodebeløp dersom dette er resultatet av endringssaken og dermed ha

forventninger om at beløpet utbetales innen rimelig tid. I vanskelige saker som gjelder flere år og skatt til flere kommuner vil ofte kunne skje at fristen blir for kort. Det er når tilbakebetaling skjer uten at det foreligger noen åpenbar grunn at behovet for en slik regel er størst. På grunn av denne usikkerheten med hensyn til hvor lang tid som prosessen i endringssaker tar foreslår departementet at det i endringssakene tas utgangspunkt i tidspunktet for avregningen. Det vises til at det er dette som gjelder for petroleumsskatt i dag.

Ved den ordinære avregningen vil fristen på tre uker være tilstrekkelig fordi skatteberegning og avregningen vil være foretatt før skattemeldingene legges ut. Utleggstidspunktet er avgjørende for seks ukers fristen i dag. Dette medfører at fristen blir den samme både ved ordinær avregning og ved ny avregning som følge av endringssak, men at det gjelder ulike regler for fristens utgangspunkt. I forhold til fristens utgangspunkt vil *tredje ledd* være et unntak fra hovedregelen som følger av *første ledd*.

Første ledd regulerer fristen for tilbakebetaling når det er betalt inn for mye skatt eller avgift. Bestemmelsen skal gjelde generelt for alle typer skatt og avgift og fristen for tilbakebetaling er tre uker fra vedtaket som er grunnlaget for tilbakebetalingskravet er truffet.

Bestemmelsen viderefører i *andre ledd* merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd som bestemmer at til gode merverdiavgift som fremkommer av omsetningsoppgaven skal tilbakebetales "innen tre uker etter at omsetningsoppgaven er mottatt". Utgangspunktet for fristen er i merverdiavgiftsloven § 24 tredje ledd "når omsetningsoppgaven er mottatt". Dette er videreført ved et unntak fra utgangspunktet for fristen i *andre ledd*.

Første ledd viderefører også § 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, jf. forskriften § 7.

Tredje ledd regulerer utgangspunktet for fristberegningen for skattekrav som oppstår etter avregningen, jf. ligningsloven ny §§ 5-51 og 5-52 dvs. formue og inntektsskatt, svalbardskatt og petroleumsskatt. Bestemmelsen viderefører forfallsregelen som i praksis følger av forskrift 26. februar 1999 nr. 272 om rentegodtgjørelse og rentetillegg. 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. Disse bestemmelsene i skattebetalingsloven forutsettes videreført i ligningsloven slik at det i utkastet henvises til ligningsloven kapittel 11. Bestemmelsen viderefører også § 6 i forskrift 5. september 1980 nr. 4 om utskriving, betaling og avregning av petroleumsskatt.

Fjerde ledd viderefører skattebetalingsloven § 31 nr. 3 om at når tilbakebetaling skal foretas skal også renter som er betalt av kravet tilbakebetales. Fristen for tilbakebetaling vil være den samme som for selve tilbakebetalingskravet. Departementet foreslår at bestemmelsen gis anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav da det i de fleste tilfeller vil følge av alminnelige pengekravrettslige regler at renter av "uriktige krav" skal tilbakebetales.

Forskjellige bestemmelser

Til § 5-40 Utsatt forfall

Bestemmelsen gir en nærmere regulering av tidspunktet for betaling når forfallsfrist faller på en lørdag, søndag eller annen helligdag utsettes fristen til neste virkedag. Bestemmelsen er ment å gjelde 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, bl.a. særavgiftsforskriften § 6-3 tredje ledd, tollovsforskriften punkt 5.5.4 første ledd annet punktum, § 7-6 annet ledd i forskrift 19. mars 2001 om engangsavgift på motorvogner, § 2 andre ledd i forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogner. For krav som har sitt grunnlag i et gjeldsbrev anses en tilsvarende regel å følge av gjeldsbrevsloven § 5 annet ledd. Gjeldsbrevsloven anses også å gjelde for andre formuesrettslige krav.

Til § 5-41 Skattetrekkkonto

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 11-4 uten materielle endringer, men ordlyden er oppdatert til dagens språkbruk. Skattebetalingsloven § 11-4 gjelder etter sin ordlyd kun for forskuddstrekk, men gjelder tilsvarende også for utleggstrekk pålagt av skatteoppkreveren og lønnstrekk etter svalbardskatteloven, jf. skattebetalingsloven § 33 nr. 3 annet punktum og svalbardskatteloven § 5-2 tredje ledd. Ordlyden er utformet slik at bestemmelsen gjelder direkte også for disse to kravtypene.

Til § 5-42 Tilbakebetaling av renter

Bestemmelsen viderefører 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.

Til § 5-43 Forskrifter

Bestemmelsen gir departementet anledning til å fastsette nærmere regler til utfylling og gjennomføring. Bestemmelsen er nødvendig for å fastsette regler om spesielle ordninger mv. som det i dag er gitt nærmere regler om i forskrifter.

Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt mv.

Til § 5-50 Om avregningen

Bestemmelsen – som gjelder både personlige og upersonlige skattytere - regulerer hvilke forskuddsbeløp som skal gå til fradrag i utlignet skatt ved avregningen.

Første ledd inneholder regler som i dag finnes i skattebetalingsloven §§ 21, 22 og 27 nr. 4, 5 og 8. Det er foretatt visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer. Departementet foreslår at det presiseres at dersom den skattepliktige frivillig har innbetalt mer enn den utskrevne forskuddsskatt (tilleggsforskudd), og tillegget er innbetalt innen 30. april i ligningsåret, skal tilleggsforskuddet ved avregningen gå til fradrag i den utlignede skatt sammen med den utskrevne og betalte forskuddsskatt.

Andre ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrifter om at også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen.

Til § 5-51 Gjennomføring av avregning for personlige skattytere

Bestemmelsen – som gjelder personlige skattytere - gir regler om hvordan forskuddsbeløp skal avregnes i utlignet skatt. Bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett uten realitetsendringer.

Første ledd regulerer den situasjon at skatten ved ligningen utgjør et større beløp enn det forskuddstrekk, den forskuddsskatt og det tilleggsforskudd som skal godskrives den skattepliktige. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 23 nr. 1 første punktum.

Andre ledd første og andre punktum regulerer den situasjon at skatten ved ligningen utgjør et mindre beløp enn den skatt som skal godskrives den skattepliktige. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 24 nr. 1 første og andre punktum.

Tredje og fjerde punktum om motregning svarer til skattebetalingsloven § 24 tredje og fjerde punktum. Motregning etter skattebetalingsloven §§ 24 nr. 1 tredje og fjerde punktum og 27 nr. 8, er en spesialanvendelse av § 32 nr. 2 første punktum, og kalles ”oppdekking”. Slik motregning har – i større grad enn motregning etter skattebetalingsloven § 32 – preg av å være en regnskapsmessig disposisjon. Motregningen skjer i forbindelse med avregningen. I praksis orienteres derfor skyldneren om den gjennomførte motregningen i etterkant via oppgaver over avregningen. For øvrig innebærer ikke oppdekkingsbestemmelsene noe annet enn det som følger av alminnelige ulovfestede motregningsregler. Oppdekkingsreglene må anses som en lovfesting av den alminnelige ulovfestede motregningslære.

Skattemyndighetenes har lenge hatt den oppfatning at det ikke foreligger adgang til å påklage oppdekking. I Rt 2001 s. 1103 kom imidlertid Høyesteretts kjæremålsutvalg til at *ordlyden* i skattebetalingsloven § 40 a annet punktum ga klageadgang ved beslutning om motregning etter § 32 nr. 2, og at det ikke fremgår klart av forarbeidene at lovgiver har ment at klageadgangen bare skal gjelde ved beslutning om motregning etter § 32 nr. 2 *andre punktum*. Departementet foreslår at det i skatteinnkrevingsloven presiseres at det ikke er adgang til å påklage motregning i form av oppdekking. Dette er søkt presisert i *femte punktum*.

Tredje ledd om renter viderefører skattebetalingsloven §§ 23 nr. 2 og 31 nr. 2.

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrifter om at tilgodebeløp som er lavere enn en fastsatt grense, kan godskrives den skattepliktige ved avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å betales tilbake. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 24 nr. 2 annet ledd annet punktum.

Femte ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere forskrifter til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen.

Til § 5-52 Gjennomføring av avregning for upersonlige skattytere

Bestemmelsen – som gjelder upersonlige skattytere - gir regler om hvordan forskuddsbeløp skal avregnes i utlignet skatt. Det er foretatt enkelte språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Første ledd slår fast at resterende skatt fastsettes til differansen mellom utlignet skatt og den forskuddsskatt som skal godskrives den skattepliktige. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 5.

Andre ledd første og andre punktum regulerer den situasjon at skatten ved ligningen er mindre enn det forskuddsbeløp som skal godskrives den skattepliktige. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 8 første og annet punktum. I *tredje punktum* er det presisert at oppdekking ikke kan påklages. Det vises til omtalen av denne problemstillingen i merknadene til utkastet § 5-51 annet ledd femte punktum.

Tredje ledd om renter svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 7 og 9.

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrifter til utfylling av bestemmelsen.

Til § 5-53 Ny avregning

Bestemmelsen inneholder regler om når ny avregning skal skje. Nr. 1 er en fellesbestemmelse for personlige og upersonlige skattytere, mens nr. 2 kun gjelder personlige skattytere.

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.

Andre ledd inneholder regler om ny avregning når det etter at avregning er foretatt blir gjennomført fordeling av skatt som er ilignet ektefeller under ett, jf. skatteloven § 2-13 femte og sjette ledd. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 25 nr. 2.

Til § 5-54 Tilbakebetaling av forskuddstrekk

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 44 nr. 1 og inneholder regler om i hvilke tilfeller skattyteren kan få tilbakebetalt forskuddstrekket sitt. Bestemmelsen er i praksis et unntak fra skattebetalingsloven § 24 nr. 3, jf. § 24 nr. 1 andre punktum, som fastsetter at tilgodebeløp ved avregningen skal betales tilbake til skattyteren. Departementet mener derfor at regelen ikke hører hjemme sammen med fordelingsreglene, men derimot bør stå sammen med avregningsreglene i ligningsloven.

Den endrede redigering av bestemmelsen er ikke ment å innebære endring i forhold til gjeldende rett.

Til § 5-55 Avsluttende bestemmelser

Første punktum slår fast at de forutgående bestemmelsene ikke berører plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke blir å frafalle etter §§ 5-51 og 5-53. Bestemmelsen – som kun gjelder personlige skattytere - svarer til skattebetalingsloven § 26 første punktum.

Andre punktum slår fast at rettslige forføyninger til inndrivelse av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at ligning er foretatt. Ligning og avregning får med andre ord som regel ingen innflytelse på den fortsatte innkreving av restanse på forskuddsskatt som ikke er frafalt ved avregningen. Bestemmelsen – som gjelder både personlige og upersonlige skattytere – svarer til skattebetalingsloven §§ 26 andre punktum og 27 nr. 11.

18.6 Kapittel 6 Renter

Til § 6-1 Renter ved forsinket betaling

Første ledd første punktum fastslår retten til å beregne forsinkelsesrenter dersom betaling ikke skjer innen de forfallsfrister som følger av kapittel 5. Grunnlaget for renteberegningen skal også omfatte renter som omhandlet i § 6-3. Dette følger av at også slike krav etter § 1-1 tredje ledd er å anse som skatte- og avgiftskrav. Etter *første ledd annet punktum* skal renter beregnes fra forfalls- eller betalingsfrist i skatteinnkrevingsloven kapittel 5, mens renter skal beregnes fram til betaling skjer.

Etter *første ledd tredje punktum* skal renter av ansvarskrav som omhandlet i utkastet § 5-22 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. (Dette fremkommer bl.a. ved at en i utkastet til § 5-22 omtaler utgangspunktet for fristen som ”når kravet er gjort gjeldende” og ikke når ”melding om vedtak er sendt” slik som i utkastet § 5-23.) Forslaget innebærer at rentesatsen for renter av ansvarskrav reduseres fra 15 pst. p.a. til 12 pst. p.a.

Bestemmelsen erstatter skattebetalingsloven § 31. nr. 1 første punktum og store deler av forskrift 6. mai 1994 nr. 332 om renteberegning ved for sen innbetaling av skatt og oppgjør for forskuddstrekk. Forslaget innebærer at rentesatsen for forskuddsskatt, restskatt, forhåndsskatt, resterende skatt og annen utlignet skatt videreføres med samme sats som i dag.

Bestemmelsen vil gjelde direkte også for arbeidsgiveravgift. Folketrygdloven har ikke egne regler om beregning av forsinkelsesrenter i dag. Renten vil som hovedregel påløpe dersom forfallsfristen i utkastet til § 6-4 første ledd oversittes.

Ved for sen betaling av lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 5-2 vil renter påløpe etter reglene i *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 dette.

For svalbardskatt fastsatt ved ligning gjelder ligningsloven og skattebetalingsloven tilsvarende. Svalbardskatt fastsatt ved ligning betales som forskuddsskatt eller forhåndsskatt, samt restskatt eller resterende skatt. Beregning av forsinkelsesrenter skal dermed foretas etter de samme regler som gjelder for skatt av formue og inntekt etter skatteloven.

Bestemmelsen vil få anvendelse for artistskatt dersom forfallsfristen i utkastet § 6-4 første ledd bokstav e oversittes. *Første ledd tredje punktum* vil gjelde for artistskatt fordi forfallsfristen i § 5-22 omfatter manglende deklart artistskatt. Dette er en videreføring av gjeldende rett fordi artistskatt i

forhold til beregning av forsinkelsesrenter behandles på samme måte som ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49, jf. artistskatteloven § 12 andre ledd.

Bestemmelsen vil gjelde direkte også for petroleumsskatt. Forsinkelsesrenter vil påløpe når forfallsfristen i utkastet § 6-3 oversittes. Utkastet medfører en videreføring av rentesatsen. Ordningen med rentesrente, som er en særordning for petroleumsskatt, foreslås imidlertid ikke videreført.

Bestemmelsen vil videre gjelde for arveavgift. Rentesatsen på 12 pst. p.a. videreføres i utkastet. Renten vil påløpe når forfallsfristen i utkastet § 5-11 oversittes. Dersom det treffes vedtak om endring av en tidligere fastsettelse med hjemmel i arveavgiftsloven kapittel VII vil fristen for å betale en eventuell økning følge av utkastet til § 5-23 og dermed være utgangspunktet for forsinkelsesrenteberegningen.

Bestemmelsen viderefører merverdiavgiftsloven § 36 første ledd. Rentesatsen vil imidlertid reduseres fra 15 pst. p.a. til 12 pst. p.a. Renter vil påløpe når forfallsfristen i utkastet § 5-10 oversittes. Dersom det treffes vedtak om fastsettelse etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII og XIV vil fristen til å betale økningen følge av utkastet § 6-23 og denne fristen vil i tilfelle være utgangspunktet for renteberegningen.

Bestemmelsen vil erstatte bestemmelsene om renter ved forsinket betaling gitt med hjemmel i særavgiftsloven § 5 annet ledd, alkoholavgiftsloven § 7 annet ledd, dokumentavgiftsloven § 2 bokstav e) og motor- og båtavgiftsloven § 5 fjerde ledd. Renter vil påløpe når fristen i utkastet § 5-13 oversittes. Dersom det treffes vedtak om endring av tidligere fastsettelse skal økningen betales innen fristen i utkastet § 5-23 og dette vil være utgangspunktet for forsinkelsesrenteberegningen. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett da praksis i dag er at renter i slike tilfeller beregnes fra opprinnelige forfall for kravet.

For innenlandske særavgifter medfører bestemmelsen en nedsettelse av rentesatsen til 12 pst. p.a. Ved manglende betaling av årsavgift påløper i dag ikke forsinkelsesrenter, men en tilleggsavgift på kroner 250. Departementet legger i denne omgang ikke opp til endringer på dette punkt, men unntaket fra renteplikten foreslås ikke tatt inn i loven. Nærmere regler om at det ikke skal betales forsinkelsesrenter av årsavgift kan gis med hjemmel i § 6-6.

Bestemmelsen erstatter tolloven § 9 femte ledd og § 35 tredje og fjerde punktum, samt forskrifter gitt med hjemmel i disse bestemmelsene. Dette innebærer at utkastet medfører en reduksjon av rentesatsen til 12 pst. p.a. For toll og merverdiavgift ved innførsel som fastsettes (deklarerer) på annen måte, innebærer forslaget at det skal beregnes renter ved forsinket betaling noe som det ikke er adgang til i dag. Dersom det treffes vedtak om endring eller lignende vil fristen for betaling følge av utkastet § 6-23. Renter etter utkastet § 7-1 vil dermed påløpe fra fristen i § 6-23 frem til betaling skjer.

Bestemmelsen erstatter skattebetalingsloven § 49 nr. 3 tredje punktum. Forslaget innebærer ingen endring av reglene om renter ved forsinket betaling. Utgangspunktet for forsinkelsesrenteberegningen reguleres imidlertid særskilt i *første ledd tredje punktum* for kravene som omhandlet i utkastet § 5-22, herunder ansvarsbeløp etter skattebetalingsloven § 49.

Rentesatsens størrelse reguleres av *andre ledd*. Bakgrunnen for satsstørrelsen er nærmere omtalt over under avsnitt 8.2.1.

Tredje ledd viderefører gjeldende rett.

Fjerde ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 7 som har regler om beregning av forsinkelsesrenter når domstolen endrer eller opphever den tidligere fastsettelsen etter prinsippene i ligningsloven ny § 12-1 nr. 5. Ligningsloven ny § 12-1 nr. 5 antas å være uttrykk for et generelt prinsipp, og bestemmelsen kan således gis anvendelse for alle skatte- og avgiftskrav, se den tilsvarende bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 61.

Til § 6-2 Særlige regler om renter ved forsinket betaling av arveavgift

Bestemmelsen er en særregel om rentesatsens størrelse når det er gitt utsettelse med betaling etter gjeldende § 3 andre 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. I slike tilfeller svares ikke forsinkelsesrenter etter den ordinære satsen, men etter en sats som skal være en og en halv ganger normalrentesatsen for rimelig lån i arbeidsforhold fastsatt i Stortingets årlige skattevedtak. Departementet foreslås at rentesatsen knyttes opp mot forsinkelsesrentesatsen i § 6-1 andre ledd. Satsen foreslås til halvparten av dette. For øvrig viderefører bestemmelsen gjeldende rett.

Til § 6-3 Renter ved vedtak om endring mv.

Første ledd første punktum regulerer retten til å beregne renter av krav som oppstår ved vedtak om endring. Om innholdet i begrepet endringsvedtak vises til merknadene til § 5-23. Begrepet er med ett unntak ment å ha samme betydning etter begge bestemmelsene. Dette gjelder også når den skatte- og avgiftspliktige selv foretar retting, jf. § 5-23 første ledd tredje punktum. Vedtak om slike renter treffes av det organ som fastsetter kravet som er grunnlaget for renteberegningen og forfall for rentekravet vil følge av § 5-23.

Første ledd andre punktum har bestemmelser om fra hvilket tidspunkt renter skal beregnes, samtidig som bestemmelsen på grunn av henvisningen til forfallsbestemmelsene i kapittel 5 angir hvilke kravstyper bestemmelsen gjelder for. Bestemmelsen fastsetter videre at renter skal beregnes fram til forfallsfristen for kravet som oppstår ved endringsvedtaket.

Første ledd tredje punktum begrenser perioden det skal beregnes renter for når økningen som følge av endringsvedtaket betales før forfallsfristen. Forfallsfristen for økningen følger av § 5-23. Betales økningen før fristen, er det betalingstidspunktet som er avgjørende for hvor lenge det skal beregnes renter.

Første ledd fjerde punktum har en særlig regel om utgangspunktet for renteberegningen for krav som oppstår ved ny avregning etter ligningsloven § 11-43. Renter skal i slike tilfeller først beregnes fra 1. januar i året etter ligningsåret. Bestemmelser viderefører de tilsvarende regler i ligningsloven § 9-10.

Første ledd femte punktum 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 utskrivning, betaling og avregning av terminskatt m.v. Renter skal etter denne bestemmelsen beregnes fra 1. januar i året etter inntektsåret.

Andre ledd viderefører arveavgiftsloven § 22 første ledd andre punktum om renteberegning når det skjer en foreløpig avgiftsberegning eller avgiftsberegningen blir utsatt. I tilfeller hvor den foreløpige avgiftsfastsettelsen ikke er korrekt foretas en senere endring. Medfører endringen en økning, skal det beregnes renter av økningen fra den opprinnelige forfallsfrist fram til en måned etter endelig fastsettelse er meddelt den avgiftspliktige. Blir avgiftsberegningen utsatt, skal det beregnes renter av økningen fra den opprinnelige forfallsfrist fram til det tidspunkt som nevnt over. Regelen er ikke objektiv idet renter kun påløper dersom forsinkelsen skyldes at den avgiftspliktige har forsømt sin opplysningsplikt etter arveavgiftsloven kapittel VI. Departementet er kommet til at en objektiv regel vil kunne slå uheldig ut på grunn av sen saksbehandling hos avgiftsmyndighetene. Dersom det går lang tid fra arveavgiftsmelding er sendt til vedtak om avgiftsfastsettelse foreligger og dette skyldes avgiftsmyndighetene, vil det være strengt å ilegge renter etter en objektiv regel.

Tredje ledd har regler om rentesatsen størrelse. Satsen er via henvisningen til § 6-1 andre ledd, knyttet opp til den ordinære forsinkelsesrentesats og vil dermed variere ved endringer i denne. Om satsens størrelse vises det til vurderingen over under avsnitt 8.2.2.

Fjerde ledd om at renter ikke skal beregnes ved summarisk endring etter ligningsloven § 9-9 viderefører ligningsloven § 9-10 andre ledd.

Femte ledd viderefører merverdiavgiftsloven § 37 annet ledd om at renter skal beregnes også når økningen medfører krav om tilbakebetaling av et tidligere utbetalt beløp i medhold av merverdiavgiftsloven § 24. Renteberegningen foreslås imidlertid endret slik at det beregnes renter fra utbetalingstidspunktet til det uriktige refunderte beløp betales tilbake, uavhengig av når avgiftsbeløpet korrigeres og innbetales.

§ 6-3 er ment å erstatte merverdiavgiftsloven § 37 første ledd. Dette medfører at renteberegningen vil skje etter en lavere sats enn i dag og at det ikke skal beregnes rente pr. mnd. eller del derav. Bestemmelsen erstatter særavgiftsloven § 5 annet ledd, og alkoholavgiftsloven § 7 annet ledd, dokumentavgiftsloven § 2 bokstav e og motor- og båtavgiftsloven § 5 fjerde ledd som i dag gir hjemmel for å fastsette regler om renter.

Bestemmelsen gjelder også for toll og avgifter som oppstår ved innførsel. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett fordi det ikke er adgang til å beregne renter når tollvesenet treffer vedtak om endring etter tolloven kapittel IX.

Til § 6-4 Renter ved forsinket tilbakebetaling

Første ledd regulerer retten til forsinkelsesrente ved for sen tilbakebetaling. Bestemmelsen er nærmere omtalt ovenfor i avsnitt 8.2.3.

Bestemmelsen viderefører og erstatter merverdiavgiftsloven § 36 annet ledd.

Til § 6-5 Renter ved tilbakebetaling etter vedtak om endring eller lignende

Første ledd bestemmer at det ved tilbakebetaling av skatt og avgift som følge av endringsvedtak skal ytes renter. Begrepet endringsvedtak har samme innhold som i § 5-23 og det vises til merknadene til denne bestemmelsen. Renter skal beregnes for perioden fra kravet ble betalt fram til fristen for tilbakebetaling som følger av § 5-30. Skjer tilbakebetaling før fristen i § 5-3, skal renter etter *første ledd andre punktum* kun beregnes fram til tidspunktet for tilbakebetaling.

I *andre ledd* åpnes det for at renter i særlige tilfeller også kan ytes når tilbakebetalingskravet ikke har sitt grunnlag i et endringsvedtak.

Tredje ledd har regler om rentesats. Renten skal beregnes pro anno, dvs. at antallet dager er avgjørende for hvor mye renter som er påløpt. Satsen er via henvisningen til § 6-1 andre ledd knyttet opp til den ordinære forsinkelsesrentesats og vil dermed variere ved endringer i denne.

Fjerde ledd innskrenker retten til å få rentegodtgjørelse i tilfeller hvor det foreligger kreditormora. Det vises til den tilsvarende bestemmelsen i forsinkelsesrenteloven § 2 andre ledd.

Bestemmelsen erstatter følgende bestemmelser som foreslås opphevet: merverdiavgiftsloven § 38, tolloven § 9 femte ledd, særavgiftsloven § 5 andre ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 bokstav b), arveavgiftsloven § 22 andre ledd, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 femte ledd, dokumentavgiftsloven § 2 bokstav e og alkoholavgiftsloven § 7 andre ledd.

Til § 6-6 Forskrifter

Det er i dag et omfattende forskriftsverk som regulerer reglene om renter av skatte- og avgiftskrav. Selv etter en samordning av regelverket slik som foreslått vil det være behov for utfyllende regler generelt og for enkelte kravstyper. Bestemmelsen gir mulighet for å gi slike regler. Som nevnt over er det aktuelt å gjøre unntak fra reglene om forsinkelsesrente for årsavgiften. Ordlyden er utformet slik at det er adgang til dette.

18.7 Kapittel 7 Motregning

Motregning er en oppgjørs- og dekningsmåte av stor praktisk betydning, og kan skje frivillig eller gjennomføres uten motpartens samtykke (tvungen motregning). *Kapittel 7* regulerer i hovedsak i hvilke tilfeller innkrevingsmyndighetene kan motregne uten at skyldneren samtykker. I § 7-2 omhandles også skyldnerens adgang til å kreve at innkrevingsmyndighetene motregner.

Hjemmelen for å motregne er sedvanerett, og motregningsretten reguleres i utgangspunktet av ulovfestede regler. Motregningsretten kan innskrenkes, presiseres eller utvides ved avtale eller det kan være gitt særregler i lovgivningen. Det er tre vilkår som etter de ulovfestede reglene må være oppfylt på det tidspunktet motregningserklæringen framsettes. For det første må hovedkrav og motkrav gå ut på det samme, og 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 personer (gjensidighetsvilkåret). Staten, kommunene og fylkeskommunene må anses som ulike rettssubjekter, slik at staten i utgangspunktet ikke kan motregne et utestående krav på formuesskatt i

et tilbakebetalingskrav på en kommunal avgift. Det tredje vilkåret er at frigjøringstiden for hovedkravet må være kommet og motkravet må være forfalt. Dersom staten eksempelvis ønsker å motregne et refusjonsbeløp skyldneren har på merverdiavgift (hovedkravet) mot et utestående krav på arbeidsgiveravgift (motkravet), må frigjøringstiden for refusjonsbeløpet være kommet og kravet på arbeidsgiveravgift være forfalt.

De alminnelige vilkårene for motregning gjelder også for skatte- og avgiftskrav, hvis ikke noe annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov. *Kapittel 7* inneholder slike særregler, og det er særlig gjensidighetsvilkåret bestemmelsene gjør unntak fra. Bestemmelsene er i stor utstrekning en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 2 til 5, som direkte gjelder for formues- og inntektsskatt. Via henvisninger kommer imidlertid § 32 til anvendelse også på artistskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, skatt til Svalbard, arveavgift, merverdiavgift, jf. henholdsvis artistskatteloven § 12, folketrygdloven § 24-4 sjette ledd og embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum. Ved at *kapittel 7* gjelder for alle skatte- og avgiftskravene som nevnt i § 1-1, innebærer bestemmelsene imidlertid en utvidelse for arveavgift, særavgifter og toll. Departementet anser at både innfordringshensynene bak bestemmelsene og hensynet til et enkelt og generelt regelverk taler for en slik utvidelse.

Til § 7-1 Utvidet motregningsadgang for innkrevingsmyndighetene

Første ledd regulerer motregningsadgangen utenfor konkurs. Bestemmelsen gjør unntak fra gjensidighetsvilkåret for staten, kommunene, fylkeskommunene og folketrygden, og er en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 2.

Bestemmelsen innebærer eksempelvis at en skatteoppkrever kan motregne et krav på restskatt i sin helhet mot et refusjonsbeløp skyldneren har på merverdiavgift. Dette gjelder selv om kreditor for restskatten både er stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden, mens debitor for refusjonsbeløpet på merverdiavgift bare er staten. Bestemmelsen innebærer også at et skattefogdkontor kan motregne et utestående krav på merverdiavgift mot et tilgodebeløp skyldneren har på en kommune, for eksempel krav på betaling for vareleveranser, krav på ekspropriasjonsgodtgjørelse ol.

For statens, kommunenes, fylkeskommunenes og folketrygdens felleskrav på skatt tilsier praktiske grunner at det bør være en slik utvidet motregningsadgang. Dersom det ikke gjøres unntak fra gjensidighetsvilkåret, vil felleskravet måtte deles opp. I tillegg til å være komplisert vil en slik oppdeling også bryte med systemet med samlet avregning ved ligningen og fordeling under ett av all inngått skatt for vedkommende år. Det er derfor ikke mulig å gjøre dette.

For de øvrige kravene er unntaket begrunnet i et ønske om å styrke innkrevingen.

Adgangen til å gjøre opp det offentliges fordringer gjennom motregning er en effektiv måte å få inn utestående krav på. Alternativet til en utvidet motregningsadgang er også ofte mer tid- og ressurskrevende tiltak for å tvangsinnfordre kravene, eksempelvis tvangsfullbyrdelse etter *kapittel 8*.

Andre ledd regulerer motregningsadgangen i konkurs. Motregningsadgangen her er et spørsmål om i hvilken utstrekning innkrevingsmyndighetene kan motregne overfor skyldnerens øvrige fordringshavere, og står derfor i en noe annen stilling enn motregningsretten overfor skyldneren

selv. De alminnelige regler for motregning under konkurs, særlig dekningsloven kapittel 8, gjelder også ved motregning av skatte- og avgiftskrav med mindre noe annet er bestemt.

Det gjelder også et unntak fra gjensidighetsvilkåret i konkurs i dag, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3 første punktum og de bestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen for øvrig som viser til skattebetalingsloven. Eksempelvis kan skattefogdkontorene motregne et utestående krav på merverdiavgift i sin helhet mot et tilgodebeløp konkursskyldneren har på skatt (som kan være et felleskrav, det vil si at både stat, kommune, fylkeskommune og folketrygden er debitor), også i konkurs, jf. embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum, jf. skattebetalingsloven § 32 nr. 3 første punktum jf. nr. 2 første punktum. Det motsatte gjelder imidlertid ikke. Dersom konkursskyldneren er skyldig restskatt, kan skatteoppkreverne bare motregne en forholdsmessig andel av restskatten mot et refusjonskrav på merverdiavgift som skyldneren har på staten, jf. § 32 nr. 3 andre punktum. Det foreligger ingen faglige grunner for denne forskjellsbehandlingen.

For å oppnå et mest mulig oversiktlig regelverk som behandler like tilfeller likt, foreslår departementet at *andre ledd første punktum* gjør et generelt unntak fra gjensidighetsvilkåret for konkursskyldnerens tilgodebeløp på skatte- eller avgiftskrav. Dette får betydning for felleskravet på skatt, som tilhører både stat, kommune, fylkeskommune og folketrygd, og arbeidsgiveravgift og trygdeavgift, som tilhører folketrygden. De øvrige kravene er rent statlige, og bestemmelsen vil derfor ikke innebære noen utvidelse for disse kravene.

Motsetningsvis følger det av bestemmelsen at det i konkurs ikke er noen utvidet motregningsadgang overfor tilgodebeløp på annet enn skatte- og avgiftskrav som skyldneren har på stat, kommune, fylkeskommune eller folketrygden. Eksempler på slike krav kan være krav på kjøpesum ved salg av varer til fylkeskommunen, betaling for tjenester utført av skyldneren for en kommune, krav på landbruketstilskudd fra staten ol. Motregningsretten overfor disse kravene vil derfor i sin helhet følge de alminnelige regler, som også samsvarer med hva som er gjeldende rett i dag. Noe annet ville gitt det offentlige et dekningsprivilegium som det kan være vanskelig å begrunne.

Andre og tredje punktum er bare aktuell der det kravet som skal innfordres er statens, kommunenes, fylkeskommunenes og folketrygdens felleskrav på formues- og inntektsskatt og trygdeavgift, det vil i praksis si et utestående krav på forskuddskatt etter *ligningsloven nytt kapittel 11* eller restskatt etter utkastet til skatteinnkrevingslov §§ 5-50 flg. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 3 andre punktum. Den innebærer ikke noe unntak fra gjensidighetsvilkåret, men medfører at felleskravet kan deles opp. Dersom bestemmelsen ikke var blitt videreført, ville det i realiteten vært en snevrere regel for slike krav enn for de øvrige skatte- og avgiftskravene. Dette vil også være en begrensning sammenlignet med hva som gjelder for de øvrige konkursskreditorer. Dersom en skatteoppkrever eksempelvis skal innfordre et krav på restskatt og konkursskyldneren har krav på en kjøpesum fra kommunen, kan skatteoppkreveren etter andre og tredje punktum motregne kjøpesummen i kommunens andel av restskatten så langt denne rekker.

Til § 7-2 Skyldnerens motregningsadgang

Bestemmelsen regulerer skyldnerens rett til å kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene i § 7-1 er oppfylt. Dersom eksempelvis skyldneren har et forfalt krav på merverdiavgift og

så får et tilgodebeløp ved skatteavregningen, kan skyldneren kreve at skattefogdkontoret motregner i tilgodebeløpet. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 5.

Etter kommuneloven § 53 kan likevel den som skylder skatt eller avgift til kommune eller fylkeskommune ikke gjøre dette opp ved motregning. Bakgrunnen for regelen er særlig hensynet til kommunenes og fylkeskommunenes likviditet. Dette innebærer at det bare er når skyldneren er skyldig et skatte- eller avgiftskrav til staten at han kan kreve at innkrevingsmyndighetene gjennomfører en motregning. Dersom skyldneren ikke har betalt for eksempel restskatt og ønsker å motregne med et krav han har på landbrukstilskudd, vil skyldneren ikke ha krav på dette. Skatteoppkreverne vil imidlertid i praksis sjelden nekte dette. Motregning er en effektiv oppgjørsform, og vil derfor i de fleste tilfeller også være ønskelig fra det offentliges side.

Til § 7-3 Unntak fra reglene om beslagsforbud

Det er antatt at reglene om beslagsfrihet i dekningsloven skal anvendes analogisk ved motregning etter alminnelige ulovfestede motregningsregler. I utgangspunktet bør dette også gjelde tilsvarende for motregning som erklæres av innkrevingsmyndighetene etter de utvidede reglene i § 7-1. Det er ingen grunn til at disse skrankene ikke skal gjelde når det skjer en motregning ut over hva som følger av ulovfestet rett.

Departementet foreslår imidlertid at disse begrensningene ikke skal gjelde når innkrevingsmyndighetene motregner i tilgodebeløp på skatte- og avgiftskrav som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene eller folketrygden. Bestemmelsen er i stor utstrekning en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 2 andre punktum og nr. 4 tredje punktum. 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 viser i denne forbindelse også til at reglene om beslagsfrihet kan fravikes for skatte- og avgiftskrav etter dekningsloven § 2-6.

Når innkrevingsmyndighetene motregner i andre krav enn tilgodebeløp på skatte- og avgiftskrav, eksempelvis skyldnerens krav på landbrukstilskudd eller på en kjøpesum, vil imidlertid reglene om beslagsfrihet gjelde på vanlig måte.

Til § 7-4 Gjennomføring av motregning

Dersom en skatteoppkrever motregner et krav på restskatt i et krav skyldneren har på eksempelvis landbrukstilskudd, følger det av § 7-4 at landbruksmyndighetene plikter å overføre den delen av tilskuddet det er motregnet i til skatteoppkreveren i stedet for til skyldneren. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 32 nr. 4 første punktum. Selv om det vanskelig kan tenkes at et offentlig organ ikke vil overføre beløpet til innkrevingsmyndighetene, anser departementet det som ryddig å videreføre denne pliktregelen i skatteinnkrevingsloven.

Det følger også av skattebetalingsloven § 32 nr. 4 første punktum at innkrevingsmyndighetene samtidig med pålegget skal underrette skyldneren, eventuelt konkursboet, om motregningen i rekommandert brev eller på annen etterviselig måte. Bestemmelsen må anses for å være en ren ordensbestemmelse. En motregning forutsetter en motregningserklæring, og motregningen er ikke gjennomført før erklæringen er kommet fram til skyldneren. Sett i sammenheng med § 32 nr. 4 første punktum kan bestemmelsen også være villedende i den forstand at det kan synes som om motregningserklæringen er det pålegget innkrevingsmyndighetene sender det offentlige organet. Det må imidlertid være klart at motregningserklæringen skal sendes skyldneren. Departementet foreslår derfor at denne delen av § 32 nr. 4 ikke videreføres i § 7-4.

Departementet vil for ordens skyld bemerke at det er den innkrevingsmyndigheten som er kreditor for skatte- eller avgiftskravet som skal innfordres som skal erklære motregning. Dersom eksempelvis skyldneren er skyldig restskatt og har et tilgodebeløp på merverdiavgift, er det skatteoppkreveren som skal erklære motregning overfor skyldneren og ikke skattefogdkontoret.

Til § 7-5 Klageadgang

Første punktum er nødvendig fordi klage etter de alminnelige reglene i tvangsfullbyrdelsesloven er utelukket etter at fullbyrdingen er avsluttet. Ved motregning vil fullbyrdingen måtte anses avsluttet etter at motregningen er erklært. Bestemmelsen innebærer at motregningserklæringen også kan påklages etter at motregningen er gjennomført ved at beløpet er gått inn på innkrevingsmyndighetenes konto. Regelen er en videreføring av skattebetalingsloven § 40 a andre punktum.

En motregning etter § 7-1 kan på mange måter sidestilles med tvangsfullbyrdelse. Paragraf § 7-5 gir ikke skyldneren rett til å klage dersom innkrevingsmyndighetene motregner etter de ulovfestede reglene, eksempelvis dersom et utestående krav på særavgift motregnes i et tilgodebeløp på merverdiavgift. Slike motregninger anses heller ikke som enkeltvedtak og kan derfor heller ikke påklages etter reglene i forvaltningsloven.

Departementet mener at det bør settes en tidsfrist på én måned for skyldnerens klageadgang, jf. *andre punktum*. Denne fristen er den samme som for valg av utleggsgjenstand etter tvangsfullbyrdelsesloven § 7-26 tredje punktum.

Til § 7-6 Forbud mot pantsettelse og overdragelse av tilbakebetalingskrav

Skatte- og avgiftslovgivningen har en rekke bestemmelser som medfører at skyldneren kan kreve tidligere innbetalte beløp, eventuelt med tillegg av renter, tilbake fra innkrevingsmyndighetene. Eksempelvis vil skattytere som er trukket eller har innbetalt et større beløp i forskuddsskatt enn det som blir endelig fastsatt ved ligningen, få et tilgodebeløp ved avregningen. På tilsvarende måte kan inngående merverdiavgift overstige utgående avgift, slik at den avgiftspliktige får et tilgodehavende på staten i terminen. Et tilbakebetalingskrav kan også oppstå ved at skyldneren får satt ned et skatte- eller avgiftskrav som følge av administrativ klagebehandling eller domsavsigelse. Dersom skyldneren allerede har innbetalt skatte- eller avgiftskravet, skal innkrevingsmyndighetene helt eller delvis tilbakebetale det.

Bestemmelsen er et unntak fra den generelle pengekravsrettslige regel om at enkle pengekrav fritt kan overdras på tilsvarende måte som andre formuesgoder. Lov av 8. februar 1980 nr. 2 om pant (panteloven) § 4-4 åpner videre for at enkle pengekrav kan pantsettes. Det bestemmes at bestemmelsen begrenser er for øvrig adgangen til å frivillig pantsette tilbakebetalingskrav, og den er ikke til hinder for at tredjemann kan gis panterett i kravet ved utlegg.

Forbudet mot pantsettelse og overdragelse av tilbakeleveringskravet 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, 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 andre punktum og § 59. Det samme gjelder for de krav som er omhandlet i § 1-2.

Bestemmelsen innebærer imidlertid en endring for svalbardskatt fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, særavgifter og toll, som i dag følger de alminnelige pengekravsrettslige reglene. For disse avgiftsartene vil skyldneren i mindre utstrekning få tilbakebetalingskrav mot staten. Slike tilbakebetalingskrav kan imidlertid oppstå for eksempel dersom et krav settes ned som en følge av klage. Departementet anser at en generell regel som gjelder for alle kravene omfattet av skatteinnkrevingsloven er det mest hensiktsmessige.

18.8 Kapittel 8 Tvangsfullbyrdelse

Skatte- og avgiftskrav kan i likhet med alminnelige sivilrettslige pengekrav tvangsinnfordres via de alminnelige namsmyndigheter. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene har imidlertid også adgang til selv å tvangsinnfordre skatte- og avgiftskrav ved utleggstrekk, og de kan også være gitt myndighet til å holde forretninger for utleggspant. For skatteoppkreverne følger særnamnsmyndigheten av skattebetalingsloven §§ 33 til 36 og for skattefogdkontorene av embetsverksloven § 5 tredje ledd.

Skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes særnamnskompetanse er et effektivt virkemiddel til å få inn utestående krav. Skatte- og avgiftskravene skal blant annet sikre offentlige inntekter og velferdsgoder, og står i en særstilling sammenlignet med de fleste andre typer pengekrav på grunn av sin store samfunnsmessige betydning. I motsetning til de fleste andre kreditorer velger heller ikke skatte- og avgiftsmyndighetene sine skyldnere, og kan som hovedregel heller ikke sikre sine krav ved pant, stansing av leveranser eller lignende ved gjeldsstiftelsen. Særnamnsmyndighet blir også aktivt brukt under innkrevingen. Det hadde med dagens namsmannsapparat vært arbeidskrevende og ville vanskeliggjort tvangsinnfordringen dersom innkrevingsmyndighetene skulle måtte tvangsinnfordre alle ubetalte krav via de ordinære namsmyndigheter. Dette ville også medført en betydning økning i namsmyndighetenes arbeidsbyrde. I tillegg medfører særnamnsmyndigheten en raskere iverksettelse av innfordringen, noe som øker sannsynligheten for positive resultater.

Departementet foreslår å videreføre skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes særnamskompetanse i §§ 7-2 til 7-5. Det foreslås imidlertid enkelte forenklinger og presiseringer sammenlignet med dagens regler.

Til § 8-1 Tvangsgrunnlag for utlegg

Alle skatte- og avgiftskravene nevnt i § 8-1 er i dag tvangsgrunnlag for utlegg, og departementet foreslår å videreføre dette i bestemmelsen. Dette innebærer at innkrevingsmyndighetene ikke behøver å få dom el. for kravet før de kan gå til tvangsfullbyrdelse. Dette er tids- og arbeidsbesparende og innebærer en vesentlig forenkling av tvangsinnfordringen. Dersom innkrevingsmyndighetene skulle måtte ha dom el. for hvert enkelt krav før iverksetting av eksempelvis utleggstrekk, ville dette vanskeliggjort tvangsinnfordringen vesentlig, tatt i betraktning det store antall krav.

Til § 8-2 Kompetanse til å holde forretning for utleggspant

Departementet foreslår i § 8-2 å videreføre skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å holde forretning for utleggspant. Kompetansen skal, på tilsvarende måte som tidligere, omfatte 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.

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 er en videreføring av gjeldende rett, og innebærer et unntak fra tvangsfullbyrdelsesloven § 7-3. Mens den ordinære namsmyndighet er stedlig begrenset ved at den er knyttet til geografiske distrikter, er særnamskompetansen knyttet til ansvaret for innkrevingen av ulike krav.

Skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse påvirkes i utgangspunktet ikke av at skyldneren flytter til en annen kommune eller et annet embetsdistrikt. En skyldner kan eksempelvis være undergitt flere skatteoppkreveres kompetanse 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 sier hvor en allerede kompetent namsmann skal eller kan avholde en utleggsforretning, noe som avhenger av hvilket formuesgode det skal tas utlegg i. I andre formuesgoder enn løsøre som ikke er realregistrert og verdipapirer (i praksis fast eiendom og enkle pengekrav som for eksempel bankinnskudd), kan utleggsforretningen holdes på skatteoppkreverens kontor, jf. § 7-9 første ledd tredje punktum. Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene i innkreverkommunen/-distriktet kan derfor ta utlegg i slike formuesgoder uavhengig av om skyldneren har flyttet og heller ikke har formuesgoder i kommunen/distriktet.

I de fleste tilfeller vil imidlertid skyldneren ha bopel i innkreverkommunen/-distriktet, slik at skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse i praksis ikke vil være vesentlig forskjellig fra hva som gjelder for de ordinære namsmenn.

En skatteoppkrever kan ikke holde utleggsforretninger i en annen kommune, tilsvarende kan et skattefogdkontor ikke holde forretninger utenfor sitt distrikt. I *andre 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 andre ledd, og innebærer at innkrevingsmyndigheten for slike krav kan holde utleggsforretninger i hele landet.

Dersom tvangsfullbyrdelsesloven § 7-9 medfører at innkrevingsmyndigheten ikke kan holde utleggsforretningen i sin egen kommune eller sitt eget distrikt, må vedkommende innkrevingsmyndighet begjære utlegg overfor de ordinære namsmenn. Det er etablert en bistandsordning mellom skatteoppkreverne. Departementet foreslår at en bestemmelse om dette uttrykkelig framgår av loven, jf. *andre ledd første punktum*. Dersom skyldneren har 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. Skatteoppkreverne kan ha bedre oversikt over skyldnerens økonomiske forhold enn de ordinære namsmenn. 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.

Departementet foreslår å legge til rette for en utvidelse av bistandsordningen slik at også skattefogdkontorene kan holde utleggsforretninger for hverandre, jf. *andre punktum*. I dag er skattefogdkontorene henvist til å benytte de ordinære namsmenn når det enkelte skattefogdkontor ikke selv kan holde forretningen. Departementet mener at en slik mulighet kan bidra til å effektivisere innkrevingen og til en samordning av tvangsinnfordringen av skatte- og avgiftskrav på tvers av embetsdistriktene. Dette kan også være enklere for skyldneren ved at han får færre namsmenn å forholde seg til. Departementet har også vurdert om skattefogdene og skatteoppkreverne burde kunne avholde utleggsforretninger for hverandre. En slik ordning kan bidra til å en samordning av innfordringen av skatte- og avgiftskrav, og en vil kunne ta utlegg for flere krav samtidig. 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 skattefogden å bistås av/samarbeide med skatteoppkreveren fremfor den ordinære namsmannen. En ulempe med en slik ordning kan være at det kan fremstå som uklart for skyldneren hvem som har ansvar for hva under innfordringen. Dette kan skape uklare linjer og svekke hans muligheter til å ivareta sine interesser i prosessen. Lovutkastet er utformet med den forutsetning at en slik ordning ikke innføres. Departementet er imidlertid interessert i høringsinstansenes synspunkter på en slik ordning.

Departementet foreslår at kompetansen til å holde utleggsforretninger skal gjelde for alle skatteoppkrevere og skattefogdkontor. I dag følger det av skattebetalingsloven § 36 første ledd at skatteoppkreverne må ha særlig bemyndigelse fra departementet for å kunne holde forretning for utleggspant. Før dette gis skal det innhentes uttalelse fra vedkommende kommunestyre.

Bakgrunnen for at departementet foreslår å oppheve ordningen med særskilt bemyndigelse, er at slike søknader i dag er en ren formalitet. Det er ønskelig at skatteoppkreverne har kompetanse til å holde utleggsforretninger for de skatte- og avgiftskravene de innkrever, og det blir derfor bare gitt avslag på søknader i særlige tilfeller. I de tilfellene hvor søknader om bemyndigelse er avslått, har begrunnelsen vært saksbehandlingsfeil, for eksempel at kommunestyret ikke har avgitt uttalelse.

Til § 8-3 Kompetanse til å beslutte utleggstrekk

Bestemmelsen viderefører skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å beslutte trekk i lønn m.m. Departementet foreslår at skatteinnkrevingsloven på tilsvarende måte som tvangfullbyrdelsesloven bruker begrepet "utleggstrekk". I dag kalles trekk tatt av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene med hjemmel i skattebetalingsloven gjerne for "påleggstrekk". Dette begrepet framgår ikke uttrykkelig av skattebetalingsloven, som benytter uttrykk som "trekkpålegg", "pålegg om skattetrekk", "pålegg om trekk" ol. "Påleggstrekk" benyttes derimot i gjennomgående i forskrift 21. august 1981 om påleggstrekk (påleggstrekkforskriften).

Det er enkelte mindre forskjeller mellom "utleggstrekk" og "påleggstrekk", blant annet for adgangen til trekk overfor selvstendig næringsdrivende, jf. merknadene til *andre ledd bokstav b* nedenfor. Realiteten er imidlertid den samme: Det etableres et tvangsmessig trekk i en løpende ytelse, og den trekkansvarlige kan holdes økonomiske ansvarlig dersom trekket ikke betales. Gjennomføringen skjer også i utgangspunktet etter tvangfullbyrdelsesloven, jf. § 8-5 og merknadene til denne bestemmelsen. Slik departementet ser det, taler hensynet til samordning av og konsekvens i lovspråket for at lovgivningen bruker samme betegnelse på samme disposisjon. Selv om begrepet "påleggstrekk" er innarbeidet hos skatteoppkreverne, skattefogdkontorene og arbeidsgiverne, bør en ny lov bidra til klargjøring ved å nytte en ensartet terminologi.

Etter *første ledd* følger skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes kompetanse til å pålegge utleggstrekk innkrevingsansvaret, på samme måte som for utleggspant. Dette gjelder uavhengig av hvor skyldneren er bosatt, og er en videreføring av gjeldende rett. Bestemmelsen er et unntak fra tvangfullbyrdelsesloven § 7-3 andre ledd andre punktum om at utleggstrekk bare kan besluttes av namsmannen i det distriktet der saksøkte har hjemting. Dersom skyldneren eksempelvis skal betale restskatt til skatteoppkreveren i kommune A, er det denne skatteoppkreveren som kan ta utleggstrekk for kravet uavhengig av om skyldneren senere har flyttet til en annen kommune.

Andre ledd regulerer hva 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.

Andre ledd andre og tredje punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 33 nr. 4. Eksempel på yrkesgrupper der lønnstakeren selv innkrever lønnen er ansatte drosjesjåfører. Bestemmelsene har sin parallell i ligningsloven ny § 11-18 nr. 2 som sier at i de tilfellene der arbeidstakeren selv krever inn sin godtgjørelse, plikter vedkommende å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren. Bestemmelsene er ikke strengt nødvendig. Det finnes ingen tilsvarende regel i tvangfullbyrdelsesloven, men den ordinære namsmannen pålegger også utleggstrekk i slike tilfeller etter hovedregelen i dekningsloven § 2-7. Dersom lønnstakeren eventuelt ikke innbetaler

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. Departementet foreslår imidlertid at skattebetalingsloven § 33 nr. 4 videreføres i skatteinnkrevingsloven av informasjonshensyn.

Andre ledd bokstav b er en videreføring av påleggstrekkforskriften § 3 nr. 2 og § 5 nr. 2, som er fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven § 33 nr. 1 første ledd tredje punktum. Departementet anser at reglene bør framgå uttrykkelig av loven. Eksempler på praktiske tilfeller der bestemmelsen kan komme til anvendelse er overfor drosjesjåfører, artister og forfattere. Godtgjørelsen 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 andre ledd bokstav a vil de ordinære namsmenn være henvist til den delen av vederlaget som de etter en nærmere beregning kommer til utgjør lønnsdelen. Den resterende delen må de ordinære namsmenn eventuelt ta utleggspant i. Etter *bokstav b* slipper skatteoppkreverne og skattefogdkontorene å foreta en slik beregning ved at de skjematisk kan trekke inntil 20 prosent av bruttoytelsen, og bestemmelsen innebærer derfor en vesentlig forenkling. For det første kan det være vanskelig å angi hvor stor andel som utgjør henholdsvis vederlag for arbeid og vederlag for bruk av driftsmidler. For det andre slipper de å gjennomføre to ulike tvangsfullbyrdelsesskritt overfor samme ytelse.

Skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan velge mellom å trekke 20 prosent av bruttovederlaget etter *andre ledd bokstav b*, eller å beregne lønnsdelen av godtgjørelsen og så ta utleggstrekk i denne etter *andre ledd bokstav a*. Problemstillingen er aktuell der godtgjørelsen i all hovedsak består av vederlag for arbeid, det vil si lønn. Dette er imidlertid ikke noe innkrevingsmyndighetene må vurdere i hvert enkelt tilfelle siden dette vil komplisere rutineene for utleggstrekk. Det vil videre bare være i unntakstilfeller at innkrevingsmyndighetene kommer dårligere ut med 20 prosent trekk i bruttoytelsen enn ved et alminnelig trekk i lønnsdelen av ytelsen.

Bestemmelsen kan bare brukes der godtgjørelsen etter sin art typisk inneholder en lønnsdel. Dersom godtgjørelsen i sin helhet utgjør vederlag for leie av driftsmidler, skal skatteoppkreverne og skattefogdkontorene ta utleggspant i hele godtgjørelsen etter § 8-2. Spørsmålet kan oppstå i eksempelvis drosjenæringen, der drosjeeiere dels kjører drosjen selv, dels både kjører selv og betaler andre for å gjøre det og dels helt overlater kjøringen til andre. Dersom godtgjørelsen til en drosjeeier vanligvis inneholder både en lønnsdel og en del som utgjør godtgjørelse for bruk av drosjen, behøver ikke innkrevingsmyndighetene å undersøke nærmere om det enkelte oppgjør fra drosjesentralen til drosjeeieren består av en lønnsdel eller ikke. Dersom drosjeeieren aldri kjører selv og godtgjørelsen derfor i sin helhet består av vederlag for bruken av drosjen, skal skatteoppkreverne og skattefogdkontorene ta utleggspant i hele vederlaget. Departementet legger ikke til grunn at innkrevingsmyndighetene skal ha en vidtgående undersøkelsesplikt overfor godtgjørelser som typisk består av en del som er vederlag for arbeid.

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 e.l., gjelder derfor ikke

livsoppholdsbegrensningen i § 2-7 første ledd første punktum. Heller ikke utleggstrekk etter *andre ledd bokstav b* bør imidlertid overstige det som med rimelighet trengs til underhold av skyldneren og skyldnerens husstand, og departementet foreslår derfor at bestemmelsen viser til livsoppholdsbegrensningen i dekningsloven § 2-7.

Departementet foreslår å forenkle dagens regelverk for skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes utleggstrekk på flere punkter. Av hensyn til et generelt og oversiktlig regelverk foreslås ikke skattebetalingsloven § 33 nr. 1 første ledd andre punktum om utleggstrekk ved fiske- og fangstvirksomhet 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 etter *andre ledd bokstav b*. 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 etter § 8-2 i hele vederlaget. Departementet anser derfor at det heller ikke her er behov for særreguleringen.

Departementet foreslår heller ikke å videreføre skattebetalingsloven § 34 om avtalt utleggstrekk. Det antas ikke å være behov for ordningen ved siden av utleggspant og alminnelig utleggstrekk etter §§ 8-2 og 8-3, og adgangen til å inngå betalingsavtaler mellom innkrevingsmyndighetene og skyldneren av hensyn til innfordringen etter § 9-2.

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 i dag. 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 eller etter avtale med skyldneren. Et slikt tosporet system kan verken anses som nødvendig eller hensiktsmessig.

Det er i dag ikke adgang til å beslutte alminnelig utleggstrekk 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 bare 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, slik at det ikke kan tas utleggspant i de ytelsene det kan tas utleggstrekk i og motsatt. Skatteinnkrevingsloven bør ikke etablere et annet system. I salgsvederlag ol. bør innkrevingsmyndighetene derfor eventuelt ta utleggspant i hele vederlaget/oppgjøret etter § 8-2.

Også overfor næringsdrivende som har så vidt store økonomiske problemer at de ikke kan betjene skatte- og avgiftsgjelden, vil det kunne være mest hensiktsmessig å ta utleggspant i hele vederlaget. Dette vil relativt raskt kunne gi en avklaring på om virksomheten bør legges om, isteden for at den langsomt tappes for løpende inntekter via et avtalt utleggstrekk. Dersom virksomheten skal fortsette, bør det eventuelt skje ved tilførsel av ny kapital, og ikke ved at det gis lettelser med betalingen av skatte- og avgiftskrav. En innvending her er at utleggspant i motsetning til et utleggstrekk må etableres i hvert enkelt vederlag. Ved utleggspant kan det imidlertid være tilstrekkelig med én forretning for å sikre det utestående skatte- eller avgiftskravet. Dersom det istedet nedlegges et utleggstrekk, vil dette i realiteten innebære at skyldneren får betalt ned restansen avdragsvis, det vil

si at skyldneren gis en betalingsutsettelse. I disse tilfellene vil derfor utleggspant være et bedre middel for tvangsinnfordring.

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 andre 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.

Det kan også anføres at ordningen med avtalt utleggstrekk har 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 trekkansvarlige blir økonomisk ansvarlig for at trekket gjennomføres, jf. § 12-6. Den frivillige avtalen har derfor størst konsekvenser overfor en tredjemann.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å videreføre regelen om avtalt utleggstrekk.

Til § 8-4 Gjennomføring av utleggstrekk

Hvordan utleggstrekk tatt av skatteoppkreverne skal gjennomføres, er i dag særskilt regulert i skattebetalingsloven § 33 nr. 2 til 4. Nærmere bestemmelser er også gitt i påleggstrekkforskriften. Disse gjelder også for utleggstrekk tatt av skattefogdkontorene, jf. embetsverksloven § 5 tredje ledd første punktum. Der skattebetalingsloven eller påleggstrekkforskriften ikke har fastsatt særskilte bestemmelser, kommer tvangfullbyrdelsesloven §§ 7-21 til 7-24 til anvendelse, jf. skattebetalingsloven § 40 a og merknadene til § 8-5 nedenfor.

Skatteoppkreverne, som fastsetter langt de fleste utleggstrekkene, har god erfaring med påleggstrekkforskriften, og bestemmelsene er innarbeidet i praksis. Hensynet til et oversiktlig regelverk taler imidlertid for at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene i størst mulig grad følger reglene om gjennomføring i tvangfullbyrdelsesloven. Dette er av særlig betydning for trekkansvarlige som skal administrere utleggstrekk nedlagt av forskjellige namsmenn. I dag er gjennomføringen av utleggstrekk av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene regulert både i tvangfullbyrdelsesloven, skattebetalingsloven § 11 nr. 4, § 12 og § 33 og forskrifter fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven. Dette medfører at det er vanskelig å ha oversikt over regelverket. Det bør være færrest mulig særregler å forholde seg til for de trekkansvarlige, slik at de enkelt kan orientere seg om hvilke plikter de har. Det kan i denne sammenheng vises til at ved utleggstrekk besluttet av Statens Innkrevingsentral gjelder bestemmelsene i tvangfullbyrdelsesloven om gjennomføringen av utleggsforretningen i utgangspunktet i sin helhet, jf. straffeprosessloven § 456 tredje ledd. I tillegg passer ikke alle bestemmelsene i skattebetalingsloven og påleggstrekkforskriften når skattefogdkontorene beslutter utleggstrekk, jf. nedenfor.

Departementet er derfor av den oppfatning at skatteoppkrevernes og

skattefogdkontorenes utleggstrekk i større utstrekning enn i dag bør følge tvangfullbyrdelsesloven, og en rekke av dagens særregulering foreslås derfor ikke videreført i skatteinnkrevingsloven.

Første ledd første punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 33 nr. 3 andre punktum, og innebærer at utleggstrekket skal settes på skattetrekkkontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette. Ordningen innebærer en praktisk forenkling for både skatteoppkreverne og arbeidsgiveren. Arbeidsgiverne godtgjøres rentefordelen i den tiden trekket står på skattetrekkkontoen. Etter *andre punktum* skal det trukne beløpet sendes til den skatteoppkreveren som har pålagt trekket. Dette gjelder selv om kreditoren for forskuddstrekket er skatteoppkrever for en annen kommune. Problemstillingen er aktuell dersom skyldneren flytter.

Til sammenligning følger det av tvangfullbyrdelsesloven § 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 trukke 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.

Første ledd er bare aktuell overfor arbeidsgivere som foretar forskuddstrekk på vegne av en skatteoppkrever og dermed har en skattetrekkkonto. Dersom skatteoppkreverne beslutter utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i selvstendig næringsvirksomhet, vil oppdragsgiveren ikke alltid ha trekkplikt etter *ligningsloven nytt kapittel 11 om forskuddstrekk*. Utleggstrekket skal da følge reglene i tvangfullbyrdelsesloven.

Henvisningen i skattebetalingsloven § 33 nr. 3 andre punktum til § 11 nr. 4 og § 12 blir i praksis ikke brukt på utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene. Det er ikke naturlig at de trukne beløp skal settes inn på skattetrekkkonto siden den trekkansvarlige ikke kan disponere over denne uten den lokale skatteoppkreverens samtykke. Departementet mener derfor at utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene i sin helhet bør følge reglene i tvangfullbyrdelsesloven.

Andre ledd gjelder bare for utleggstrekk besluttet av skattefogdkontorene, og er den samme regelen som gjelder for utleggstrekk for bidragskrav, jf. bidragsinnkrevingsloven § 8 andre ledd. For utleggstrekk besluttet av skatteoppkreverne vil det samme følge av at arbeidsgiveren skal sette beløpet inn på skattetrekkkontoen sammen med forskuddstrekket.

Tredje ledd inneholder en forskriftshjemmel for departementet.

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 2 første punktum skal utleggstrekk iverksettes ”ved at det i rekommandert brev eller på annen påviselig måte gis arbeidsgiveren eller den som foretar utbetalingen på vegne av arbeidsgiveren, pålegg om å holde trekkbeløpet tilbake”. Til sammenligning følger det av tvangfullbyrdelsesloven § 7-21 andre ledd første punktum at namsmannen skal underrette den trekkansvarlige om plikten til å foreta trekk. Tvangfullbyrdelsesloven regulerer ikke på hvilken måte trekket skal sendes. Departementet anser at det ikke er grunn til å videreføre § 33 nr. 2 første punktum i skatteinnkrevingsloven, men at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bør følge tvangfullbyrdelseslovens bestemmelser i sin helhet. En ny lov bør i størst mulig grad være teknologinøytral og ikke særskilt nevne på hvilken måte underretningen skal skje. Rekommandert

brev brukes tilnærmet aldri i dag. Hvordan den trekkansvarlige skal underrettes, bør eventuelt reguleres i instruksjoner ol.

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 2 andre punktum gjelder et pålegg om trekk også overfor det organ som utbetaler dagpenger under arbeidsledighet etter folketrygdloven kapittel 4 eller sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8. Bestemmelsen innebærer at et løpende utleggstrekk kan fortsette uten unødig avbrudd når lønnsyteler m.v. erstattes med trygdeytelser som nevnt. Utleggstrekket skal da fortsette på grunnlag av de opplysningene fra den som i utgangspunktet var trekkansvarlig.

Til sammenligning bestemmer tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 andre 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." Dette innebærer at adgangen til å overføre et trekk også gjelder 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) s. 157.

Forskjellen mellom skattebetalingsloven § 33 nr. 2 andre punktum og tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 andre ledd tredje punktum er at utleggstrekk etter den førstnevnte bestemmelsen automatisk går over fra den trekkansvarlige til det organ som utbetaler sykepenger og dagpenger. Ved ordinære utleggstrekk må saksøkeren fremsette en begjæring om trekkplikt overfor namsmannen, og namsmannen trenger ikke ta begjæringen til følge.

Departementet har vurdert behovet for å ha en særregulering for utleggstrekk besluttet av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene på dette området. Dersom skatteoppkreverne og skattefogdkontorene følger reglene i tvangsfullbyrdelsesloven, innebærer ikke dette at de mister det opprinnelige trekkets prioritet. Skattebetalingsloven § 33 nr. 2 andre og tredje punktum innebærer imidlertid en arbeidsmessig forenkling ved at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene ikke trenger å pålegge trygdekantorene trekkplikt. For dagpengene vil imidlertid innkrevingsmyndighetene i de fleste tilfellene under enhver omstendighet være nødt til å fastsette et nytt utleggstrekk siden dagpenger vil utgjøre et lavere beløp enn lønnsytelsen. Også for sykepengene må innkrevingsmyndighetene medvirke i de fleste tilfellene fordi de trekkansvarlige ikke er klar over særreguleringen.

Tvangsfullbyrdelsesloven § 7-23 gjelder også når skyldneren skifter arbeidsgiver. Dersom bestemmelsen gjelder for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene, vil den samme løsningen dermed legges til grunn både ved skifte av arbeidsgiver og når skyldneren går over til dag- eller sykepenger. For de trekkansvarlige vil det være en regelteknisk forenkling at de samme plikter gjelder uavhengig av hvilken namsmann som har nedlagt trekket.

Departementet har derfor etter en totalvurdering kommet til at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bør følge reglene i tvangsfullbyrdelsesloven i sin helhet, slik at skattebetalingsloven § 33 nr. 2 andre og tredje punktum ikke videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Etter skattebetalingsloven § 33 nr. 5 første punktum skal påleggstrekk foretas ved siden av mulig forskottstrekk. 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 antar derfor at § 33 nr. 5 første punktum er overflødig, og ikke bør videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Det følger av skattebetalingsloven § 33 nr. 5 andre punktum at dersom det er tatt utleggstrekk for flere krav hos samme skyldner, har kravene prioritet etter reglene i dekningsloven § 2-8. Departementet anser at også denne bestemmelsen er overflødig, og derfor ikke bør videreføres.

Til § 8-5 Forholdet til tvangfullbyrdelsesloven

Da tvangfullbyrdelsesloven ble vedtatt, ble det presisert i skattebetalingsloven § 40 a at tvangfullbyrdelseslovens regler om gjennomføring av utleggsforretningen, herunder reglene om klage, bortfall og opphevelse av utlegg, også gjelder for skatteoppkrevernes tvangfullbyrdelse etter skattebetalingsloven kapittel VI med mindre noe annet følger av skattebetalingsloven. Ifølge forarbeidene innebærer dette at blant annet tvangfullbyrdelsesloven §§ 5-6 til 5-19 og §§ 7-9 til 7-28 får anvendelse i den utstrekning ikke noe annet er bestemt i skattebetalingsloven.

Både skatteoppkreverne og skattefogdkontorene bør også for framtiden følge reglene i tvangfullbyrdelsesloven når de holder forretninger for utleggspant og tar utleggstrekk hvis ikke noe annet er bestemt i skatteinnkrevingsloven. Departementet er imidlertid av den oppfatning at det bør klargjøres ytterligere hvilke bestemmelser i tvangfullbyrdelsesloven som kommer til anvendelse. En henvisning til de konkrete bestemmelsene som skal gjelde tilsvarende vil være lettere å praktisere for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene enn den henvisningen som i dag er i skattebetalingsloven § 40 a.

Departementet foreslår derfor at det framgår uttrykkelig av § 7-5 at tvangfullbyrdelsesloven kapittel 3, kapittel 4, §§ 5-6 til 5-19 og kapittel 7 bør gjelde tilsvarende. Dette innebærer en utvidelse av bruken av tvangfullbyrdelsesloven siden kapittel 3 i dag ikke blir ansett for å gjelde. I kapittel 7 vil §§ 7-9 til 7-28 være de mest aktuelle bestemmelsene. I tillegg til §§ 8-2 til 8-4 innebærer § 12-6 et unntak fra reglene i tvangfullbyrdelsesloven.

Til § 8-6 Tvangsinnfordring ved dobbelbeskatning

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 39 fullt ut slik som i dag, men har en noe annen redigering. Ordlyden er også oppdatert uten at det er ment å gjennomføre endringer i forhold til gjeldende rett.

Tvangssalg av varer og stansing av motorkjøretøy

Til § 8-10 Tvangssalg av varer

Tollvesenet er på visse vilkår gitt adgang til å tvangsselge varer som er i tollvesenets varetekt, jf. tolloven §§ 30, 47, 53, 72 og 74. Varene blir solgt via de ordinære namsmenn på såkalt tollauksjon. Salgsmetoden er den samme, uavhengig av bakgrunnen for salget.

Tolloven § 30 inneholder de prinsipielt og praktisk viktigste reglene. Det følger av § 30 første ledd at tollvesenet har rett til å tilbakeholde eller hente inn varer ”som ikke blir tollekspedert innen fastsatte frister, eller som er disponert over i strid med §§ 29 og 32”. Tankegangen bak § 30 er at den som innfører en vare til Norge har to alternativer; enten å legge varen på tollager eller å tollekspedere den. I de tilfellene der en vare innføres uten å tollekspederes eller disponeres over i strid med en tillatelse gitt av tollvesenet, er toll og andre innførselsavgifter forfalt til betaling. Mangler vareeieren evne eller vilje til betaling, står innlegg på tollager igjen som eneste alternativ i påvente av at betalingsevne eller -vilje skal inntreffe. Varene kan i neste omgang selges gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven så langt de passer, jf. § 30 andre ledd.

Tolloven §§ 47 og 53 gir rett til salg av varer som befinner seg på henholdsvis tollvesenets tollager og private tollager når disse varene ikke blir tatt ut innen en gitt frist satt av tollvesenet eller lagerleie på tollvesenets eget lager ikke blir betalt. Plikten til fortolling oppstår når fristen satt av tollvesenet oversittes. Dersom vareeieren ikke frivillig fortoller varen, må den tvangsmessig tollbehandles. Dette innebærer at varen selges gjennom namsmyndighetene for å inndrive toll- og avgiftskravene.

Tolloven § 72 første ledd gir tollvesenet rett til å tilbakeholde transportmiddel og andre ting som har vært brukt til overtredelse av tolloven kapittel X for å sikre et inndragningsbeløp eller bøter som eieren eller noen i tjeneste på transportmidlet er eller antas å ville bli ilagt på grunn av overtredelsen. Dette forutsetter likevel at selve overtredelsen knytter seg til en vare som er toll- og avgiftspliktig ved innførselen. Dersom ikke beløpet er betalt eller sikret på annen måte innen en måned etter at kravet er fastsatt, kan tollvesenet selge varen gjennom de ordinære namsmyndigheter.

Når tollvesenet har beslaglagt en vare etter tolloven § 73, tar tollvesenet normalt varen i forvaring, jf. tolloven § 74 første ledd. Dersom varen er utsatt for hurtig bedervelse eller er levende dyr, kan varen utleveres eieren straks dersom han betaler toll- og avgiftskravet og deponerer et beløp som svarer til varens verdi eller stiller annen sikkerhet, jf. § 74 andre ledd første punktum. Dersom eieren ikke vil overta varen eller ikke er kjent, kan tollvesenet selge varene gjennom namsmyndighetene.

At det skjer et tvangssalg av en vare kan således skyldes mange ulike forhold. Det situasjonene har til felles er at tollvesenet har eller overtar den fysiske råderetten over varene og kan selge dem dersom visse vilkår er oppfylt. Siden tvangssalget helt eller delvis vil skje som et ledd i tvangsinnfordringen av tollvesenets krav, er departementet av den oppfatning at reglene om selve auksjonsprosessen bør stå i skatteinnkrevingsloven, jf. lovutkastet § 8-10.

Departementet har som en alternativ løsning vurdert å plassere hele tolloven § 30 i skatteinnkrevingsloven. Bestemmelsen har imidlertid ikke bare en side til innkrevingen av tollvesenets krav, men er også sentralt for å framtvinge deklareringsreglene for varer som innføres til Norge. Tolloven bygger på et selvdeklareringsprinsipp, og det er nødvendig med en sanksjon overfor dem som unnlater å deklare en vare. Tolloven § 30 skal gi vareeieren en oppfordring til dette, og det kan derfor anføres at bestemmelsen bør stå i tolloven sammen med deklareringsreglene for øvrig. Det er heller ikke tilsvarende regler for skatte- og avgiftskravene som innkreves av skatteoppkreverne og skattefogdkontorene, og dette taler også mot å plassere tolloven § 30 i en generell skatteinnkrevingslov.

I motsatt retning taler imidlertid at adgangen til innhenting og tvangssalg bare er ett av flere virkemidler tollvesenet har til rådighet for å tvangsinnfordre toll- og avgiftskrav som er påløpt ved innførselen. Av hensyn til sammenhengen med de øvrige tiltakene for tvangssinnfordring kan det derfor være hensiktsmessig å plassere någjeldende bestemmelser i tolloven § 30 i skatteinnkrevingsloven. Departementet har likevel på bakgrunn av en helhetsvurdering valgt å bare ta inn bestemmelsene om auksjonsprosessen i skatteinnkrevingsloven. Høringsinstansene bes imidlertid om å vurdere den foreslåtte oppdelingen av bestemmelsene om tvangssalg.

Tollvesenet kan også selge varer der eiendomsretten er gått over til staten, jf. tolloven §§ 33, 67 og 78. Disse tilfellene kan ikke karakteriseres som tvangssalg, og salget går heller ikke via de ordinære namsmenn. Bestemmelsene vil derfor ikke bli berørt av departementets utkast til § 8-10.

Første ledd er en videreføring av tolloven § 30 andre ledd første punktum, § 47 andre ledd første punktum og tredje ledd første punktum, § 53 andre punktum, § 72 andre ledd andre punktum og § 74 andre ledd andre punktum. Departementet vil understreke at bestemmelsene i tolloven bare gir en adgang for distriktstollstedene til å selge varene. I enkelte tilfeller kan forholdene være slik at et tvangssalg ikke framstår som rimelig. Dette kan tenkes der en vare reelt sett eies av andre enn den som er ansvarlig for toll- og avgiftskravet (vareeieren), eksempelvis dersom en utenlandsk borger har lånt en bil av venner eller familie og vedkommende ikke tollekspederer bilen når han kjører inn i Norge. Her kan det være urimelig å legge kjøretøyet på tollager for senere å selge det på tvangsauksjon, siden dette i praksis vil innebære en ekstinksjon av tredjemanns eiendomsrett. Tollvesenet utleverer derfor som den store hovedregel de tilbakeholdte/innhentede varene dersom de reelle eierne kan godtgjøre eiendomsretten og var i god tro. Tilsvarende vil gjelde ved leasede biler. Toll- og avgiftskravet består imidlertid overfor vareeieren.

Den samme løsningen bør i utgangspunktet legges til grunn dersom en utenlandsk panthaver har pant i varen, men her er det større grunn til at panthaveren må bære risikoen for at vareeieren reiser utenlands og foretar handlinger som gjør at vedkommende mister rettsvernet.

Andre ledd regulerer distriktstollstedenes plikt til å varsle vareeieren om at et tvangssalg vil bli gjennomført. Hovedregelen i *første punktum* viderefører gjeldende rett. *Andre punktum* regulerer de tilfellene der det ikke er mulig å varsle vareeieren, og etablerer én felles regel ved salg etter §§ 30, 47 og 53. I hvilken utstrekning det er regler om dette i tolloven i dag, varierer mellom de ulike lovbestemmelsene. Etter § 30 andre ledd fjerde punktum kan et salg skje 14 dager etter lossingen dersom vareeieren ikke har kjent adresse. Lossingstidspunktet kan imidlertid ikke brukes som et utgangspunkt dersom varene er innført til Norge uten å tollekspederes eller legges inn på tollager, er tollekspedert uriktig eller er disponert over i strid med § 32. Tolloven § 47 andre ledd fjerde punktum og § 53 fjerde punktum bestemmer at varene kan selges 14 dager etter utløpet av lagringsfristen. Etter § 47 tredje ledd tredje punktum skal vareeieren "om mulig" varsles.

For tilfellene som nevnt i § 72 kan et salg først skje en måned etter at et krav om inndragningsbeløp eller bot er endelig fastsatt, jf. § 72 andre ledd første punktum. Departementet anser det som naturlig at 14-dagersfristen løper fra dette tidspunktet, jf. tredje punktum. Etter § 72 andre punktum fjerde punktum skal eieren i dag bare varsles dersom han er kjent.

Bakgrunnen for et salg etter § 72 kan være at varene må selges snarlig, og i disse tilfellene bør derfor tollvesenet ikke måtte vente med salget i 14 dager, jf. *fjerde punktum*. Når salgsretten inntreer er ikke berørt i § 74 i dag.

Tredje ledd er en presisering av gjeldende rett. Departementet anser det som hensiktsmessig at det framgår uttrykkelig av lovverket at distriktstollstedene kan velge mellom å selge varene i fortollet og ufortollet stand siden dette kan ha stor betydning for vareeieren.

I utgangspunktet vil varen frembys som ufortollet ved tvangssalget, slik at kjøperen i tillegg til kjøpesummen også må betale toll- og avgiftskravet. Dersom man ikke får bud på varen som ufortollet, frambyr distriktstollstedene 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 man selger varen ufortollet eller fortollet. Også ved ufortollet salg kan den opprinnelige vareeieren bli sittende igjen med et restkrav, siden kjøperen på auksjonen ikke kan holdes ansvarlig for eventuell tilleggstoll, tilleggsavgifter og forsinkelsesrenter.

Etter *fjerde ledd første punktum* skal salget avsluttes ved at kjøpesummen utbetales til de berettigede. Andre til sjetten 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 andre punktum vil blant annet omfatte rettsgebyr og godtgjørelse til oppnevnt medhjelper.

Det framgår ikke klart av regelverket i dag at kravene på toll, særavgifter og merverdiavgift har fortrinn framfor andre rettighetshavere i varen, men henvisningene til tvangsfullbyrdelsesloven § 8-16 første ledd i blant annet § 30 andre ledd tredje punktum blir forstått på denne måten. Bestemmelsen i tvangsfullbyrdelsesloven omhandler imidlertid direkte hvilken anledning en rettighetshaver har til å få gjennomført et tvangssalg ut fra sin prioritet, og selve dekningsrekkefølgen er regulert i tvangsfullbyrdelsesloven § 8-19 annet ledd.

Bakgrunnen for at kravene på toll, særavgifter og merverdiavgift bør dekkes først, er at det ifølge tollovgivningen ikke er tillatt å nyttegjøre seg varer innført fra utlandet med mindre de er fortollet. Før fortolling har altså ikke varene noen reell verdi, siden de ikke på lovlig måte kan brukes til noe som helst. 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 tollvesenets krav dekkes før noen av rettighetshaverne får dekning. Toll- og avgiftskravene må med andre ord betales forlods, på samme måte som auksjonskostnader o.l. Dette innebærer eksempelvis at dersom det er tatt utleggspant i en bil, vil kravene på toll, særavgifter og merverdiavgift gå foran kravet til den som har fått utlegg.

Det skal imidlertid bemerkes at tollvesenets innhentings- og salgsrett kan 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 distriktstollstedene ikke bør bruke salgsretten, jf. merknadene til *første ledd*.

Omkostninger ved lagerholdet som nevnt i fjerde punktum kan både være private lagerholderes kostnader og omkostninger påløpt på tollvesenets lager.

Første ledd femte punktum gjør unntak fra prioritetsreglene i *tredje og fjerde punktum*. Bakgrunnen for at krav på toll, særavgifter og merverdiavgift er gitt prioritet, er som nevnt at varene ikke kan brukes på lovlig måte i Norge før de er fortollet. Denne begrunnelsen slår ikke nødvendigvis til ved et tvangssalg etter § 72. Det kan være et norsk kjøretøy som tvangsselges fordi det er brukt til å smugle varer inn til Norge. Kjøretøyet kan imidlertid fullt ut benyttes lovlig i Norge. Det er da urimelig at et inndragingsbeløp, en bot ilagt føreren av kjøretøyet eller et eventuelt toll- og avgiftskrav går foran en godtroende tredjemanns rett i kjøretøyet.

Det kan være naturlig å sammenligne med de tilfellene der en vare blir inndratt etter straffelovens regler. Her vil det måtte bestemmes i dommen om man skal la inndragningen få virkning også overfor eventuelle rettighetshavere, og dette skjer i så fall ut fra en culpavurdering, jf. straffeloven § 37. Departementet er av den oppfatning at det ikke er noen grunn til å behandle rettighetshaverne annerledes ved salg etter tolloven § 72 enn ved inndragning etter straffeloven § 35, og foreslår derfor i *femte punktum* at rettighetshaveren skal ha dekning før de øvrige kravene dersom vedkommende var i god tro. Bestemmelsen er utformet i tråd med straffeloven § 37.

Femte ledd om eventuelle overskytende beløp er en videreføring av gjeldende rett.

Til § 8-11 Stansing av kjøretøy

Departementet foreslår at motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 om distriktstollstedenes rett til å stanse og avskilte kjøretøy tas inn i skatteinnkrevingsloven. Skatteinnkrevingsloven vil i utgangspunktet regulere det som skjer med skatte- og avgiftskrav fra de er fastsatt og til de faller bort. Dette vil omfatte både frivillig innbetaling og de aktiviteter innkrevingsmyndighetene setter i verk etter at et krav er misligholdt. Stansingsretten brukes i hovedsak i de tilfellene der et avgiftskrav ikke er betalt ved forfall. Tidspunktet stansingsretten inntreffer taler derfor for at den bør framgå av skatteinnkrevingsloven.

Isolert sett er et vedtak om stansing kun en beslutning om bruksbegrensning. Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 gir ikke tollvesenet legalpant i kjøretøyet, og innfordringen av selve avgiftskravet må følge vanlige regler om tvangsinnfordring, for eksempel ved at distriktstollstedene begjærer utleggspant overfor de ordinære namsmenn. Rent faktisk er imidlertid stansingsretten et effektivt middel for tvangsinnfordring. Etter at en avskilting eventuelt er gjennomført, må eieren betale avgiften for å kunne benytte seg av kjøretøyet igjen. Dette innebærer en kraftig oppfordring til å betale.

Departementet har etter en samlet vurdering derfor kommet fram til at motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 bør stå i skatteinnkrevingsloven § 8-11. Stansingsregelen hører mer hjemme i en lov som regulerer innkreving og sikring av særavgiftskrav enn i en lov som først og fremst omhandler fastsettingen av kravene.

Distriktstollstedenes stansingsrett framgår av *første ledd*, som i sin helhet er en videreføring av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 første ledd. Det framgår av første punktum hvilke typer

særlavgifter stansingsretten omfatter. Som i dag bør dette gjelde for særlavgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, jf. lovens § 5, og avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje, jf. særlavgiftsloven § 4 tredje ledd. En alternativ, mer fleksibel måte å utforme lovutkastet på kunne være å henvise til de særlavgifter som til enhver tid er omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Departementet mener imidlertid at loven blir mer oversiktlig dersom den uttrykkelig angir hvilke særlavgifter som er omfattet av stansingsretten. Typer av særlavgifter endres oftere enn skatte- og avgiftsarter for øvrig, men lovteksten i skatteinnkrevingsloven kan endres samtidig med at eventuelle nye særlavgifter innføres.

Stansingsretten vil også omfatte renter av særlavgiftskravene og forhøyet avgift etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven §§ 3 og 4 og særlavgiftsloven § 4 første ledd andre punktum, jf. § 1-1 andre ledd.

På tilsvarende måte som i dag bør samtlige distriktstollsted kunne beslutte stansing.

Andre ledd presiserer hva en stansing innebærer, det vil si at det kan legges inn en registreringssperre og at kjøretøyet kan avskiltes. At det kan skje en avskilting framgår uttrykkelig av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 andre ledd, mens dette ikke er tilfelle for registreringssperren. Praktiske forhold tilsier imidlertid at stansingsretten også må omfatte nektelse av på- og omregistrering. Det kan være ressurs- og tidkrevende å lokalisere et kjøretøy for å avskilte det. Dette kan medføre at kjøretøyet blir forsøkt solgt før fysisk avskilting er foretatt. Dersom kjøpesummen ikke allerede er betalt, vil nektelse av registrering også kunne være i tredjemanns interesse. At et stansingsvedtak kan innebære en registreringssperre er også godtatt i rettspraksis, jf. Rt. 1995 side 1837.

Distriktstollstedene bør også kunne be politi, lensmenn eller annen offentlig myndighet om å gjennomføre avskiltingen, jf. tredje ledd. Dette framgår i dag av forskrift 15. desember 1989 nr. 1247 om tollvesenets avskilting mm. § 1 første ledd, vedtatt med hjemmel i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5, men departementet anser det som hensiktsmessig at regelen står i loven, jf. *tredje ledd*.

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 andre ledd. For avgift ilagt for urettmessig bruk av merket mineralolje er registrert eier og bruker solidarisk ansvarlige, jf. særlavgiftsloven § 4 andre ledd. Motorkjøretøyet kan stanses også overfor de solidarisk ansvarlige. Stansingsretten går imidlertid videre enn dette, slik at distriktstollstedene i utgangspunktet kan stanse kjøretøyet selv om ikke eieren eller brukeren av kjøretøyet er ansvarlig for avgiften etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 6 eller særlavgiftsloven § 4. Dette utgangspunktet må imidlertid modifiseres noe overfor godtroende erververe. Det blir i praksis lagt til grunn av stansingsretten kan ekstingveres – enten etter godtroervervsloven direkte eller etter prinsippene i denne. Departementet anser at dette bør framgå uttrykkelig av loven, jf. *fjerde ledd*.

På tilsvarende måte som i dag bør det være et gebyr til dekning av utgiftene i forbindelse med en avskilting, jf. *femte ledd*. Per 1. januar 2003 utgjør gebyret 900 kroner.

Sjette ledd gir departementet adgang til å gi forskrift om framgangsmåten ved stansing.

Sikring av skatte- og avgiftskrav

Til § 8-21 Sikkerhetsstillelse ved opphold i utlandet

Første punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 38 første punktum, som gjelder for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved lønnstrekk, og merverdiavgiftsloven § 60 første punktum, som gjelder for merverdiavgift. For formues- og inntektsskatt må bestemmelsen ses i sammenheng med ligningsloven § 4-7 nr. 6, som bestemmer at en skattyter som skal ta fast opphold i utlandet og som ikke vil være skattepliktig her etter at han har forlatt Norge, senest 4 uker før avreise skal levere selvangivelse over sin formue og inntekt og kreve forhåndsligning.

Departementet foreslår at regelen skal gjelde for alle skatte- og avgiftskravene omfattet av skatteinnkrevingsloven, noe som innebærer en utvidelse for skatt til Svalbard fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, særavgifter og toll.

Bestemmelsen er ment å skulle gi innkrevingsmyndighetene sikkerhet for skatte- og avgiftskravene der en eventuell senere innfordring vil bli vanskeliggjort på grunn av skyldnerens utenlandsopphold. Den forutsetter at enten ligningskontorene eller skyldneren selv gir beskjed til skatteoppkreverne om flyttingen. Så vidt departementet kjenner til, blir ikke bestemmelsen brukt i praksis. Departementet foreslår heller ingen sanksjonsmuligheter om skyldneren ikke overholder plikten til å stille sikkerhet i kapittel 13. En trussel om bøtestraff, som man har i dag etter skattebetalingsloven § 52, vil antageligvis ikke ha stor preventiv betydning i disse tilfellene. Departementet vurderer derfor å foreslå opphevet skattebetalingsloven § 38 første punktum og merverdiavgiftsloven § 60 første punktum uten å videreføre bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven. Dette vil innebære at skatte- og avgiftskravene eventuelt 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. Departementet vil ta endelig stilling til dette i lys av høringsuttalelsene.

Andre punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 38 andre punktum.

Til § 8-22 Sikkerhetsstillelse for engangsavgift

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 tolldistriktet 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.

Forskriften § 7-8 om sikkerhetsstillelse skal sikre at staten får dekket sine avgiftskrav. Departementet anser det derfor som naturlig at bestemmelsen står i skatteinnkrevingsloven og ses i sammenheng med de øvrige innkrevingsreglene. Dette gjelder selv om sikkerhet blir krevet før kravet på engangsavgift er forfalt. Utkastet til § 8-23 er i sin helhet en videreføring av forskriften § 7-8. Dersom

den avgiftspliktige ikke stiller sikkerhet, må engangsavgiften betales kontant før kjøretøyet kan registreres i det sentrale motorvognregisteret. Utgangspunktet er at sikkerheten til enhver tid skal dekke avgiftskravet for en måned.

Til § 8-23 Sikkerhetsstillelse for særavgiftene for øvrig

For de særavgiftene som er omfattet av særavgiftsloven, spritloven og tilvirkningsloven, gir forskrift 11. desember 2001 om særavgifter § 6-7 distriktstollstedene hjemmel til å kreve sikkerhet. På tilsvarende måte som bestemmelsen om sikkerhetsstillelse i forskrift om engangsavgift, foreslår departementet å ta regelen inn i skatteinnkrevingsloven. For å gjøre regelverket enklere tilgjengelig foreslår departementet videre å utvide bestemmelsen slik at den også omfatter særavgiftene omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven, det vil si omregistreringsavgift, årsavgift og oppbyggingsavgift. Engangsavgiften er i sin helhet regulert av § 8-23.

Bestemmelsen er en videreføring av forskriften § 6-7. I motsetning til § 8-22 er bestemmelsen en kanregel, slik at det ikke er noe vilkår at registrerte næringsdrivende skal stille sikkerhet, jf. *første ledd*. Momenter ved vurderingen av om sikkerhet skal kreves framgår av *andre ledd*.

Til § 8-24 Tollkreditt og kreditt for speditører

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.

For det andre kan speditører gis tillatelse til å foreta samlet oppgjør for de deklarasjoner som er foretatt i løpet av en dag, innen en gitt frist dagen etter. Denne ordningen kalles "dagsoppgjørordningen".

Krav som oppstår ved etterberegning og krav om tilbakebetaling etter uriktig refusjon har ikke egne forfallsfrister. Fristen fastsettes i det enkelte tilfelle. I praksis settes fristen normalt til tre uker fra vedtaksdato. Uttrykket "forfall" kan forøvrig fremstå som misvisende i slike situasjoner, gitt at kravene skulle vært betalt lenge før den betalingsfrist som er oppgitt i vedtaket.

Hjemmel for tollkredittordningen er tolloven § 35 og forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 om toll (tollovforskriften) punkt 5.5.

Ordningen innebærer at den tollpliktige 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 pr. innførselsdeklarasjon som blir belastet kontoen. Det kan settes beløpsgrenser for den kreditt som innvilges.

Tollkredittordningen innebærer en forenkling av prosedyrene tilknyttet innførsel av varer til Norge. Ordningen medfører også en stor kredittfordel for kundene. Med de kredittvurderinger som gjennomføres før kreditt innvilges, anses tapsrisikoen for det offentlige som liten.

Tollkredittordningen omfatter ikke bare toll, men også andre avgifter som tollvesenet innkrever. Beløpsmessig viktigst er merverdiavgift, og hjemmel for å innvilge kreditt for denne er gitt i forskrift 12. desember 1975 nr. 2 (forskrift nr. 12) kapittel 4. Dette regelverket er imidlertid ikke oppdatert. I praksis er det derfor – også for merverdiavgift - tollkredittreglene i tolloven og tollovsforskriften som får anvendelse.

Tollovsforskriften punkt 5.5.1 gir hjemmel for å benytte tollkredittreglene ved alle andre avgifter som betales ved innførsel. Dette vil bl.a. gjelde særavgiftene som reguleres av særavgiftsloven der avgiftsplikten oppstår ved innførsel, samt forskningsavgift, kontrollavgift på planter og plantedeler, næringsmiddelavgift og eksportavgift på fisk. Eventuelle avgifter blir belastet kundens tollkredittkonto på samme måte som tollkravene, og forfaller og innfordres etter samme regelverk.

Overtredelse av reglene om tollkreditt kan straffes etter tollovens straffebestemmelser. Departementet legger til grunn at enkelte misbrukstilfeller (eksempelvis "bortlåning" av kreditt) også vil kunne rammes av bedrageribestemmelsene i straffeloven §§ 270 flg.

Dagsoppgjørordningen innebærer som nevnt at en speditør etter søknad til tollvesenet 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. Det er ikke gitt formelle regler om ordningen.

Før kreditt eventuelt innvilges, gjennomføres det også i disse tilfellene en kredittvurdering av søkeren. Finner Tollvesenet at speditøren ikke er kredittverdig, kan det kreves sikkerhetsstillelse før han får komme inn under ordningen. Tidligere var de som kom under ordningen henvist til å betale det daglige beløp kontant ved oppmøte, men nye retningslinjer (i kraft 1. september 2000) åpner adgang for elektronisk betaling.

Toll- og avgiftsdirektoratet arbeider med å forskriftsfeste praksis på området. Departementet går inn for at ordningene med tollkreditt og dagsoppgjør for speditører videreføres. Tollkredittordningen er i dag hjemlet i tolloven § 35, mens dagsoppgjørordningen følger av forvaltningspraksis, jf. ovenfor. Departementet mener at begge ordningene bør lovfestes. Det foreslås at hjemlene for ordningene inntas i en fellesbestemmelse i skatteinnkrevingsloven, jf. utkastet § 8-24. Forslaget er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Det foreslås videre at tolloven § 35 endres slik at den gir hjemmel til å gi nærmere regler om prosedyrer i forbindelse med innvilgelse av tollkreditt eller dagsoppgjør. Det foreslås også at det i § 35 etableres en hjemmel for å kreve gebyr ved innvilgelse av tollkreditt.

Etter forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven (tollovsforskriften) 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. Departementet foreslår at denne forskriftsbestemmelsen lovfestes, jf. utkastet annet ledd. Det vises til utkast til ny § 35 i tolloven.

Departementets forslag er ikke ment å innebære endringer i adgangen til å straffeforfølge misbruk av tollkreditt etter tolloven eller straffeloven.

Første ledd gir hjemmel til å innvilge kreditt for toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Bestemmelsen er ment å videreføre tolloven § 35. Det foreslås at vilkåret om at den tollpliktige må finnes kredittverdigg for å få innvilget kreditt, lovfestes. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Andre ledd gir hjemmel til 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. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Tredje ledd gir Toll- og avgiftsdirektoratet hjemmel for å gi nærmere regler om vilkårene for kreditt og om tilbaketrekking eller stansing av kreditt.

18.9 Kapittel 9 Betalingsnedsettelse og -utsettelse

Til § 9-1 Betalingsutsettelse av hensyn til skyldneren

Det er de mer plutselige og upåregnelige endringer i livssituasjonen bestemmelsen først og fremst skal ivareta, og på tilsvarende måte som i dag er det bare i unntakstilfeller at innkrevingsmyndighetene kan tilstå betalingsutsettelse. Vurderingstemaet er om det virker uforholdsmessig tyngende for skyldneren at innkrevingen fortsetter. Innkrevingsmyndighetene skal ikke vurdere om kravet av andre årsaker kan virke urimelig og bør bortfalle av den grunn. Dette er vurderinger som det eventuelt hører under fastsettingsmyndighetene å vurdere.

Kompetansen til å gi betalingsutsettelse er lagt til innkrevingsmyndighetene. Det enkelte organs kompetanse er avhengig av kravets art og størrelse. Vurderingen av i hvor stor grad det er ønskelig å begrense underordnede organers adgang til å gi utsettelse med betalingen, vil kunne variere over tid. Departementet anser det derfor ikke som hensiktsmessig at slike beløpsbegrensninger framgår direkte av loven.

Til § 9-2 Betalingsnedsettelse eller -utsettelse av hensyn til det offentlige som kreditor

Det er redegjort nærmere for bakgrunnen for bestemmelsen i de generelle merknadene i avsnitt 9.3 ovenfor. Vilkårene som foreslås lovfestet viderefører dagens retningslinjer for lempning på innfordringsgrunnlag. Skyldneren må sette fram et betalingstilbud, jf. *første ledd første punktum*. Betalingstilbudet skal gis overfor rette innkrevingsmyndighet, jf. lovutkastet kapittel 2. Dette gjelder selv om Skattedirektoratet eller Toll- og avgiftsdirektoratet har begrenset innkrevingsmyndighetens kompetanse etter § 9-3.

Departementet har av informasjonshensyn valgt å ikke bruke begrepet lempning i loven. Uttrykket kan fremstå som uklart for mange skyldnerne. Det bør heller framgå av lovteksten at innkrevingsmyndighetene kan sette ned et krav helt eller delvis eller å gi betalingsutsettelse.

Innkrevingsmyndighetene kan bare innvilge en delvis nedsettelse. Lempning av hensyn til innfordringen kan aldri medføre at kravet faller helt bort.

Selv om vilkårene isolert sett er til stede, kan innkrevingsmyndighetene avslå søknaden. Det må i hvert enkelt tilfelle vurderes om en aksept av tilbudet vil være egnet til å svekke den allmenne betalingsviljen. Hensynet til skyldnerens personlige forhold eller næringspolitiske hensyn er ikke relevant ved vurderingen av om innkrevingsmyndighetene skal godta tilbudet. I disse sakene har slike forhold kun betydning ved vurderingen av hvilken dekning som kan forventes i framtiden.

Etter *andre* ledd kan innkrevingsmyndighetene sette ytterligere vilkår for å innvilge en ordning etter denne bestemmelsen.

Tredje ledd gir departementet myndighet til å gjøre unntak fra vilkårene i første ledd i særlige tilfeller. Bestemmelsen er tenkt benyttet til å gi regler for saker som det av prosessøkonomiske hensyn er hensiktsmessig å få en ordning for. I tillegg er bestemmelsen ment å kunne benyttes i spesielle tilfeller som tidligere ble dekket av billighetsbestemmelsene, jf. omtalen under avsnitt 10.2.1.1.

Til § 9-3

Kompetansen til å foreta nedsettelse etter § 9-1 og 9-2 er i loven lagt til innkrevingsmyndighetene, jf. lovutkastet kapittel 2. Bestemmelsen gir Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet myndighet til å begrense kompetansen for innkreverne med hensyn til hvor store beløp disse kan ettergi.

18.10 Kapittel 10 Bortfall

Til § 10-1 Proklama i bo

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 48 a tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 27 andre ledd tredje punktum. Preklusjon av et krav innebærer at kravet faller bort som en følge av at kreditor ikke har meldt kravet i forbindelse med en offisiell, lovregulert kunngjøring (proklama). Forslaget til § 10-1 innebærer at det i tilknytning til en bobehandling må foretas en undersøkelse av om avdøde hadde skatte- og avgiftsforpliktelser. Begrunnelsen for regelen er at antall skyldnere gjør det krevende for innkrevingsmyndighetene å følge med i Norsk Lysningsblad for hele landet. Siden den eneste bestemmelsen av praktisk betydning i denne sammenheng er proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12, foreslår departementet å uttrykkelig begrense bestemmelsen til dette.

Skattebetalingsloven § 48 a tredje ledd gjelder direkte for formues-, inntekts- og tonnasjeskatt, og indirekte også for trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd. Det har vært noe uklart om bestemmelsen også gjelder for artistskatt, petroleumsskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning. Den sto tidligere i skatteloven av 1911 § 32 femte ledd, og gjaldt kun for "skattekrav etter nærværende lov". I forbindelse med skatteloven av 1999 ble den flyttet til skattebetalingsloven, og det var ikke tilsiktet noen realitetsendringer med den nye skatteloven. Artistskatteloven § 12 andre ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7 og Svalbard-skatteloven § 5-1 første ledd viser alle i dag til skattebetalingsloven, men hadde ingen tilsvarende henvisning til skatteloven §

32 før bestemmelsen ble flyttet over. Det er i dag ingen regler i arveavgiftsloven, særavgiftslovgivningen eller tollovgivningen om proklama.

Departementet er av den oppfatning 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 kravene omfattet av skatteinnkrevingsloven.

Til § 10-2 Forholdet til foreldelsesloven

I utgangspunktet kommer foreldelsesloven til anvendelse på alle typer pengekrav, også skatte- og avgiftskrav. Foreldelsesloven står imidlertid tilbake for særregler i andre lover om foreldelse av bestemte typer fordringer og supplerer også slike særregler, jf. foreldelsesloven § 1 nr. 1 og § 30. Det er en rekke slike avvikende regler i skatte- og avgiftslovgivningen.

Departementet anser det som naturlig at skatte- og avgiftskrav på tilsvarende måte som i dag skal omfattes av foreldelseslovens bestemmelser, men med enkelte særreguleringer. Departementet har vurdert om det er hensiktsmessig at skatteinnkrevingsloven uttrykkelig viser til foreldelsesloven. Dette er strengt tatt overflødig ved siden av foreldelsesloven § 30, men departementet har likevel av informasjonshensyn valgt å ta inn en henvisning i lovutkastet § 10-2.

Til § 10-3 Foreldelsesfristens utgangspunkt

Første ledd første punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 48 a første ledd første punktum, som gjelder formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 andre ledd og Svalbard-skatteloven § 5-1 første ledd. Bestemmelsen gjelder også dersom det oppstår et tilgodebeløp eller et restkrav som en følge av endret ligning. Fristen skal da regnes fra utgangen av det kalenderåret da kravet som oppsto ved den endrede ligningen forfaller til betaling. *Andre punktum* er en videreføring av skattebetalingsloven § 48 a første ledd andre punktum. Bestemmelsene legger fristenes utgangspunkt til årsskiftet, uavhengig av forfallstiden, noe som er begrunnet i praktiske forhold, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977-78) Om lov om foreldning av fordringer side 42 følgende.

De praktiske hensyn som ligger bak særregelen i skattebetalingsloven § 48 a første ledd, tilsier etter departementets mening at bestemmelsen bør videreføres i skatteinnkrevingsloven for formues- og inntektsskatt, trygdeavgift og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning, se skatteinnkrevingsloven. Særlig for restskatten, der det er mange ulike forfallsdatoer, er det svært komplisert for skatteoppkreverne å ha kontroll over når foreldelsesfristen starter å løpe for hvert enkelt krav.

Departementet har vurdert om bestemmelsen bør gjelde alle skatte- og avgiftskravene som er omfattet av skatteinnkrevingsloven. Hensynet til et enkelt regelverk kan tilsi en slik utvidelse. Det er imidlertid neppe behov for en slik bestemmelse for flertallet av kravene, og departementet foreslår derfor ingen slik generell regel. For krav på arbeidsgiveravgift, artistskatt, petroleumsskatt, skatt til Svalbard fastsatt ved lønnstrekk, arveavgift, merverdiavgift, særavgifter og toll må foreldelsesfristens utgangspunkt fastsettes individuelt for hver enkelt skyldner.

Foreldelsesfristens utgangspunkt for arbeidsgivernes ansvar for unnlatt forskuddstrekk og utleggstrekk etter skatteinnkrevingsloven § 12-6 vil ikke følge § 10-3 første ledd. Slike krav er ikke krav på skatt, men et økonomisk ansvar. Foreldelsen av disse kravene er særskilt regulert i skatteinnkrevingsloven § 12-6 tredje ledd.

Første ledd tredje punktum om at det samme gjelder renter følger i dag av skattebetalingsloven § 48a første ledd første punktum.

Andre ledd om foreldelsesfristens utgangspunkt for arveavgift er en videreføring av arveavgiftsloven § 33 a første ledd andre punktum og andre ledd.

Til § 10-4 Foreldelsesfristens lengde

Den alminnelige foreldelsesfristen for skatte- og avgiftskrav er tre år, jf. foreldelsesloven § 2. Det er imidlertid en særlig frist på 10 år for krav på arveavgift. Noe av begrunnelsen for at særreguleringen opprinnelig ble innført, var at gaver, forskudd på arv og 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. Ved en lovendring i 1932 ble hensynet til staten ivaretatt for gaver og utdelinger fra uskiftebo i form av en særlig forfallsregel, jf. arveavgiftsloven § 33 a andre ledd og utkastet til § 10-3 andre ledd andre punktum. Denne bestemmelsen gjelder imidlertid ikke ved arvefall. Finansdepartementet uttalte følgende i tilknytning til vedtakelsen av foreldelsesloven, jf. Ot.prp. nr. 38 (1977-78) Om lov om forelding av fordringer side 44 følgende:

"Også ved arvefall kan imidlertid gale eller mangelfulle opplysninger føre til at avgiftsmyndigheten ikke får tatt skritt for å avbryte foreldelse før etter at tre år er gått. Særlig vil dette være aktuelt i saker hvor arvingene har oppgitt til skifteretten at intet er å skifte etter avdøde og hvor avgiftsmyndigheten først senere, f. eks. i forbindelse med at arvingene må skaffe seg grunnbokshjemmel til en arvet eiendom, får vite at boet var av avgiftspliktig størrelse.

Noen dødsboer som skiftes privat er også så kompliserte at det kan være vanskelig å få foretatt en endelig avgiftsberegning innen fire år etter dødsfallet selv om det foreligger fullstendig riktige opplysninger fra arvingene. Det kan f. eks. skyldes vanskelige verdsettelsesproblemer hvor fastsettingen av avgiftsgrunnlaget er gjenstand for drøftelser med arvingen og deres rådgivere. Videre er arbeidssituasjonen hos enkelte skattefogder så anstrengt at behandlingstiden kan bli meget lang også i boer som ikke krever mer arbeid enn normalt.

I disse tilfeller vil en foreldelsesfrist på tre år ikke bare kunne føre til tap av avgiftsmidler, men også til at skattefogdene må iverksette fristavbrytende tiltak på et tidspunkt da den endelige avgiftsfastsettelse ikke er ferdig med den ekstra byrde dette innebærer for skattefogdene, domstolene og ikke minst de avgiftspliktige. Videre kan den korte foreldelsesfristen føre til en mer overfladisk behandling av sakene ved skattefogdkontorene med tilsvarende svekket rettsikkerhet for de avgiftspliktige.

De uheldige virkninger av en kort foreldelsesfrist vil bare delvis kunne avhjelpes ved en ny regel om at fristen etter arvefall løper først fra det tidspunkt arvingene har gitt riktige og fullstendige opplysninger om boets midler. Hertil kommer at det ikke sjeldent vil være diskutabelt hva som skal

regnes som fullstendige opplysninger og om en kan hevde at den avgiftspliktige burde ha forstått at en bestemt opplysning var av betydning for fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget. Krav på arveavgift skiller seg klart ut fra de fleste andre fordringer som foreldelseslovens generelle regler skal dekke. De spesielle forhold som gjelder fastsettelsen av arveavgiftskravets størrelse tilsier at en opprettholder den nåværende ordning med et objektivt utgangspunkt for foreldelsesfristen etter arvefall og en frist på ti år.”

Departementet legger til grunn at dødsboene ikke er mindre kompliserte nå enn da særregelen ble gitt. I komplekse boer kan det være vanskelig å foreta endelige avgiftsberegninger selv om skyldneren har gitt fullstendige og riktige opplysninger. Fastsettingen av avgiftsgrunnlaget kan eksempelvis være gjenstand for drøftelser mellom arvingene og deres rådgivere. I slike situasjoner kan det oppstå vanskelige verdsettelsesproblemer som tar tid.

Det er uheldig dersom skattefogdkontorene blir tvunget til å iverksette fristavbrytende tiltak på et tidspunkt da den endelige avgiftsfastsettelsen ikke er ferdig. Dette vil kunne lede til ekstrabelastninger ikke bare for skattefogdkontorene, men også for domstolene og skyldneren. Departementet foreslår derfor å videreføre ordningen med en foreldelsesfrist på 10 år for krav på arveavgift i § 10-4.

Til § 10-5 Foreldelse av forsinkelsesrenter

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 48 a andre ledd, som i tillegg til inntekts- og formuesskatt gjelder for trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt, artistskatt og skatt til Svalbard fastsatt ved ligning, jf. folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, artistskatteloven § 12 og Svalbard-skatteloven § 5-1 første ledd. En tilsvarende regel finnes også for arveavgift, merverdiavgiftavgift, jf. arveavgiftsloven § 33 a tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 59 a.

Bestemmelsen innebærer at rentene foreldes sammen med skatte- og avgiftskravet ti år etter at tvangsforretningen er avsluttet. Bakgrunnen for særregelen er å unngå at innkrevingsmyndighetene må holde utleggsforretninger som bare har til hensikt å avbryte foreldelse av renter. Tidligere medførte dette et betydelig merarbeid for skatteoppkreverne og skattefogdkontorene i tillegg til å påføre skyldneren ekstra kostnader. Hensynet til kreditorene tilsier heller ikke at det blir sondret mellom selve skatte- og avgiftskravene og renter på disse i forhold til reglene om foreldelse.

Departementet er av den oppfatning at særregelen bør gjelde for alle kravene som er omfattet av skatteinnkrevingsloven. Dette vil bidra til et enklere og mer oversiktlig regelverk, og det bør etter departementets syn være en lik behandling av skatte- og avgiftskrav på tvers av etatsgrensene. De hensyn som har begrunnet de spesielle foreldelsesreglene i skattebetalingsloven, arveavgiftsloven og merverdiavgiftsloven vil også gjelde for toll og særavgifter. I dag må distriktstollstedene begjære utleggsforretning innen tre år for å forhindre foreldelse av forsinkelsesrentene på disse kravene. Dette krever relativt store ressurser og har ofte lite betydning for innfordringen. Departementet anser også at en samordning av regelverket er hensiktsmessig fordi distriktstollstedenes krav mot en skyldner ofte vil bestå av både merverdiavgift påløpt ved innførsel, særavgifter og toll. En ulik behandling av rentene på disse kravene vil medføre et merarbeid for tollvesenet.

Til § 10-6 Tilleggsfrist ved opphold i utlandet

Departementet foreslår en særlig tilleggsfrist overfor skyldnere i utlandet i § 10-6, som i stor utstrekning er utformet på tilsvarende måte som foreldelsesloven § 10. For den nærmere begrunnelsen for forslaget vises det til kapittel 11 ovenfor.

Første ledd er tenkt som er sikkerhetsventil der skyldneren har pådratt seg en skatte- og avgiftsforpliktelse til norske myndigheter, og deretter flyttet til utlandet uten å gjøre opp for seg. Skyldnerens opphold i utlandet må gjøre det vesentlig vanskeligere å innfordre kravet eller avbryte foreldelsesfristen før bestemmelsen kommer til anvendelse. Dersom Norge har en bistandsavtale med vedkommende land, vil vilkåret i utgangspunktet ikke være oppfylt. Dersom innkrevingsmyndighetene har forsøkt å innfordre kravet på denne måten uten å lykkes, vil de imidlertid kunne påberope seg tilleggsfristen. I slike tilfeller foreldes kravet tidligst ett år etter den dagen da innkrevingsmyndighetene fikk eller med rimelig aktsomhet ville ha fått kunnskap om at skyldneren har flyttet tilbake til Norge eller det på annen måte ble mulig å innfordre kravet eller avbryte foreldelsen.

Både av hensyn til skyldneren og innkrevingsmyndighetenes oppfølging av utestående krav, bør det imidlertid settes en grense for hvor lenge det er rettslig adgang til å gjøre et krav gjeldende. Departementet er derfor av den oppfatning at fristen ikke bør kunne forlenges med mer enn 20 år i slike tilfeller, jf. andre ledd.

18.11 Kapittel 11 Rettergang

Til § 11-1 Prosessordningen i kreditorsaker

Første ledd lovfester innkrevingsmyndighetens partsstilling i kreditorsakene. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 2 første og andre punktum. For de øvrige krav er det nytt at partsstillingen lovfestes. I dag bygger skattefogdkontorenes og distriktstollstedenes kompetanse på delegasjon.

Andre ledd bestemmer at når en namsrettssak overføres til søksmålsformer skal partsstillingen utøves av det organ som har partsstillingen når det er tvist om grunnlaget for kravet. Bestemmelsene 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 skattefogdkontorene har ansvaret for f. eks. merververdiavgift. Hvilket organ som har partsstillingen ved tvist om grunnlaget for kravet fremkommer for skattekrav av ligningsloven ny § 12-1. Det er derfor henvist særskilt til denne bestemmelsen. For de øvrige krav fremkommer ikke partsstillingen av noen egen lovbestemmelse, men følger de alminnelige reglene i prosesslovgivningen.

Tredje ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 4 andre 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 sålede formelt unødvendig, men departementet foreslår at bestemmelsen videreføres.

Fjerde ledd viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 6 andre punktum. De øvrige delene av skattebetalingsloven § 48 nr. 6 er videreført i ligningsloven ny § 12-1.

Femte ledd er ment å videreføre skattebetalingsloven § 48 nr. 5 andre, tredje og fjerde punktum. § 48 første punktum er videreført i ligningsloven ny § 12-1. 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 ny § 12-1.

Sjette ledd er kun aktuell for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Bestemmelsen er mest praktisk for fastsettelsessakene. Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 4 første punktum

Til § 11-2 Prosessordningen i andre saker

Første ledd har regler om partsstillingen ved rettslig prøving av avgjørelser i medhold av skatteinnkrevingsloven. Partsstillingen legges til innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. lovutkastet kapittel 2. Bestemmelsen er nærmere omtalt foran under avsnitt 13.2.3.

Andre ledd gjør unntak for avgjørelser om renter i medhold av skatteinnkrevingsloven § 6-3. Rettslig prøving av slike avgjørelser skal skje etter de regler som gjelder for det krav rentene beregnes av.

18.12 Kapittel 12 Ansvarsregler

Departementet har vurdert i hvilken lov ansvarsreglene på skatte- og avgiftsområdet bør stå. Dette gjelder særlig reglene i skattebetalingsloven § 37, som enten må flyttes til ligningsloven eller skatteinnkrevingsloven.

Spørsmålet om hvem som er skatte- eller avgiftssubjektet må holdes skilt fra spørsmålet om hvem som er skyldner for skatte- eller avgiftskravet dersom det må tvangsinnfordres. Normalt er skatte- eller avgiftssubjektet ansvarlig, men det finnes regler som statuerer ansvar for andres skatte- og avgiftskrav, eksempelvis skattebetalingsloven § 37 nr. 2 til 10. Fastsettingsmyndighetene fastsetter krav overfor den som etter de materielle reglene er ansvarssubjektet, og innkrevingsmyndighetene vil først rette kravet mot dette subjektet. Dersom vedkommende ikke kan/vil betale, vil innkrevingsmyndighetene også kunne gå på eventuelle subsidiært ansvarlige. Prinsipielt sett burde skatteinnkrevingsloven bygge på dette skillet, slik at den inneholder regler der andre enn ansvarssubjektet er ansvarlig for skatte- eller avgiftskravet. Innkrevingsmyndighetene vil da kunne forholde seg bare til skatteinnkrevingsloven.

Skillet mellom ansvarssubjektet og eventuelle subsidiært ansvarlige er imidlertid ikke alltid like klart. Det vil videre være umulig å gi generelle ansvarsregler på tvers av kravstypene, slik at det ikke er noen samordningsgevinster ved å ta reglene inn i én lov. Bestemmelsene vil også bli tatt noe ut av sin sammenheng dersom de flyttes over fra lovene der de materielle reglene står.

Departementet foreslår derfor bare å flytte enkelte av ansvarsreglene over i skatteinnkrevingsloven. Dette gjelder i første rekke reglene i skattebetalingsloven § 37, men også reglene om ansvar for forskuddstrekk, utleggstrekk og arveavgift foreslås plassert i skatteinnkrevingsloven.

Som nevnt tidligere er utgangspunktet at alle bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven gjelder for alle skatte- og avgiftskrav med mindre annet er følger av den enkelte bestemmelse. I kapittel 12 presiseres hvilke kravstyper som er omfattet av ansvaret. Ansvarsbestemmelsene i skattebetalingsloven §§ 37 nr. 2 til nr. 10 var tidligere begrenset til formues- og inntektsskatt. Da de ble flyttet over til fra skatteloven til skattebetalingsloven i forbindelse med skatteloven av 1999, var det ikke tilsiktet noen realitetsendringer. Etter ordlyden vil imidlertid bestemmelsene i dag også omfatte for eksempel arbeidsgiveravgift og petroleumsskatt. De fleste av ansvarsreglene vil imidlertid ikke passe for andre krav enn krav på formues- og inntektsskatt etter skatteloven, for eksempel ansvaret for barn som jobber i foreldrenes bedrift, og de er derfor allerede av den grunn upraktiske. I andre tilfeller kan dette være mer uklart. Flyttingen av reglene til skattebetalingsloven var imidlertid forutsatt ikke å skulle medføre noen endringer i realiteten, og departementet legger derfor til grunn at bestemmelsene bare skal gjelde formues- og inntektsskatt. Dette er presisert i de enkelte paragrafer.

Departementet foreslår for øvrig ikke å videreføre skattebetalingsloven § 37 nr. 1 om ektefellenes solidaransvar, jf. kapittel 12 ovenfor.

Til § 12-1 Ansvar for foreldre

Bestemmelsen statuerer et objektivt ansvar for foreldre for inntektsskatt ilagt hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift, og den er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 2. Siden det bare er et ansvar for inntektsskatt som er aktuelt, er dette presisert i paragrafen.

Til § 12-2 Ansvar for selskaper

Første ledd gjør selskap som ikke er egne skattesubjekter ansvarlig for formues- og inntektsskatt som ikke kan innkreves hos medlemmene i selskapet. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 3. *Andre ledd* regulerer selskapers og innretningers ansvar for inntektsskatt på godtgjørelser ol. utbetalt til personer, selskap og innretninger som hører hjemme i utlandet. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 5, og er ikke begrenset til selskap som ikke er egne skattesubjekter. Ansvar etter andre ledd vil bare være aktuelt for inntektsskatt, og departementet foreslår at dette framgår uttrykkelig av bestemmelsen.

Til § 12-3 Ansvar for fullmektiger

Bestemmelsen gjør fullmektiger ansvarlige for inntekts- og formuesskatt ilignet personer, selskap og innretninger som hører hjemme i utlandet, og er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 4.

Til § 12-4 Ansvar for skifteforvaltere, styremedlemmer m.v.

Bestemmelsen statuerer ansvar for skifteforvaltere under bobehandlingen og for styremedlemmer m.v. når selskap og andre skattepliktige innretninger oppløses. Den er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 7 til 9.

Til § 12-5 Ansvar for selvskiftende arvinger

Første punktum om selvskiftende arvingers ansvar for formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet, er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 10 første og andre punktum.

Ordlyden i sistnevnte bestemmelser er imidlertid noe uklar og egnet til å misforstå. *Første punktum* er ment som en presisering av gjeldende rett.

Uavhengig av om et dødsbo skiftes privat eller offentlig, er utgangspunktet at avdødes kreditorer har den samme rettsstillingen som før. Dette gjelder også skatte- og avgiftskreditorene. Det er et vilkår for at det skal kunne skiftes privat at minst en av loddeierne overtar ansvaret for de forpliktelsene som påhvile avdøde, jf. skifteloven § 78 første ledd første punktum. Påtar flere loddeiere seg et slikt ansvar, hefter de fullt og solidarisk overfor kreditorerne, jf. andre punktum. Disse bestemmelsene gjelder for alle typer gjeld, også skatte- og avgiftsgjeld, og det er ingen bristende forutsetning for gjeldsovertakelsen at avdødes gjeld viser seg å være adskillig 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 andre punktum. Sistnevnte bestemmelse må ses i sammenheng med regelen om at proklama ikke har virkning overfor skatte- og avgiftskrav, jf. lovutkastet § 10-1.

Det har vært noe uklart hvor langt arvingenes ansvar etter § 37 nr. 10 rekker, og tvilen har gått på om bestemmelsen gjelder all avdødes skattegjeld eller bare skatt som ble ilignet avdøde etter dødsfallet. Dette får betydning på grunn av ansvarsbegrensningen i andre 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, og slike krav bør derfor følge de alminnelige regler for arvingers ansvar for avdødes gjeld. Departementet foreslår derfor at det framgår uttrykkelig at § 12-5 i realiteten er en ansvarsbegrensning, og at begrensningen bare gjelder formues- og inntektsskatt som er ilignet etter dødstidspunktet.

Etter *andre 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.

Til § 12-6 Ansvar for trekkansvarlige

Den trekkansvarlige plikter å gjennomføre forskuddstrekk og utleggstrekk og betale beløpene til innkrevingsmyndighetene. Dette står i dag i skattebetalingsloven § 49. Som det framgår av avsnitt 14.2.2 ovenfor foreslår departementet å flytte forskuddsreglene til ligningsloven. Departementet foreslår imidlertid at regelen om ansvaret for forskuddstrekk videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Den trekkansvarliges plikt til å gjennomføre og betale utleggstrekket foreslås videreført i skatteinnkrevingsloven §12-6 *første ledd første punktum*. Bestemmelsen innebærer at skatteoppkreverne og skattefogdkontorene kan rette et økonomisk krav mot den trekkansvarlige om ikke utleggstrekket blir foretatt og oppgjør gitt i samsvar med pålegget. Unnlattelse av å foreta trekket medfører likevel ikke ansvar dersom den trekkansvarlige kan godtgjøre at det forhold at trekket ikke ble foretatt, ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet, jf. *første ledd tredje punktum*. For utleggstrekk pålagt av de ordinære namsmenn følger det samme av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22 tredje ledd. Dersom den trekkansvarlige har trukket beløpet, men ikke betalt det til innkrevingsmyndigheten, er det økonomiske ansvaret objektivt.

Når den trekkansvarlige har dekket et ansvar etter første ledd, har vedkommende rett til å søke regress hos skyldneren. Dette gjelder likevel ikke dersom den trekkansvarlige har unnlatt å gjennomføre pliktig trekk, men har gitt skyldneren kvittering eller lignende for beløpet, og skyldneren har vært i god tro. Den trekkansvarlige må innfordre et eventuelt regresskrav på samme måte som for alminnelige pengekrav.

Andre ledd første og andre punktum er en videreføring av skattebetalingsloven § 49 nr. 2 første og andre punktum, og innebærer at skattemyndighetene kan rette et ansvarskrav mot arbeidsgivere som ikke registrerer arbeidstakeren i Arbeidstakerregisteret, jf. folketrygdloven kapittel 25, eller oppgir for lav lønn. Ved fastsettingen av ansvars størrelse skal det legges til grunn at trekk ville blitt 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 den trekkansvarlige og innkrevingsmyndigheten om ansvarsbeløpets størrelse. Av skattebetalingsloven § 49 nr. 2 tredje punktum framgår det i dag at departementet skal bestemme hvilken normalsats som skal legges til grunn for beregningen. Denne satsen har vært 10 prosent i mer enn 40 år, og departementet anser derfor at den av informasjonshensyn bør framgå uttrykkelig av loven.

Tredje ledd om at foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet 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 forhold i seg selv være foreldet. Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven § 49 nr. 3 femte punktum.

Til § 12-7 Tvangsinnfordring av ansvarskrav

Første ledd er en videreføring av skattebetalingsloven § 35, § 36 og § 49 nr. 3 andre og fjerde punktum. I praksis vil bestemmelsen hovedsakelig gjelde skatteoppkreverne, men også for skattefogdkontorene kan det være aktuelt å tvangsinnfordre manglende innbetalt utleggstrekk overfor den trekkansvarlige etter § 12-6.

Andre ledd er en delvis videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 6. Bestemmelsen innebærer ikke noe mer enn hva som følger av alminnelige pengekravsrettslige regler om regressadgang. Det er skattesubjektet som er prinsipielt 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 likevel valgt å videreføre regelen fordi det kan være en fordel for den ansvarlige å kunne vise til en lovbestemmelse der det uttrykkelig står at han kan kreve beløpe tilbake. På hvilken måte kravet kan gjøres gjeldende må imidlertid være unødvendig å angi. Den delen av § 37 nr. 6 andre punktum som sier at den ansvarlige kan kreve beløpet dekket ved motregning i enhver gjeld e.l. han har til den skattepliktige, foreslås derfor ikke videreført.

18.13 **Kapittel 13 Straff**

Departementet foreslår i avsnitt 14.2.2 å flytte reglene om forskuddsutskrivningen fra skattebetalingsloven til ligningsloven. Det er da naturlig at de straffebestemmelsene i skattebetalingsloven kapittel X som retter seg mot brudd på arbeidsgivernes plikter ved forskuddsutskrivningen også plasseres i ligningsloven.

De bestemmelsene som ikke blir flyttet til ligningsloven, må videreføres i skatteinnkrevingsloven. Alternativet er at de blir opphevet sammen med reglene i skattebetalingsloven for øvrig. De straffebestemmelsene som skal stå i skatteinnkrevingsloven, bør etter departementets mening i størst mulig grad gjelde generelt for alle kravene omfattet av loven.

Etter skattebetalingsloven §§ 33 og 34, jf. skattebetalingsloven § 51 er det straffbart å ikke beregne og trekke forskuddstrekk og utleggstrekk. Tilsvarende unnlater å foreta utleggstrekk besluttet av de alminnelige namsmenn eller andre særnamsmenn kan straffes etter straffeloven § 343 andre ledd. Departementet er av den oppfatning at ansvaret etter straffeloven er tilstrekkelig for utleggstrekk etter skatteinnkrevingsloven kapittel 8, selv om dette innebærer at strafferammen reduseres fra fengsel i inntil seks måneder til fengsel i inntil fire måneder. I tillegg til det strafferettslige ansvaret vil den trekkansvarlige være økonomisk ansvarlig for trekkbeløpet etter § 12-6. Departementet foreslår derfor at denne delen av skattebetalingsloven § 51 ikke videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Etter skattebetalingsloven § 11 nr. 4 første ledd andre punktum – som foreslås videreført i lovutkastet § 5-41 - pålegges arbeidsgiveren å holde trukne beløp innsatt på særskilt skattetrekkkonto. Tidligere har det hersket noe tvil om skattebetalingsloven § 51 eller § 52 skal anvendes mot overtredelse av denne separeringsplikten. Rent språklig er det ikke klart at gjerningsinnholdet i § 51 ("...unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk") også omfatter den situasjon at trekk faktisk blir beregnet og foretatt, men der det trukne beløp deretter ikke blir separert fra arbeidsgivers øvrige økonomi. I Høyesteretts avgjørelser inntatt i Rt 1989 side 1304 og Rt 1994 side 1051 er det likevel fastslått at separeringsunnlaterelse går inn under den strengere bestemmelsen i § 51. Høyesteretts begrunnelse er at separeringsplikten er en del av selve trekkplikten, nærmest en forlengelse av beregnings- og tilbakeholdsdelene i denne trekkplikten. Det er da naturlig å anse straffebestemmelsen for unnlatt trekk anvendelig også på unnlatt separering. Departementet går inn for at gjeldende rett presiseres i utkastet til § 13-1 annet ledd.

Skattebetalingsloven § 52 er en "sekkebestemmelse" som retter seg mot andre overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold av skattebetalingsloven enn de som er nevnt i §§ 50 og 51. Det kan vanskelig tenkes situasjoner der skyldneren vil bli straffeansvarlig for brudd på skatteinnkrevingsloven for sine egne skatte- og avgiftskrav. Betalingsmislighold av egen skatteforpliktelse vil heller ikke – som etter gjeldende rett – være straffesanksjonert. Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 52 ikke videreføres i skatteinnkrevingsloven.

Skattebetalingsloven § 54 bestemmer at bøter som blir ilagt etter skattebetalingsloven skal tilfalle kommunekassen. Etter departementets vurdering fremstår det som mest naturlig at bøter som blir ilagt som en følge av overtredelser knyttet til forskuddsreglene og reglene i skatteinnkrevingsloven,

på vanlig måte tilfaller staten. Departementet går derfor inn for at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 54 ikke videreføres. Det bes om høringsinstansenes syn på dette.

Skattebetalingsloven § 55 bestemmer at lovgivningens bestemmelser om taushetsplikt ikke skal være til hinder for at lignings- og innkrevingsmyndighetene melder overtredelser av skattebetalingsloven til påtalemyndigheten eller annen myndighet. Bestemmelser om ligningsmyndighetenes taushetsplikt følger av ligningsloven § 3-13. Etter departementets syn bør ligningsmyndighetenes taushetsplikt knyttet til opplysninger de får i sitt arbeide med forskuddsutrifningen i sin helhet reguleres av ligningsloven § 3-13.

Departementet går inn for at skatteinnkrevingsloven bør henviser til taushetspliktbestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven for så vidt gjelder henholdsvis skatteoppkrevernes, skattefogdkontorenes og distriktstollstedenes innkrevingsvirksomhet, jf. utkastet til skatteinnkrevingsloven § 3-3. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen i skattebetalingsloven § 55 ikke videreføres særskilt i skatteinnkrevingsloven.

Til § 13-1 Straff ved brudd på opplysningsplikten

Første ledd er ment å videreføre skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav b som retter seg mot den som ikke gir opplysninger, eller gir uriktige eller ufullstendige opplysninger og som derved bevirker eller søker å bevirke at innkreving av skatt eller forskudd på skatt, oppgjør for forskottstrekk eller ansvarsbeløp etter § 49, blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort. Anvendelsesområdet foreslås utvidet til å gjelde alle skatte- og avgiftskravene omfattet av skatteinnkrevingsloven. Det er videre presisert at skyldkravet er forsett, og uttrykket "noen fastsetts- eller innkrevingsmyndighet" i innledningen i § 50 er byttet ut med "innkrevingsmyndighetene" siden dette er det praktiske ved brudd på skatteinnkrevingsloven.

Bestemmelsen kan ramme både opplysninger om egne og andres skatte- og avgiftskrav, men det mest praktiske vil trolig være brudd på opplysningsplikten knyttet til egne krav. Eksempler på tilfeller som kan rammes er at skyldneren unndrar formuesgoder fra tvangsinnfordring eller påberoper seg dårligere betalingsevne enn han faktisk har for å få stanset eller utsatt en pågang.

Annet ledd om brudd på plikten til å holde trukne beløp på særskilt konto, jf. utkastet § 5-41, er ment å videreføre den del av skattebetalingsloven § 51 som rammer brudd på separeringsplikten. Den del av skattebetalingsloven § 51 som rammer brudd på plikten til å beregne og foreta forskuddstrekk foreslås videreført i utkast til § 13-4 i ligningsloven.

Tredje ledd om at overtredelser av skatteinnkrevingsloven anses som forseelse, uten omsyn til straffens størrelse, er ment å videreføre skattebetalingsloven § 53 første ledd.

Fjerde ledd om foreldelse er ment å videreføre skattebetalingsloven § 54 annet ledd.

19 DEPARTEMENTETS MERKNADER TIL ENDRINGSFORSLAGENE I

ANDRE LOVER

19.1 Lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsverk

Til § 5

Første ledd regulerer skattefogdkontorenes og skatteoppkrevernes oppgaver. Bestemmelsene om dette er videreført i skatteinnskrevingsloven kapittel 2 og *første ledd* foreslås derfor opphevet.

Det følger av *andre ledd* at regler om skattefogdkontorenes regnskapsførsel gis av vedkommende departement. Økonomireglementet for staten, som fastsettes av Finansdepartementet, gjelder for skattefogdkontorene på lik linje med alle andre statsetater. Dette regelverket er ikke hjemlet i embetsverksloven. Departementet anser derfor at § 5 andre ledd er overflødig, og foreslår å oppheve bestemmelsen.

Tredje ledd første punktum er videreført i skatteinnskrevingsloven § 1-3. *Tredje ledd andre punktum* er videreført i skatteinnskrevingsloven § 8-2, jf. § 8-3. Departementet foreslår derfor at også *tredje ledd* oppheves.

19.2 Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

Til § 1

Andre punktum gir departementet myndighet til å gi regler om bankers plikt til å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger. Bestemmelsen er videreført i skatteinnskrevingsloven § 4-1 andre ledd og foreslås derfor opphevet.

Til § 2 andre ledd

Særavgiftsloven § 2 andre 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 §§ 255-56, jf. § 263. Straffen er bøter eller fengsel inntil 3 år. For grov betalingsunnlattelse er strafferammen 6 år.

Bestemmelsen rammer for det første rent betalingsmislighold. Rent betalingsmislighold foreligger hvor den avgiftspliktige unnlater å betale avgiften ved forfall, men hvor korrekte oppgaver er sendt myndighetene i rett tid, og hvor det heller ikke er noe å utsette på regnskapsførselen. Departementet har fått opplyst at rent betalingsmislighold sjelden straffefølges.

Andre ledd rammer også betalingsmislighold som kan tilbakeføres til at den avgiftspliktige ikke har levert oppgaver, eller at han har levert oppgaver som er uriktige. Etter det opplyste er det først og fremst i slike situasjoner bestemmelsen brukes i praksis.

Da merverdiavgift erstattet omsetningsavgift, ble det inntatt en straffebestemmelse i merverdiavgiftsloven som langt på vei svarte til særavgiftsloven § 2 annet ledd. Bestemmelsen ble endret ved lov 3. juni 1983 nr. 46. Rent betalingsmislighold ble da avkriminalisert, mens

straffetrusselen for avgiftsunndragelse ved uriktige eller ufullstendige oppgaver ble opprettholdt og presisert, se merverdiavgiftsloven § 72. Forarbeider til lovendringen finnes bl.a. i NOU 1982 nr. 42 og Ot.prp. nr. 56 (1982-83).

Avkriminaliseringen av rent betalingsmislighold av merverdiavgift ble bl.a. begrunnet i at straffetrusselen ikke lenger kunne anses som et nødvendig virkemiddel for å oppnå effektiv inndrivelse av avgiften. I forarbeidene er det også uttrykt bekymring over at straffetrusselen i praksis ble brukt som et ledd i skattefogdenes inkassoarbeid. Det ble også fremhevet at det ut fra en kriminalpolitisk synsvinkel ville være en fordel om avgiftsmyndighetene og rettsapparatet i større grad kunne konsentrere seg om unndragelse av avgift, det vil si bedragerilignende tilfeller.

For å motvirke den svekkelsen av betalingspresset som avkriminaliseringen kunne tenkes å medføre, ble forsinkelsesrenten for merverdiavgiften forhøyet. Den er i dag 3 prosent over den alminnelige forsinkelsesrenten fastsatt i medhold av forsinkelsesrenteloven, jf. også høringsnotatet avsnitt 8.2.1 og utkast til § 6-1 skatteinnkrevingsloven om renter ved forsinket betaling.

Straffebestemmelsen i særavgiftsloven § 2 andre ledd ble ikke vurdert i forbindelse med endringene i merverdiavgiftsloven. Departementet legger imidlertid til grunn at flere av de hensyn som talte for å avkriminalisere rent betalingsmislighold av merverdiavgift, også taler for å avkriminalisere slike unnlater på særavgiftenes område. Departementet antar også at tilfeller hvor den avgiftspliktige ikke leverer oppgaver, eller leverer oppgaver som er uriktige, strafferettslig bør behandles likt på merverdiavgiftens og særavgiftenes områder. Departementet tar sikte på å foreta en bredere lovt teknisk gjennomgang av straffebestemmelsene i særavgiftsloven med sikte på en eventuell harmonisering av reglene for særavgifter og merverdiavgift. En slik gjennomgang vil nødvendigvis ta noe tid, og departementet er kommet til at det ikke er hensiktsmessig å fremme forslag om materielle endringer nå. På bakgrunn av dette foreslår departementet at bestemmelsen i særavgiftsloven ikke flyttes til skatteinnkrevingsloven. Konsekvensen av dette vil – inntil videre – være at en straffetrussel som systematisk hører hjemme i skatteinnkrevingsloven, vil være plassert i særavgiftsloven.

Til § 4

Det følger av særavgiftsloven *tredje ledd* at ved urettmessig bruk av merket mineralolje får bestemmelsene om stansing i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 første til tredje ledd tilsvarende anvendelse. Departementet foreslår at reglene om stansing flyttes over til skatteinnkrevingsloven § 8-11, jf. merknadene til denne bestemmelsen i høringsnotatet kapittel 18, og at det framgår uttrykkelig av bestemmelsen at stansingsretten også omfatter manglende betaling av avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje. *Tredje ledd* blir derfor 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 omfattet av særavgiftsloven. Bestemmelsene i skattebetalingsloven har imidlertid i praksis ikke vært brukt på særavgiftene. I og med at særavgiftene vil bli direkte omfattet av skatteinnkrevingsloven, jf. lovutkastet § 1-1, er henvisningen overflødig og *første ledd* kan dermed oppheves.

Etter *andre ledd* kan departementet i forskrift fastsette nærmere regler om renter. Bestemmelsen erstattes av reglene om renter i skatteinnkrevingsloven kapittel 6. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen oppheves.

19.3 Lov av 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak for å fremme sysselsetting

§ 35 første ledd

Siden departementet i dette høringsnotatet foreslår å oppheve skattebetalingsloven i sin helhet, må henvisningen til skattebetalingsloven endres.

Departementet foreslår at bestemmelsen i stedet for viser til bidragsinnkrevingsloven § 8, som er tilstrekkelig omfattende for å dekke behovet for tvangsmidler.

19.4 Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

Til § 1

Det framgår av *tredje ledd første punktum* at Finansdepartementet kan påby at ”motorkjøretøy og båter forsynes med måleapparater, telleapparater, avgiftsmerker o.l. som finnes påkrevd av hensyn til beregning og kontroll av avgiften.” Bestemmelsen var praktisk i forbindelse med kravene til innmontering av kilometerteller. Etter at kilometeravgiften ble opphevet, har § 1 tredje ledd ikke hatt noen reell betydning. Departementet foreslår derfor å oppheve bestemmelsen.

Til § 5

I *første til tredje ledd* er det gitt regler om stansing av kjøretøy. Departementet foreslår å flytte bestemmelsene til skatteinnkrevingsloven § 8-11, jf. merknadene til denne bestemmelsen ovenfor, og at stansingsreglene i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven derfor oppheves.

Fjerde ledd har regler om renter som erstattes av bestemmelsen i skatteinnkrevingsloven kapittel 6. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Etter *femte ledd* er krav på motorkjøretøy- og båtavgifter tvangsgrunnlag for utlegg. Departementet foreslår å oppheve denne bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

Etter *sjette ledd* skal paragrafen også komme til anvendelse på forhøyet avgift etter §§ 3 og 4. I forslaget til skatteinnkrevingsloven er det lagt til grunn at dette vil følge av § 1-1 tredje ledd.

19.5 Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

Til ny § 19B Foreløpig fastsettelse og utsettelse med avgiftsberegningen

Bestemmelsen viderefører arveavgiftsloven § 20 tredje ledd første punktum. De øvrige deler av § 20 er videreført i skatteinnkrevingsloven § 5-10, herunder § 20 tredje ledd andre punktum, jf. lovutkastet § 5-10 fjerde ledd.

Til § 20

Regler om forfall for arveavgift er tatt inn i skatteinnkrevingsloven § 5-10 som viderefører gjeldende rett. *Tredje ledd første punktum* er imidlertid videreført i ny § 19B i arveavgiftsloven. Bestemmelsen foreslås derfor opphevet.

Til 21.

Bestemmelsen foreslås opphevet, men er videreført i skatteinnkrevingsloven § 5-10 tredje ledd.

Til § 22.

Bestemmelsen foreslås opphevet. Regler om renter er tatt inn i skatteinnkrevingsloven kapittel 6.

Til § 23 første ledd.

Bestemmelsen foreslås endret slik at den ikke lenger regulerer innkreving av arveavgift. Skattefogdkontorenes ansvar for innkreving av arveavgift fremkommer av lovutkastet kapittel 2 Innkrevingsmyndigheter.

Til § 32.

Bestemmelsen foreslås opphevet. Bestemmelsen er videreført uten endringer i skatteinnkrevingsloven § 12-5 andre og tredje ledd.

Til § 33

Tredje ledd første punktum foreslås opphevet. Bestemmelsen er videreført i skatteinnkrevingsloven § 3-4.

Etter *tredje ledd andre punktum* er arveavgift og ilagte saksomkostninger etter § 42 tvangsgrunnlag for utlegg. Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen. Den vil også omfatte saksomkostninger etter arveavgiftsloven § 42, jf. skatteinnkrevingsloven § 1-1 tredje ledd.

Fjerde ledd er videreført i skatteinnkrevingsloven § 4-1 og foreslås derfor opphevet.

Til § 33 a.

Etter *første ledd første punktum* foreldes krav på arveavgift etter 10 år. Departementet foreslår at bestemmelsen videreføres i skatteinnkrevingsloven § 10-4.

Etter *første ledd andre punktum* er foreldelsesfristens utgangspunkt det tidspunktet avgiften forfaller til betaling etter lovens § 20 første eller andre ledd eller § 21. For krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo begynner ikke fristen i noe tilfelle å løpe før det er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen, jf. *andre ledd*. Departementet foreslår å videreføre bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven § 10-3 andre ledd.

Etter *tredje ledd* foreldes krav på renter etter § 22 ikke før selve avgiftskravet er foreldet. Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i skatteinnkrevingsloven § 9-5, jf. merknadene til denne bestemmelsen.

Til § 43 Mulkt for forsømt opplysningsplikt.

Innkreving av mulkt etter bestemmelsen vil omfattes av skatteinnkrevsingsloven, jf. skatteinnkrevsingsloven § 1-1 tredje ledd, jf. § 1-1 andre ledd bokstav g. At kravet er tvangsgrunnlag for utlegg følger da av skatteinnkrevsingsloven § 8-1. Regelen i *andre punktum* om at mulkt er tvangsgrunnlag blir dermed overflødig og kan oppheves.

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.

Departementet legger - som nevnt i høringsnotatet avsnitt 10.2.1 – prinsipalt opp til at det ikke gis særskilte regler om nedsettelse av hensyn til skyldnerens situasjon i innkrevsingsloven. Dersom departementets prinsipale forslag følges, må bestemmelsen endres slik at lempningsadgangen begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det. Utkastet *andre ledd* er ment å presisere dette.

Når det gjelder adgangen til å lempe av hensyn til grunner knyttet til fastsettelsen, er utkastet ikke ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett. Praksis knyttet til slike saker vil derfor fortsatt ha relevans.

Etter gjeldende rett kan den avgiftspliktige – i medhold av § 46 annet ledd - gis henstand med betalingen av avgiften. Adgangen til å innvilge slik betalingsutsettelse foreslås videreført i utkastet § 9-1. Det vises til merknadene til bestemmelsen under avsnitt 18.9.

Det er ikke foreslått endringer i *første og tredje ledd*.

Nærmere regler om hvilke organer som skal ha kompetanse til å lempe, foreslås fastsatt i forskrift.

19.6 Lov 18. juni 1965 nr. 4 (vegtrafikkloven)

Til § 38

Det følger av vegtrafikkloven § 38 andre 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. Det foreslås at bestemmelsen gjøres mer presis, slik at den viser til konkrete lovparagrafer. Skattebetalingsloven §§ 32, 33, 34 og 36 vil i det alt vesentlige bli overført til den skatteinnkrevsingsloven, og vegtrafikkloven § 38 bør derfor vise til disse bestemmelsene. Dette vil blant annet gi skatteoppkreverne kompetanse til å beslutte utleggstrekk og ta utleggspant for slike krav.

Det er imidlertid bare skatteoppkreverne som bør ha slik særnamskompetanse. Dersom en kommune legger tvangsinnfordringen til et annet organ i kommunen eller til private inkassobyråer, bør disse gå via de ordinære namsmenn og følge de alminnelige regler i tvangsfullbyrdelsesloven. Dette fremkommer av ordlyden i utkastet til ny § 38.

19.7 Lov 10. juni 1966 nr. 5 (tolloven)

Til § 9

Første ledd bestemmer at tollvesenet skal kreve inn toll. Departementet foreslår at distriktstollstedenes kompetanse til å kreve inn toll skal reguleres av skatteinnkrevingsloven kapittel 2. Begrepet "kreve inn" slik det er benyttet her omfatter imidlertid også tollvesenets oppgave som avgiftsmyndighet, det vil si oppgaven med fastsettelse mv., og ordlyden foreslås endret slik at *første ledd* kun regulerer den sistnevnte oppgaven. Det vises til den tilsvarende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 6, jf. § 3 første ledd i forskrift 19. desember 1969 nr. 15 om avgiftsforvaltning og avgiftsforvaltningskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling. Bestemmelsen fastsetter at tollvesenet er avgiftsmyndighet for merverdiavgift ved innførsel. Tollvesenets kontrollmyndighet følger av tolloven § 9 andre ledd.

Det følger av *tredje ledd* at krav på toll, herunder renter, godtgjørelser og omkostninger etter tolloven, er tvangsgrunnlag for utlegg. Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

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 inntreer 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 fortolling 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 er av den oppfatning at det ikke bør være en særregulering av regresskrav knyttet til toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel. Til sammenligning kan det vises til de tilfellene der den trekkansvarlige blir gjort ansvarlig etter skattebetalingsloven § 49 (som foreslås videreført i skatteinnkrevingsloven § 12-6). Når den trekkansvarlige har regressrett overfor skattyteren, må den trekkansvarlige blant annet skaffe seg tvangsgrunnlag for regresskravet gjennom dom el. Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve tolloven § 9 fjerde ledd.

Femte ledd har regler om renter for toll. Bestemmelsen videreføres av bestemmelsene i skatteinnkrevingsloven kapittel 6 og foreslås derfor opphevet.

Sjette ledd er videreført i skatteinnkrevingsloven § 4-1 andre ledd og foreslås derfor opphevet.

Til § 30

Det framgår av merknadene til skatteinnkrevingsloven § 8-10 at departementet foreslår å ta inn reglene om tvangssalg av varer i skatteinnkrevingsloven. Dette medfører at blant annet tolloven § 30

må endres på flere punkter. Departementet foreslår at det framgår av *andre ledd første punktum* at varer som er tilbakeholdt eller innhentet etter *første ledd*, kan selges etter skatteinnkrevingsloven § 8-10. De nærmere reglene om tvangssalg i § 30 andre ledd andre til fjerde punktum og tredje ledd vil i sin helhet bli erstattet av § 8-10.

Toll- og avgiftsplikten knytter seg til vareeieren på innførselstidspunktet. Ordlyden i tolloven § 30 knytter derimot innhentingsretten til selve varen. Dette innebærer isolert sett 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 framgår uttrykkelig av loven at godtroervervsloven gjelder tilsvarende, jf. utkast til nytt *tredje ledd*. Dette innebærer eksempelvis at tollvesenet ikke kan hente og selge varer innført i strid med tollovgivningen som en privatperson i god tro har kjøpt i en butikk.

Til § 35

Tollkredittordningen er i dag hjemlet i tolloven § 35. I forslaget til skatteinnkrevingsloven er hjemlene for ordningen inntatt i en fellesbestemmelse i skatteinnkrevingsloven, jf. utkastet § 8-24. Tolloven § 35 foreslås endret slik at den i *første ledd første punktum* viser til skatteinnkrevingsloven § 8-24 og gir hjemmel til å gi nærmere regler om prosedyrer i forbindelse med innvilgelse av tollkreditt eller dagsoppgjør. *Første ledd andre punktum* gir hjemmel for å kreve gebyr ved innvilgelse av tollkreditt. *Andre ledd* bestemmer at tollkreditten ikke må benyttes i strid med kredittvilkårene, herunder ved innførsel av varer til, eller utførsel av varer fra, andre enn den som er innvilget slik kreditt. Dette er en videreføring av dagens 5.5.1 femte ledd i forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 (tollovforskriften).

Til § 47

På tilsvarende måte som i § 30 foreslår departementet at *andre ledd første punktum* og *tredje ledd første punktum* viser til de foreslåtte bestemmelsene om tvangssalg i skatteinnkrevingsloven § 8-10. *Andre ledd andre til fjerde punktum* og *tredje ledd fjerde punktum* foreslås opphevet og erstattet av § 8-10.

Til § 53

Departementet foreslår at *andre punktum* viser til reglene om tvangssalg i skatteinnkrevingsloven § 8-10, og at *tredje til femte punktum* oppheves, jf. merknadene til §§ 30 og 47.

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. *Første ledd andre 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 når kravet fremsettes innen fristen, innebærer dette at foreldelse avbrytes. Foreldelsesfristens utgangspunkt vil være tidspunktet for når kravet ble fremsatt. *Andre ledd første punktum* forskyver utgangspunktet for fristen når det ved uaktsomhet eller forsett hos vareeieren eller noen som representere 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 *andre ledd andre 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 som vist over en klar side til reglene om foreldelse og skulle systematisk dermed høre hjemme i skatteinnkrevingsloven. Tilsvarende regler for andre krav fokuserer på adgangen for fastsettelsesorganet til å treffe vedtak om endring, etterberegning eller 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 vil være 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 fremkommer av bestemmelsen. Det vises til tilsvarende bestemmelser bl.a. i 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 ha samme begrunnelse som forslaget til endring av tolloven § 58. Plikten til å tilbakebetale toll når det er truffet vedtak om endring vil følge av skatteinnkrevingsloven § 5-30.

Til § 72

Departementet foreslår at *andre ledd andre punktum* henviser til skatteinnkrevingsloven § 8-10, og at *tredje til femte punktum* oppheves, jf. merknadene til § 30.

Til § 74

Departementet foreslår at *andre ledd andre punktum* viser til skatteinnkrevingsloven § 8-10, og at *andre ledd tredje og fjerde punktum* oppheves, jf. merknadene til § 30.

19.8 Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Til § 24

Dersom inngående merverdiavgift overstiger utgående avgift, får den næringsdrivende et tilgodehavende på staten i terminen. Den næringsdrivende har da krav på å få tilgodebeløpet utbetalt etter *første ledd*. Etter *tredje ledd andre punktum* kan dette overskytende beløpet ikke overdras eller pantsettes. Departementet foreslår å oppheve *tredje ledd andre punktum* siden disse situasjonene vil dekkes av overdragelses- og pantsettelsesforbudet i skatteinnkrevingsloven § 7-6.

Til § 27

Etter *andre ledd tredje punktum* er proklama som utstedes i bo uten innflytelse på krav etter merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen og at den erstattes av skatteinnkrevingsloven § 10-1. Det vises til merknadene til § 10-1 ovenfor.

Til § 34.

Bestemmelsen foreslås opphevet. *Første ledd* videreføres i skatteinnkrevingsloven § 5-10. *Andre ledd* er videreført i skatteinnkrevingsloven § 5-23.

Til § 35

Bestemmelsen foreslås opphevet. Reglene om betalingsmåte er videreført i skatteinnkrevingsloven § 4-1, mens skatteinnkrevingsloven § 4-2 har regler om tid og sted for betaling. Regler om at skattefogden er betalingsmottaker følger av skatteinnkrevingsloven § 4-11.

Til §§ 36, 37 og 38.

Bestemmelsene foreslås opphevet. Nærmere regler om renter er foreslått regulert av skatteinnkrevingsloven kapittel 6.

Til § 59

Det følger av *første ledd første punktum* at krav på merverdiavgift, herunder renter og omkostninger, er tvangsgrunnlag for utlegg. Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

Etter *første ledd andre punktum* er også krav på overskytende beløp etter § 24 og refundert beløp etter § 26 a som noen uriktig har fått utbetalt, tvangsgrunnlag for utlegg. Det framgår av § 1-4 at slike tilbakesøkingsskrav fra det offentliges side skal anses som skatte- og avgiftsskrav. Beløpene vil da blant annet bli tvangsgrunnlag for utlegg etter den generelle bestemmelsen i § 8-1. Departementet anser derfor at § 59 første ledd andre punktum er overflødig og kan oppheves.

Andre ledd foreslås opphevet. Bestemmelsen er videreført i skatteinnkrevingsloven § 3-4.

Etter *tredje ledd* kan krav på tilbakebetaling av for mye betalt avgift ikke pantsettes eller overdras. Bestemmelsen må anses overflødig ved siden av skatteinnkrevingsloven § 7-6, og departementet foreslår derfor å oppheve den.

Til § 59 a

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen om avbrudd av foreldelsesfristen for renter i skatteinnkrevingsloven § 10-5, jf. merknadene til denne bestemmelsen.

Til § 60

Departementet foreslår at bestemmelsen om plikt til å stille sikkerhet ved flytting til utlandet i *første punktum* oppheves og erstattes av skatteinnkrevingsloven § 8-21, jf. merknadene til denne bestemmelsen.

Etter *andre punktum* kan skattefogdkontorene gjennom politiet 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.

Innkrevingsmyndighetene har ingen tilsvarende kompetanse for de øvrige skatte- og avgiftskravene. En tilsvarende bestemmelse fantes imidlertid tidligere i skattebetalingsloven § 38. Denne ble opphevet i forbindelse med den nye tvangsfullbyrdelsesloven, jf. Ot.prp. nr. 65 (1990-91) Om lov om tvangsfullbyrding og midlertidig sikring (tvangsfullbyrdingsloven) s. 52 og 317. Sikringsinstituttet var svært lite i bruk, og hensynet til regelforenkling og rettssikkerhet talte for at særregelen ble opphevet. Det ble vist til at skatteoppkreverne ikke har noen myndighet til å beslutte arrest i formuesgoder, og derfor heller ikke burde ha adgang til å beslutte arrest i person. Bestemmelsen hadde neppe noen selvstendig betydning ved siden av reglene i tvangsfullbyrdelsesloven.

Proposisjonen omtaler ikke merverdiavgiftsloven § 60 andre punktum. Departementet anser imidlertid at begrunnelsen for å oppheve skattebetalingsloven § 38 gjelder tilsvarende på merverdiavgiftsområdet, og foreslår å oppheve § 60 andre punktum.

Til § 65

Første punktum foreslås opphevet. Skatteinnkrevingsloven § 2-3 første ledd har regler om at distriktstollstedene innkrever merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

Til § 69

Merverdiavgiftsloven § 69 åpner for lempning både av hensyn til skyldnerens situasjon og av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet.

Departementet legger - som nevnt i høringsnotatet avsnitt 10.2.1 – prinsipalt opp til at det ikke gis særskilte regler om nedsettelse av hensyn til skyldnerens situasjon i skatteinnkrevingsloven. Dersom departementets forslag følges, må merverdiavgiftsloven endres slik at lempningsadgangen begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det. Utkastet er ment å presisere dette.

Hvor det foreligger rimelighetsgrunner på skyldnerens hånd, bør han henvises til gjeldsordningsloven dersom han er varig ute av stand til å betjene sine forpliktelser. Dersom betalingsproblemene er av midlertidig karakter kan betalingsutsettelse – jf. utkastet § 9-1 være et alternativ.

Departementet legger til grunn at forslaget til ny § 69 *reelt sett* ikke vil medføre store endringer i forhold til hva som gjelder i dag. Dødsfall, sykdom, invaliditet eller andre rimelighetsgrunner på skyldnerens hånd har sjelden alene medført ettergivelse eller nedsettelse.

Når det gjelder adgangen til å lempe av hensyn til grunner knyttet til fastsettelsen, er utkastet ikke ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett. Praksis knyttet til slike saker vil derfor fortsatt ha relevans.

Kompetansen til å lempe ligger i dag hos fastsettingsmyndighetene. Departementet foreslår ingen endringer når det gjelder dette. Nærmere regler om hvilke organer som skal ha kompetanse til å lempe, foreslås fastsatt i forskrift.

Til § 71

Det følger av merverdiavgiftsloven § 71 at departementet kan utgiftsføre avgiftsbeløp som ikke lar seg inndrive. Som en følge av endringene i de funksjonelle krav til økonomiforvaltningen i staten fra 1. september 2001, er dette forhold som i dag ikke er nødvendig å lovregulere, jf. merknadene til arveavgiftsloven § 46 tredje ledd ovenfor. Departementet foreslår derfor å oppheve merverdiavgiftsloven § 71.

19.9 Lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter

Til § 4

Det følger av lov av 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter § 4 andre og tredje punktum at avgiftene er tvangsgrunnlag for utlegg og kan kreves inn av kommunekasserer 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.

Departementet anser det som hensiktsmessig at henvisningsbestemmelsen blir mer presis, slik at den viser til konkrete lovparagrafer. Skattebetalingsloven §§ 32, 33, 34 og 36 blir i det vesentlige videreført i skatteinnkrevingsloven og det foreslås derfor at lov om kommunale vass- og kloakkavgifter § 4 viser til disse bestemmelsene. Dette vil blant annet gi skatteoppkreverne kompetanse til å beslutte utleggstrekk og ta utleggspant for vann- og kloakkavgiftene.

Departementet mener imidlertid at det bare er skatteoppkreverne som bør ha slik særnamskompetanse. Dersom en kommune legger tvangsinnfordringen til et annet organ i kommunen eller til private inkassobyråer, bør disse gå via de ordinære namsmenn og følge de alminnelige regler i tvangsfullbyrdelsesloven. Departementet foreslår derfor at dette presiseres i § 4.

19.10 Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane

Til § 23

Bestemmelsen viser til skattebetalingsloven § 48 nr. 5 – 7. Disse bestemmelsene er videreført i skatteinnkrevingsloven § 11-1 fjerde og femte ledd. Henvisningen er endret i samsvar med dette.

Til § 27

Som det framgår av høringsnotatet kapittel 1.2 og forslaget til § 1-1 vil ikke eiendomsskatt være omfattet av skatteinnkrevingsloven. Det følger av § 27 første ledd tredje punktum at eiendomsskatt kan kreves inn av kommunekasserer etter bestemmelsene for innkreving av skatt. Dette må forstås som en henvisning til innkrevingsreglene i skattebetalingsloven kapittel VI Alminnelige regler om betaling og innkreving av skatt. Henvisningen innebærer først og fremst at skatteoppkreverne kan beslutte utleggstrekk overfor skyldneren etter §§ 33 og 34, men den omfatter også den utvidede motregningsadgangen etter § 32 nr. 2 til 5. Dette innebærer at skatteoppkreverne kan motregne et utestående krav på eiendomsskatt i eksempelvis skyldnerens krav på landbrukstilskudd, refusjon av merverdiavgift, en kjøpesum fra staten ol. Videre omfatter henvisningen etter ordlyden også § 31 nr. 4, § 32 a og § 38.

Departementet foreslår å erstatte bestemmelsen med en henvisning til de tilsvarende reglene i skatteinnkrevingsloven. Da vil eiendomsskatten bli behandlet som inntekts- og formuesskatt til kommunene. Selv om legalpanten i eiendommen gjør at kommunene nesten ikke har restanser på

eiendomsskatt, hender det at særnamskompetansen og den utvidede motregningsadgangen blir brukt. For å unngå uklarheter bør eiendomsskattelova henwise uttrykkelig til de paragrafene som skal gjelde. Departementet antar at de bestemmelsene som i praksis er aktuelle er kapittel 7 om utvidet adgang til motregning m.m. og §§ 8-2 til 8-5 om utleggspant og utleggstrekk.

Etter *andre ledd* kan fylkesmannen gi skatteoppkreverne fullmakt til å holde forretning for utleggspant for eiendomsskatt, og kommunestyret skal gi uttalelse i saken før samtykke gis. Det framgår 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 nå overført til departementet. Det samme skjedde for de avgiftene og gebyrene som skatteoppkreverne innkrever til kommunene, se. blant annet avsnitt 19.9, og begrunnelsen var at fylkesmannen i praksis alltid ga samtykke i de tilfellene der det ble søkt om det. Eiendomsskattelova § 27 andre ledd er ikke berørt 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. I og med at departementet nå foreslår at § 27 andre ledd tredje punktum skal henwise til skatteinnkrevingsloven § 8-2, bør denne særbestemmelsen oppheves.

Ifølge eiendomsskattelova § 24 skal skatten innkreves av skatteoppkreverne. Språkbruken er imidlertid ikke helt konsekvent, for i § 27 første ledd tredje punktum er innfordringskompetansen gitt til kommunekassereren. Det er imidlertid klart at det bare er når de kommunale skatteoppkreverne innkrever eiendomsskatten at særnamskompetansen gjelder. Dersom kommunen velger å overlate innkrevingen til andre organer i eller utenfor kommunen, vil disse måtte følge reglene for pengekrav generelt i sin helhet.

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. andre ledd. Som det framgår av avsnitt 10.2.1 foreslår departementet at skatteutvalget ikke skal være vedtaksorgan i saker om nedsettelse etter skatteinnkrevingsloven § 9-1. Dette innebærer at det ikke lengre vil være nedsatt et skatteutvalg i hver kommune slik som er tilfelle i dag etter skattebetalingsloven. Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve § 28 andre ledd. I praksis antar departementet at formannskapet da vil treffe vedtak på bakgrunn av skatteoppkrevernes innstilling i saken.

19.11 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av underjordiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven)

§ 7 nr. 2 andre og tredje ledd om forfall for terminskatt og resterende skatt er videreført i skatteinnkrevingsloven § 5-3. Nevnte bestemmelser foreslås derfor opphevet.

§ 7 nr. 5 har regler om at departementet kan fastsette nærmere regler om renter av petroleumsskatt. Skatteinnkrevingsloven kapittel 6 er ment å gjelde også for petroleumsskatt. Eventuelle særlige regler vil i tilfelle bli gitt med hjemmel i disse bestemmelsene.

§ 7 nr. 7 om at bestemmelsene i skattebetalingsloven gjelder tilsvarende for petroleumsskatt er overflødig når skatteinnkrevingsloven skal gjelde direkte for petroleumsskatt, jf. utkastet til § 1-1 andre ledd i skatteinnkrevingsloven.

I ny § 7 nr. 6 foreslås utgangspunktet for avregningen tatt inn. 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 skatteinnkrevingsloven gis tilsvarende anvendelse for petroleumsskatt. Dette vil gjøre gjeldende regler om avregning i ovennevnte forskrift overflødig.

19.12 Lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

Til § 2

Bokstav e har regler om renter som vil bli erstattet av reglene i skatteinnkrevingsloven kapittel 6. Bestemmelsen foreslås på denne bakgrunn opphevet.

Til § 5

Departementet foreslår å oppheve *første ledd* om at krav på dokumentavgift og tilleggsavgift er tvangsgrunnlag for utlegg, og videreføre bestemmelsen i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

Siden skyldneren etter gjeldende ordning må betale dokumentavgiften til tinglysingsmyndighetene før tinglysning kan skje, vil det sjelden være behov for å tvangsinnfordre avgiften. *Andre ledd* om at dokumentavgift kan tvangsinnfordres ved utleggstrekk blir unødvendig når dokumentavgiften blir omfattet av skatteinnkrevingsloven. Departementet foreslår derfor å oppheve bestemmelsen.

19.13 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Til § 1-1 Lovens virkeområde

Når reglene om utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt flyttes fra skattebetalingsloven til ligningsloven, er det naturlig å regulere forholdet mellom reglene om forskuddsutskrivningen og de øvrige reglene i ligningsloven i loven § 1-1.

Departementet har som nevnt lagt opp til at forskuddsreglene i størst mulig utstrekning samles i kapittel 11 (om forskuddsutskrivning) og kapittel 13 (om straff). Med mindre annet fremgår av bestemmelsene i disse kapitlene, vil ligningslovens øvrige regler ikke få anvendelse ved forskuddsutskrivningen. Dette er søkt presisert i utkastet til nytt nr. 2 i § 1-1.

Til § 2-5. Utelukkingsgrunner.

Bokstav b. Inneholder en henvisning til skattebetalingsloven § 48 hvor skatteoppkreverstillingen er lovfestet. Skattebetalingsloven § 48 er videreført i § 2-1 første ledd slik at henvisningen foreslås endret.

Etter *bokstav e.* er personer som er straffet for overtredelse av skattebetalingsloven utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd eller takstutvalg som nevnt i ligningsloven §§ 2-1 til 2-4.

Departementet foreslår at også personer som er straffet for overtredelse av skatteinnkrevingsloven utelukkes fra tjeneste som nevnt.

Til § 6-14. Hvem oppgaveplikten påligger

Henvisningen i *andre ledd* til skattebetalingsloven § 3 andre ledd er oppdatert. Skattebetalingsloven § 3 andre ledd er videreført i utkastet til ny § 11-1 nr. 2.

Til § 9-12. Forslag om skattereduksjon.

Skattebetalingsloven § 41 nr. 1 åpner for at lempning kan skje både av hensyn til skyldneren og av grunner knyttet til fastsettelsen av kravet.

Departementet legger - som nevnt i høringsnotatet avsnitt 10.2.1 – prinsipalt opp til at det ikke gis særskilte regler om nedsettelse av hensyn til skyldnerens situasjon i skatteinnkrevingsloven. Dersom departementets prinsipale forslag følges, må bestemmelsen endres slik at lempningsadgangen begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen av kravet taler for det. Utkastet til § 9-12 nr. 1 er ment å presisere dette.

Hvor det foreligger rimelighetsgrunner på skyldnerens hånd, bør skyldneren henvises til gjeldsordningsloven dersom han er varig ute av stand til å betjene sine forpliktelser. Dersom betalingsproblemene er av midlertidig karakter kan betalingsutsettelse – jf. utkastet § 9-1 være et alternativ.

Nr. 2 svarer til skattebetalingsloven § 41 nr. 2 og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Kompetansen til å lempe i medhold av skattebetalingsloven § 41 nr. 1 ligger i dag hos innkrevingsmyndighetene. Når lempningsadgangen begrenses til situasjoner hvor grunner knyttet til fastsettelsen taler for det, bør lempningskompetansen plasseres hos fastsettelsesmyndighetene. Regler om slik lempning bør heller ikke plasseres i skatteinnkrevingsloven, jf. ovenfor. Departementet foreslår at bestemmelsen inntas i ligningsloven. Det foreslås at bestemmelsen plasseres i § 9-12. § 9-12 – slik bestemmelsen lyder i dag – vil bli overflødig dersom skatteutvalgene forsvinner som en følge av at reglene om lempning av hensyn til skyldnerens situasjon bortfaller.

Når det gjelder adgangen til å lempe av hensyn til grunner knyttet til fastsettelsen, er utkastet ikke ment å innebære endringer i forhold til gjeldende rett. Praksis knyttet til slike saker i henhold til bestemmelsen i skattebetalingsloven vil derfor fortsatt ha relevans.

Nærmere regler om hvilke organer som skal ha kompetanse til å lempe, foreslås fastsatt i forskrift.

Til § 10-6. Tvangsmulkt

Etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 andre punktum er pålegg om tvangsmulkt tvangsgrunnlag for utlegg. Skatteinnkrevingslovens bestemmelser omfatter også slike krav, jf. skatteinnkrevingsloven § 1-2 bokstav a, herunder reglene om tvangsgrunnlag for utlegg i § 8-1. Ligningsloven § 10-6 nr. 1 andre punktum blir dermed overflødig, og kan oppheves.

Til § 11-1 Definisjoner

Bestemmelsen definerer de sentrale begrepene trekkansvarlig, personlig og upersonlig skattyter. Bestemmelsen regulerer også hvem som er ansvarlig for å oppfylle pliktene etter kapittel 11 når arbeidstakere stilles til rådighet for andre.

Nr. 1 bokstav a definerer upersonlig skattyter som norsk og utenlandsk selskap eller innretning som er selvstendig skattesubjekt, konkurs- eller administrasjonsbo for slikt subjekt, samt staten, fylkeskommunene og kommunene. Bestemmelsen er søkt utformet slik at de subjekter som faller inn under oppregningen i skattebetalingsloven § 2, omfattes av begrepet upersonlig skattyter. Bestemmelsen er ikke ment å innebære materielle endringer.

Nr. 1 bokstav b første punktum definerer personlig skattyter som enhver skattyter som ikke går inn under bokstav a. Bestemmelsen er søkt utformet slik at de subjekter som omfattes av skattebetalingsloven § 1, også omfattes av begrepet personlig skattyter. Dødsboer regnes i dag som forskuddspliktige skattytere, jf. skattebetalingsloven § 1 jf. § 2. Det fremstår imidlertid som lite naturlig å karakterisere dødsboer som personlige skattytere, selv om forskudd på skatt og trygdeavgift for slike boer utskrives og beregnes etter de regler som gjelder for personlige skattytere. I utkastet *nr. 1 bokstav b* er det derfor presisert at dødsboer likestilles med personlige skattytere ved anvendelsen av bestemmelsene i kapittel 11. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 bokstav c definerer begrepet "trekkansvarlig" som den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som skal gjøres til gjenstand for forskuddstrekk. Begrepet tar sikte på å erstatte "arbeidsgiver" i skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b. Det er ikke lagt opp til at det nye begrepet skal ha et annet materielt innhold enn dagens arbeidsgiverbegrep. Praksis knyttet til dette vil derfor fortsatt ha relevans. Betegnelsen trekkansvarlig i ligningsloven er heller ikke ment å innebære endringer i forhold til andre lover hvor begrepet arbeidsgiver benyttes, for eksempel i folketrygdloven i relasjon til reglene om arbeidsgiveravgift.

Begrepet trekkansvarlig vil også omfatte selskaper som utbetaler utbytte etter skatteloven § 10-3 og livsforsikringsselskap når dette foretar skattetrekk til dekning av forsikringstakerens inntektsskatt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-9.

Nr. 2 om hvem som har ansvaret for at pliktene og ansvaret etter kapittel 11 oppfylles når arbeidskraft stilles til rådighet for andre, viderefører bestemmelsen i skattebetalingsloven § 3 andre ledd første til fjerde punktum. Det er foretatt visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 3 om at departementet kan gi nærmere forskrifter svarer til skattebetalingsloven § 3 andre ledd femte punktum.

Til § 11-2 Utgangspunkter om forskuddsutskrivningen

Bestemmelsen gir en oversikt over hvilke regler som kommer til anvendelse ved utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.

Nr. 1 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 kapittel 11. Hvilke krav som skal betales før ligning finner sted - herunder forfallstidspunktene for disse – følger av utkastet til ny skatteinnkrevingslov kapittel 5. Begrepene ”skatt” og ”trygdeavgift” er definert i ligningsloven § 1-1. Medlemsavgift til folketrygden skal også i dag fastsettes og betales inn 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. Utkastet tar ikke sikte på å endre dette.

Nr. 2 gir en oversikt over hvilke bestemmelser som kommer til anvendelse ved utskriving og beregning av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige skattytere (forskuddspliktige).

Nr. 3 angir hvilke regler som kommer til anvendelse ved utskriving av forskuddsbeløp for upersonlige skattytere (etterskuddspliktige).

Naturressursskatt etter skatteloven kapittel 18 står i en særstilling i forhold til annen skatt til stat og kommune ved at den skal utskrives og beregnes etter reglene i skattebetalingsloven § 27, uavhengig av om skattyter ellers er forskudds- eller etterskuddspliktig, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-2-9. Departementet foreslår at dette også presiseres i loven, jf. utkastet *nr. 4*. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-3 Opplysningsplikt

Bestemmelsen pålegger skattytere og trekkansvarlige å sende de meldinger og gi de opplysninger som er nødvendig for at ligningskontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk og forskuddsskatt i samsvar med bestemmelsene i utkastet kapittel 11.

Nr. 1 og nr. 2 tar sikte på å videreføre regelen i skattebetalingsloven § 46 nr. 1 første punktum om forskuddspliktiges opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Det foreslås i tillegg at regelen utvides til også å omfatte upersonlige skattytere. Ut over dette tar bestemmelsen ikke sikte på å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 3 om at skattyter som ikke oppfyller sin opplysningsplikt ikke har krav på å få endret ligningskontorets avgjørelse vedrørende forskuddstrekk og forskuddsskatt, tar sikte på å videreføre regelen i skattebetalingsloven § 46 annet ledd. Departementet foreslår at bestemmelsen også får anvendelse på upersonlige skattytere. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-4 Stedet for forskuddsutskriving og avregning

Bestemmelsen inneholder regler om hvilket ligningskontor som har ansvaret for forskuddsutskrivingen.

Nr. 1 første punktum om at forskudd på skatt for personlige skattytere skal utskrives av ligningskontoret for den kommune hvor skattyteren anses bosatt etter skatteloven § 3-1 svarer til skattebetalingsloven §§ 8 nr. 1 og 18 nr. 1. *Andre punktum* om at forskudd skal utskrives i bostedskommunen også for skattytere som etter reglene om stedbunden beskatning er skattepliktige i flere kommuner, er ment som en presisering av første punktum og svarer til Stortingets skattevedtak § 6-1 første ledd andre punktum. Tilsvarende systematikk er valgt i utkastet nr. 2 annet punktum. Departementet ber om høringsinstansenes synspunkter på om presiseringene er nødvendig. *Tredje punktum* om at skatteloven § 3-1 fjerde ledd gjelder for dødsboer – dvs. at ligningskontoret for den kommunen som ville blitt ansett som avdødes bostedskommune har ansvaret for forskuddsutskrivingen – svarer til Stortingets skattevedtak § 6-1 tredje ledd. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 2 første punktum slår fast at forskudd på skatt for upersonlige skattytere utskrives av ligningskontoret for den kommune 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 imidlertid ved ligningskontoret for selskapets kontorkommune pr. 31.12 i inntekståret. Utkastet *nr. 2 første punktum* tar sikte på å kodifisere gjeldende praksis. *Nr. 2 andre 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 ment å kodifisere gjeldende praksis.

Nr. 3 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, er også ment å kodifisere gjeldende rett.

Nr. 4 om at ligningskontoret for den kommune som er angitt i skatteloven § 3-4 skriver ut forskudd på skatt for personlige skattytere som ikke er bosatt i riket og upersonlige skattytere som ikke er hjemmehørende i riket svarer til skattebetalingsloven §§ 8 nr. 1 og 18 nr. 1 (personlige skattytere).

Nr. 5 om at Oslo Ligningskontor utskrives forskudd på skatt for personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, men som mottar lønn av den norske stat, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g, lovfester regelen som i dag fremgår av Stortingets skattevedtak § 6-1 fjerde ledd jf. 1-4 tredje ledd.

Nr. 6 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 utkastet § 11-3, svarer til skattebetalingsloven §§ 8 nr. 4 og 18 nr. 4. Bestemmelsen hjemler bl.a. den sentrale, årlige hovedutskrivingen.

Til § 11-5 Melding om forskuddsskatt og forskuddstrekk

Bestemmelsen slår fast at skattyter skal ha melding om utskrevet forskuddsskatt, avgjørelse om hvordan skattetrekk skal gjennomføres og om endringer i slike avgjørelser. Bestemmelsen tar sikte på å videreføre reglene som finnes i skattebetalingsloven §§ 9, 19 og 27 nr. 10 første ledd.

Melding om utskrevet forskuddsskatt og om hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres, gis i dag på skattekortet. Melding om endringer i avgjørelser om utskrivningen, gis som hovedregel ved at det skrives ut nytt skattekort. Melding om utskrevet forhåndsskatt gis på forhåndsskatteseddel, og melding om senere endringer gis i form av en ny tilsvarende seddel. Departementet foreslår ingen endringer når det gjelder dette.

Etter skattebetalingsloven § 19 andre punktum skal melding om forhøyelse av utskrevet forskuddsskatt sendes i rekommandert brev eller på annen påviselig måte. Tilsvarende gjelder ved forhøyelse av utskrevet forhåndsskatt, jf. skattebetalingsloven § 27 nr. 10 annet punktum. Når det gjelder etterskuddspliktige som er hjemmehørende utenfor kommunen, skal melding om forhåndsskatt alltid sendes rekommandert eller på annen påviselig måte. Departementet foreslår at påbudet om særskilte foresendelsesmåter for visse meldinger ikke videreføres når reglene flyttes til ligningsloven kapittel 11.

Til § 11-6 Særregler om forskuddsskatt og forskuddstrekk

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

Skattebetalingsloven § 56 nr. 4 gir departementet adgang til å foreta en generell forhøyelse av den forskuddsutskrivning 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, jf. utkastet første punktum. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Skattebetalingsloven §§ 7 nr. 4 og § 20 nr. 1 andre ledd gir Stortinget adgang til å gi regler om differensiering av forskuddstrekk og forskuddsskatt i løpet av inntektsåret, d.v.s. 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. Departementet foreslår at bestemmelsen videreføres, men at kompetansen til å gi regler om differensiering legges direkte til departementet. Forenklingshensyn og hensynet til et smidigere regelverk taler for en slik løsning. Det foreslås også at regelen utvides til å omfatte alle skattytere, jf. utkastet andre punktum. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-7 Forholdet til saksbehandlingsreglene i kapittel 3

Bestemmelsen angir hvilke bestemmelser i ligningsloven kapittel 3 som får tilsvarende anvendelse ved forskuddsutskrivningen. Det vises til omtalen av disse spørsmålene ovenfor under avsnitt 7.2.5.

Til § 11-8 Fullmakt under krig o.l.

Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 56 nr. 5. Det er foretatt visse justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Del II Forskuddstrekk

Til § 11-10 Skattekort

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om utskrivningen av skattekort.

Nr. 1 slår fast at det før inntektsårets begynnelse skal utstedes skattekort som angir hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 1 andre ledd første punktum, og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 2 bestemmer at ligningskontoret kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake. Bestemmelsen finnes i dag i forskuddstrekkreglene § 4 nr. 4 og foreslås tatt inn i loven.

Nr. 3 bestemmer at skjema for skattekort og trekkstabeller fastsettes av Skattedirektoratet. Bestemmelsen innebærer visse endringer i forhold til gjeldende rett. Etter skattebetalingsloven § 7 nr. 1 andre punktum er kompetansen til å utarbeide trekkstabeller lagt til departementet. Departementet har delegert sin kompetanse til Skattedirektoratet. Departementet foreslår at kompetansen legges direkte til Skattedirektoratet. Etter forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk (forskuddstrekkreglene) § 2 fastsettes skjema for skattekort av Skattedirektoratet. Bestemmelsen foreslås tatt i loven.

Til § 11-11 Fastsettelse av forskuddstrekk

Bestemmelsen gir retningslinjer for hvordan ligningskontoret skal fastsette forskuddstrekket.

Nr. 1 tar sikte på å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 1 første punktum om at forskuddstrekk skal skje etter trekkstabeller eller med en bestemt prosent av trekkgrunnlaget. Hvorvidt den trekkansvarlige i det enkelte tilfelle skal beregne forskuddstrekket etter tabell eller med en viss prosent, vil dels avhenge av hva slags skattekort ligningskontoret har utstedt, og dels følge av §§ 10 nr. 1 og 11 i forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk.

Nr. 2 om at forskuddstrekket skal fastsettes slik at de beløp som trekkes i årets løp, sammen med eventuell forskuddsskatt, så vidt mulig kommer til å svare til den skatt på formue og inntekt som utliknes på skattyteren for vedkommende inntektsår, svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 2.

Nr. 3 tar sikte på å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 2 annet ledd om at ligningskontoret, i stedet for å skrive ut både forskuddstrekk og forskuddsskatt, kan fastsette trekket slik at trekket alene dekker beløp som ellers skal betales som forskuddsskatt. Det er foretatt visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 4 bestemmer at det – ved avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet – ikke 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. Denne ordningen tar sikte på å unngå for mange små restskatter.

Til § 11-12 Endring av skattekort. Fritak for trekk og tilbakebetaling

Bestemmelsen gir regler om når ligningskontoret kan endre avgjørelse om forskuddstrekk ved å regulere trekket, slik at det blir bedre samsvar med den skatt som ventes utlignet. Bestemmelsen viderefører regler som i dag finnes i skattebetalingsloven § 8 nr. 2 og nr. 3. Det er foretatt visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Etter utkastet *nr. 1* kan det når som helst i inntektsåret utstedes nytt skattekort når det er begått feil ved utskrivningen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 2.

Utkastet *nr. 2* gjelder adgangen til å fritta for fremtidig trekk og til å tilbakebetale innbetalt trekk. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 8 nr. 3.

Til § 11-13 Den trekkansvarliges plikt til å foreta forskuddstrekk

Bestemmelsen slår fast den trekkansvarliges plikt til å foreta forskuddstrekk. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 svarer til skattebetalingsloven § 4. Det er ved denne bestemmelsen den trekkansvarlige blir pålagt en selvstendig og ubetinget plikt til å foreta forskuddstrekk, og det er denne bestemmelsen som bl.a. er grunnlaget for den trekkansvarliges økonomiske og strafferettslige ansvar, jf utkastet til § 12-6 i skatteinnkrevingsloven og ny § 13-4 i ligningsloven. Departementet har funnet grunn til å presisere at forskuddstrekk skal gjennomføres både i henhold til skattekortet og reglene i ligningslovens kapittel 11. Dette er gjort for å presisere at opplysningene i skattekortet må suppleres med bestemmelser om forskuddstrekket gitt i eller i medhold av loven.

Nr. 2 gir regler om hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres når skattyteren ikke legger frem skattekort, og den trekkansvarlige 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. Departementet viser i denne sammenheng særlig til forslaget om å uttrykkelig nevne de ytelsene som er underlagt trekk med 30 prosent - jf. utkastet nr. 2 siste punktum. I dag er ytelsene regnet opp i skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e, mens trekkprosenten fremgår av skattebetalingsloven § 11 nr. 1 siste punktum som viser til § 5.

Nr. 3 om at den trekkansvarlige plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av nr. 1 og 2 når den skattepliktige reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas, svarer til skattebetalingsloven § 11 nr. 2. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 4 og 5 bestemmer at forskuddstrekk i utbytte til utenlandsk aksjonær etter skatteloven § 10-13 og avkastning i sparedelen av livsforsikring skal beregnes av den trekkansvarlige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år. Når det gjelder utbytte, svarer bestemmelsen til skattebetalingsloven § 7 nr. 5. Skattebetalingsloven inneholder ingen tilsvarende bestemmelse for så vidt gjelder avkastning av sparedelen av en livsforsikring. Departementet legger

imidlertid til grunn at forskuddstrekk i slike ytelser beregnes som for utbytte, slik at utkastet på dette punkt ikke innebærer realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 6 gir departementet hjemmel til å gi særregler om forskuddstrekk etter tabell i en del av den trekkpliktige inntekt og med en bestemt prosent i den øvrige del. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 3 første punktum.

Nr. 7 regulerer hvordan forskuddstrekk skal foretas når det er utstedt skattekort i flere kommuner eller av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 11 nr. 3 og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-14 Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i

Bestemmelsen gir anvisning på hvilke ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsen er ment å videreføre gjeldende rett, men departementet foreslår at de ytelser som det skal foretas trekk i, angis på en annen måte enn i dag. Det vises til omtalen av dette spørsmålet ovenfor.

Bokstav a bestemmer at det skal foretas forskuddstrekk i ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10 (fordel vunnet ved arbeid). Bestemmelsen er ment å erstatte skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstavene a, b, c og deler av e. Utkastet tar ikke sikte på realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Etter skatteloven § 5-10 bokstav a er feriepenger skattepliktig inntekt. Feriepenger er i de fleste tilfeller fritatt for forskuddstrekk. Departementet foreslår ingen endringer når det gjelder dette, og går derfor inn for at det gis en særregel om forskuddstrekk i feriepenger, se utkastet § 11-15 bokstav a nedenfor.

Bokstav b fastsetter at det skal foretas forskuddstrekk i pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 – 5-42. Bestemmelsen tar sikte på å erstatte de deler av skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e som ikke dekkes av utkastet bokstav a.

Føderåd og underholdsbidrag er unntatt fra forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav e. Visse føderåd og underholdsbidrag er skattepliktige, jf. skatteloven §§ 5-40 nr. 2 og 5-42 bokstav a. Etter departementets syn bør disse ytelsene også i fremtiden være fritatt for forskuddstrekk. Departementet foreslår derfor særregler om forskuddstrekk i slike ytelser, jf. utkastet § 11-15 nedenfor.

Etter *bokstav c første punktum* skal det foretas forskuddstrekk i lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet og er vederlag for arbeid eller bruken av redskap som deltakeren holder. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav d. Bakgrunnen for at det er nødvendig med særregulering, er at slike ytelser kan være virksomhetsinntekt. I *andre punktum* er det presisert at det også skal foretas forskuddstrekk i skattepliktige trygdeytelser som utbetales til erstatning for lott eller part som nevnt. At det skal foretas forskuddstrekk i slike ytelser følger i dag av skattebetalingsloven § 5 bokstav e. Presiseringen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Bokstav d om at det skal foretas forskuddstrekk i utbytte etter skatteloven § 10-3 svarer til skattebetalingsloven § 5A. Det er gjort visse redaksjonelle endringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Når en forsikringstaker som er personlig skattyter ber om det, skal forsikringsselskap foreta forskuddstrekk i vedkommendes avkastning på sparedelen av livsforsikring til dekning av forsikringstakerens inntektsskatt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-9 nr. 1 jf. skattebetalingsloven § 56 nr. 2. Hvilken trekkprosent som skal nyttes i disse tilfellene fremgår av forskriften § 5-20-10. Det gjelder også spesielle regler for innbetaling av slikt trekk, samt for innsending av terminoppgaver og trekkoppgaver. Etter departementets syn bør forsikringsselskapers plikt til å foreta skattetrekk i disse tilfellene fremgå av ligningsloven kapittel 11. Departementet foreslår at bestemmelsen inntas i utkastet *bokstav e*. Nærmere regler om trekkprosent, innbetaling og innsending av oppgaver bør fortsatt reguleres i forskriftsverket. Utkastet bokstav e er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 2 om at departementet kan bestemme at det skal gjennomføres trekk i andre ytelser enn nevnt i nr. 1, svarer til skattebetalingsloven § 5 nr. 2.

Til § 11-15 Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i

Bestemmelsen regner opp enkelte ytelser som det ikke skal gjennomføres forskuddstrekk i, og gir departementet hjemmel til å unnta andre ytelser enn de nevnte fra trekkplikt. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 bokstav a om at det ikke skal gjennomføres forskuddstrekk i lovbestemt ferielønn og vanlig lønn i ferien og om trekkfritak før jul svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 2 første til tredje punktum.

Nr. 1 bokstav b om at livrente, atføringspenger, 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. Departementet går inn for at bestemmelsen inntas i loven.

Nr. 1 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.

Nr. 2 om at trekkansvarlig som godtgjør at det skal betales skattetrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte arbeidstakers inntekt, på nærmere angitte vilkår kan fritas for trekkplikten, svarer til skattebetalingsloven § 38 A annet ledd. Det er gjort visse justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 3 gir departementet hjemmel til å gi nærmere regler om gjennomføringen av bestemmelsene i nr. 1 og 2, herunder bestemme at det skal gjøres andre fritak fra trekkplikten enn det som følger av nr. 1. I forskriftsverket er det i dag gitt en rekke bestemmelser om unntak fra plikten til å foreta trekk. Departementet har vurdert om flere av ytelsene som er fritatt for forskuddstrekk burde nevnes i

loven. Departementet er etter en helhetsvurdering kommet til at det er mest hensiktsmessig å videreføre bestemmelsene om dette i forskriftsverket.

Til § 11-16 Nærmere om fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

Bestemmelsen inneholder hovedreglene om hvordan de ytelser som inngår i trekkgrunnlaget skal verdsettes.

Nr. 1 slår fast at kontantytelser medregnes i trekkgrunnlaget med sitt bruttobeløp. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 6 nr. 1 og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 2 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. Departementet anser det ikke som hensiktsmessig å innta bestemmelser fra denne forskriften i loven.

Nr. 3 gir departementet hjemmel til å fastsette forskrifter om at det ved beregning av trekk etter bestemmelsene i nr. 1 og 2 skal gjøres tillegg eller fradrag i bruttoinntekten eller trekket. Bestemmelsen er ment å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 3 femte punktum.

Nr. 4 gir departementet hjemmel til å bestemme at visse ytelser er trekkpliktige med beløp som fremkommer etter at det er gjort fradrag med beløp etter fastsatte satser. Bestemmelsen er ny i forhold til gjeldende rett. Skattebetalingsloven § 6 nr. 3 gir i dag departementet tilsvarende kompetanse når det gjelder forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser, jf. skattebetalingsloven § 5 nr. 1 bokstav c. Departementet foreslår at kompetansen gjøres generell.

Nr. 5 om at departementet kan fastsette forskrifter om beregningen av den lott eller part som etter § 11-14 nr. 1 bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket, er ment å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 7 nr. 3 fjerde punktum.

Til § 11-17 Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk

Bestemmelsen gir en oppregning av fradrag og tillegg den trekkansvarlige skal gjøre i beregningsgrunnlaget før forskuddstrekk gjennomføres. Bestemmelsen inneholder regler som i dag finnes i forskriftsverket.

Skattebetalingsloven § 7 nr. 3 annet og tredje punktum gir departementet hjemmel til å gi bestemmelser om at det skal gjøres fradrag i trekkgrunnlaget for underholdsbidrag og fradragsberettigede fagforeningskontingenter. Etter femte punktum kan departementet også gi forskrift om at det ved beregningen av forskuddstrekket skal gjøres andre tillegg eller fradrag i bruttoinntekten eller trekket.

I forskrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomføring av forskuddstrekk § 9 er det bestemt at arbeidsgiveren skal gjøre fradrag i brutto pengelønn for pensjonsinnskudd, underholdsbidrag, fradragsberettiget fagforeningskontingent og sjømannsfradrag.

Departementet foreslår at bestemmelsene som finnes i forskriften § 9 inntas i loven. Utkastet *nr. 1 bokstav a - c* er ment å erstatte forskriften § 9 bokstav a, c og d. 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, jf. lov 15. juni 2001 nr. 37 jf. kgl. res. 31. januar 2003 nr. 78. Fra dette tidspunktet vil skatteplikten for mottatt bidrag bortfalle for bidragsmottaker, mens den bidragspliktige mister fradraget i alminnelig inntekt for betalt bidrag. Det er da ikke naturlig å hensynta slike bidrag ved fastsettelsen av forskuddstrekk, og bestemmelsen er derfor ikke foreslått videreført i departementets utkast.

Beløpsgrensen for sjømannsfradrag, jf. forskriften § 9 bokstav d annet punktum, foreslås videreført i forskrift. De øvrige bestemmelsene som relaterer seg til fastsettelsen av trekkgrunnlaget i forskrift 14. september 1956 nr. 9866 kapittel III, foreslås også videreført i forskrift.

Nr. 2 gir departementet hjemmel til å bestemme at det skal gjøres andre tillegg eller fradrag i bruttoinntekten eller trekket enn nevnt i *nr. 1*. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 7 nr. 3 femte punktum.

Til § 11-18 Gjennomføring av forskuddstrekk

Bestemmelsen regulerer hvordan forskuddstrekket skal gjennomføres når trekkbeløpet er fastsatt etter bestemmelsene ovenfor.

Nr. 1 svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 1 første ledd. *Nr. 2* svarer til skattebetalingsloven § 10 nr. 1 annet ledd. *Nr. 3* 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 i den skattepliktiges skattekommune dersom den skattepliktige har mottatt naturallytelse, og det ikke er dekning for det samlede trekk i de kontante ytelse. 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. Departementet foreslår derfor at det presiseres at underretning som nevnt skal skje til ligningskontoret for den kommune hvor skattekortet er utskrevet. Det er ikke ment å gjøre realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-19 Oppgaveplikt

Bestemmelsen gir regler om den trekkansvarliges plikt til å levere terminoppgave over foretatt forskuddstrekk. Departementet foreslår visse endringer i forhold til gjeldende rett.

Utkastet *nr. 1* om at den trekkansvarlige hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal sende terminoppgave som viser forskuddstreket i de to foregående 2 måneder, er ”bygget over samme lest” som forskrift 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skatetrekk mv § 7 nr. 1. Utover at oppgavefristene er endret, jf. ovenfor, er bestemmelsen ikke ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 2 om at terminoppgaven skal vise fordelingen av forskuddstrekket til den enkelte kommune, og om at Skattedirektoratet kan kreve at slik spesifisering skal gis på et tidligere tidspunkt enn forfallstidspunktet for trekkbeløpet, er ment å svare til skattebetalingsloven § 12 nr. 1 annet ledd.

Nr. 3 om at trekkansvarlig som benytter maskinelle lønnsrutiner skal levere spesifikasjonene på et maskinlesbart medium, er ment å svare til skattebetalingsloven § 12 nr. 1 tredje ledd.

Nr. 4 første punktum er ment å videreføre skattebetalingsloven § 12 nr. 2 første punktum. Særregler om plikten til å levere terminoppgave er gitt i 1998-forskriften, jf. ovenfor. I *nr. 4 andre punktum* er det presisert at departementet kan fastsette særregler om skjerpet oppgjør for trekkansvarlig som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter ligningsloven kapittel 11 eller skatteinnkrevingsloven. Skjerpet oppgjør innebærer at kommunekassereren krever at den trekkansvarlige skal sende terminoppgave og gi oppgjør oftere enn normalt. Bestemmelsen er ment å videreføre skattebetalingsloven § 12 nr. 2 andre punktum. Det er gjort visse justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Nr. 5 om at departementet kan gi bestemmelser som fraviker reglene i paragrafen, er ment å svare til skattebetalingsloven § 12 nr. 1 fjerde ledd.

Til § 11-20 Kontroll av trekkansvarlige

Bestemmelsen gir regler om skatteoppkreverens kontroll av de trekkansvarlige, det som tradisjonelt kalles arbeidsgiverkontrollen. Bestemmelsen tar sikte på å videreføre skattebetalingsloven § 47 første ledd og er ikke ment å innebære realitetsendringer. Bestemmelsens saklige virkeområde er begrenset til kontroll med gjennomføring av forskuddstrekk.

Reglene om taushetsplikt i skattebetalingsloven § 47 andre ledd dekkes av bestemmelsen om taushetsplikt i ligningsloven § 3-13, og foreslås derfor ikke videreført som selvstendig bestemmelse.

Forbudet mot offentliggjøring av skatterestanselister i skattebetalingsloven § 47 nr. 3 og bestemmelsen om innkreving av beløp pålagt ved vedtak om summarisk fellesoppgjør i § 47 nr. 4 foreslås videreført i skatteinnkrevingsloven.

Del III Forskuddsskatt

Til § 11-30 Fastsettelse av forskuddsskatt – personlige skattytere

Bestemmelsen inneholder regler om grunnlaget for utskrivning av forskuddsskatt for personlige skattytere. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 slår fast at personlige skattytere skal svare forskuddsskatt av formue og inntekt som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 13 nr. 1.

Nr. 2 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.

Nr. 3 første punktum om at forskuddsskatt utskrives før inntektsårets begynnelse på grunnlag av formuen og inntekten ved siste ligning, svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 første punktum. *Andre og tredje punktum* om fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekket, svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 fjerde og femte punktum.

Nr. 4 om at begjæringer 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.

Nr. 5 om at forskuddsskatt skal svares fra det tidspunkt formuen erverves eller inntekten begynner å løpe, svarer til skattebetalingsloven § 13 nr. 2.

Til § 11-31 Fastsettelse av forskuddsskatt – upersonlige skattytere

Bestemmelsen gir utgangspunktet for hvordan forskuddsskatt skal utskrives for upersonlige skattytere. Utover at begrepet ”forhåndsskatt” er erstattet med ”forskuddsskatt” jf. ovenfor, er bestemmelsen ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 tar sikte på å videreføre prinsippet i skattebetalingsloven § 27 nr. 2 første og andre ledd om at etterskuddspliktige skattytere – før ligning finner sted – skal betale en forhåndsskatt som settes til to tredjedeler av utlignet skatt ved siste ligning. Bestemmelsen må ses i sammenheng med utkastet § 11-32 som åpner for at både forskuddsskatten og grunnlaget for den kan justeres i forhold til dette utgangspunktet.

Nr. 2 om at det ikke skrives ut forskuddsskatt når den utlignede skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn kr. 2000, svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 2 tredje ledd.

Til § 11-32 Nærmere om fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt

Bestemmelsen tar sikte på å samle regler som gir adgang for ligningsmyndighetene til å forhøye eller redusere forskuddsskatten eller grunnlaget for den. Med mindre annet er bestemt gjelder bestemmelsene både for personlige og upersonlige skattytere.

Nr. 1 om at departementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år, svarer til skattebetalingsloven §§ 14 nr. 1 annet punktum og 27 nr. 2 andre ledd.

Nr. 2 om at fylkesskattekontoret kan beslutte at grunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradrag for bestemte grupper skattepliktige, svarer til skattebetalingsloven § 15 som gjelder forskuddspliktige. Departementet går inn for at anvendelsesområdet for bestemmelsen utvides til også å omfatte etterskuddspliktige skattytere. Dette innebærer en endring i forhold til gjeldende rett. Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil innebære vesentlige ulemper for de upersonlige skattyterne.

Nr. 3 om at ligningssjefen til enhver tid kan forhøye eller sette ned utskrevet forskuddsskatt når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen svarer til skattebetalingsloven §§ 18 nr. 2 første punktum og 27 nr. 3 første ledd. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 4 gjelder personlige skattytere og bestemmer at utskrevet forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at den skattepliktige med den opprinnelig fastsatte forskuddsskatt vil få en

restskatt eller tilgodesum ved avregningen for vedkommende år som motsvarer minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløp. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 18 nr. 2 andre punktum. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 5 svarer til skattebetalingsloven § 18 nr. 3.

Nr. 6 gjelder upersonlige skattytere og bestemmer at utskrevet forskuddsskatt kan endres når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utliknet skatt for vedkommende inntektsår, eller den utskrevne forskuddsskatt vil overstige to tredjedeler av den utlignede skatt med mer enn 20 pst. eller kr. 2.000. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven § 27 nr. 3 andre ledd og er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Til § 11-33 Fastsettelse av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere

Bestemmelsen gjelder personlige skattytere og gir regler om når forskuddsskatten i alminnelighet skal eller kan fastsettes ved skjønn. Bestemmelsen svarer til skattebetalingsloven §§ 16 nr. 1 og 17 nr. 1. Det er gjort visse språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 svarer til skattebetalingsloven § 16 nr. 1 som gir bestemmelser om når forskuddsskatten i alminnelighet *skal* fastsettes ved skjønn.

Nr. 2 svarer til skattebetalingsloven § 17 nr. 1. Etter denne bestemmelsen *kan* ligningssjefen fastsette forskuddsskatten ved skjønn dersom vilkårene i bokstavene a – c er til stede.

Nr. 3 svarer til skattebetalingsloven § 17 nr. 2. Det er gjort enkelte språklige justeringer som ikke er ment å innebære realitetsendringer.

Til § 11-34 Tidspunktet for forskuddsutskrivningen

Bestemmelsen fastsetter tidspunktet for utskrivning av forskuddsskatt for henholdsvis personlige og upersonlige skattytere. Bestemmelsen er ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 første punktum – som gjelder personlige skattytere - svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 1 første punktum. *Nr. 1 andre punktum* svarer til skattebetalingsloven § 14 nr. 2.

Nr. 2 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 utskrivning av forhåndsskatt.

Til § 12-1 Prosessordningen i skattesaker

Gjeldende § 11-1 bestemmer at rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra skattyter skjer etter § 48 i skattebetalingsloven. Som nevnt i høringsnotatet kapittel 14 foreslår departementet at reglene om prøving av grunnlaget for skattekravene flyttes til ligningsloven. *Nr. 1* viderefører skattebetalingsloven § 48 nr. 3 og ligningsloven § 11-1. Det er tatt inn en presisering av at bestemmelsen ikke bare gjelder ligningsavgjørelser i snvever forstand, men også avgjørelser

Til § 13-1 nr. 3

Bestemmelsen søker å presisere at virkeområdet for bestemmelsen i § 13-4 er begrenset til utelukkende å gjelde brudd på reglene om forskudd, og at virkeområdet for §§ 13-1 til 13-3 ikke utvides i forhold til i dag. Departementet er kommet til at presiseringen er nødvendig i og med at gjerningsbeskrivelsene i ligningsloven § 12-1 bokstav a og d og skattebetalingsloven §§ 50 nr. 1 bokstav a og 52 (som videreføres i utkastet § 13-4) langt på vei er parallelle.

Til § 13-4 Ansvar for unnlatt forskuddstrekk mv.

Nr. 1 første ledd første punktum om brudd på plikten til å beregne og foreta forskuddstrekk svarer til skattebetalingsloven § 51 nr. 1 første punktum. Plikten til å beregne og gjennomføre påleggstrekk foreslås avkriminalisert, jf. ovenfor. Utover dette er utkastet ikke ment å innebære realitetsendringer i forhold til gjeldende rett.

Nr. 1 første ledd andre punktum om gjentakelse svarer til skattebetalingsloven § 51 nr. 2.

Nr. 1 andre ledd om at straff ikke kommer til anvendelse hvis de beløp som skulle vært trukket likevel blir innbetalt til rett tid, svarer til skattebetalingsloven § 51 nr. 3.

Nr. 2 rammer andre forsettelige eller grovt uaktsomme overtredelser av ligningsloven kapittel 11 enn de som er nevnt i nr. 1. Bestemmelsen er ment å erstatte den generelle sekkebestemmelsen i skattebetalingsloven § 52, samt bestemmelsen i § 50 nr. 1 bokstav a om skattyters opplysningssvikt om egne forhold. Bestemmelsen er i stor grad ”bygget over samme lest” som skattebetalingsloven § 52, og vil bl.a ramme brudd på regnskapsplikten for lønn og trekk etter 11-19 fjerde ledd, brudd på plikten til å levere terminoppgave over foretatte trekk etter § 11-19 første ledd og brudd på plikten til å levere årlig lønns- og trekkoppgave med følgeskriv etter § 11-19.

Gjerningsbeskrivelsen i nr. 2 er altså ment å ramme forhold som i dag faller inn under virkeområdet for skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a. Slik departementet forstår det benyttes § 50 nr. 1 bokstav a sjelden i praksis, og departementet er etter en helhetsvurdering kommet til at det ikke er behov for å videreføre denne bestemmelsen *direkte* i ligningsloven.

Utkastet nr. 2 vil - for enkelte tilfeller som i dag faller inn under § 50 nr. 1 bokstav a – innebære en skjerpelse fordi vilkåret om bevirkning til at forskuddstrekk ikke blir foretatt eller forskuddsskatt ikke blir skrevet ut med det beløp som pliktes, er utelatt. Overtredelser vil imidlertid bare straffes med bøter, og det foreslås ikke strengere strafferamme ved gjentakelse.

Anmeldelseskompetansen etter § 50 bokstav a tilligger i dag fylkesskattekontorene. En konsekvens av forslaget til ny § 13-4 er at både fylkesskattekontorene og skatteoppkreverne vil ha anmeldelseskompetanse etter ny § 13-4 nr. 2 avhengig av hva som anmeldes (tidligere §§ 50a eller 52). Spørsmålet om anmeldelseskompetanse vil vurderes særskilt på et senere tidspunkt i forbindelse med de endringer som må foretas i anmeldelsesinstruksen for ligningsloven når bestemmelsene i skattebetalingsloven flyttes over til ligningsloven.

Til forskjell fra skattebetalingsloven § 50 nr. 1 bokstav a vil brudd som rammes av nr. 2 bare kunne straffes med bøter også i gjentakelsestilfeller. Det er imidlertid tilstrekkelig at det foreligger uriktige eller mangelfulle opplysninger for at bestemmelsen vil være overtrådt. Det er ikke noe krav om at vedkommende må ha bevirket eller søkt å bevirke at forskottstrekk ikke skulle bli foretatt eller forskuddsskatten ikke skulle bli skrevet ut med riktig beløp.

Nr. 3 om medvirkning viderefører skattebetalingsloven § 51 nr. 1 andre ledd og § 52 andre punktum. For overtredelser som i dag rammes av § 50 nr. 1 bokstav a innebærer dette en utvidelse i forhold til gjeldende rett.

Nr. 4 om at om at overtredelser av § 13-4 anses som forseelser er ment å videreføre skattebetalingsloven § 53 nr. 1. Det er i dag ingen tilsvarende bestemmelse i ligningsloven, noe som er naturlig siden strafferammene der er henholdsvis 2 og 6 år. Departementet anser det ikke som hensiktsmessig å foreslå endringer i forhold til gjeldende rett når det gjelder reglene om forskudd, og går derfor inn for å videreføre regelen om at overtredelser anses som forseelser i utkastet § 13-4 nr. 4. Departementet antar at uttrykket "uten omsyn til straffens størrelse" i § 53 nr. 1 er overflødig, og kan bortfalle.

Nr. 5 om at adgangen til å reise straffesak etter § 13-4 faller bort etter 3 år, er ment å videreføre bestemmelsen i skattebetalingsloven § 53 nr. 2 andre ledd. Foreldelsesfristen på ligningsområdet ellers er 10 år, jf. ligningsloven § 12-3. Det å gi en tilsvarende foreldelsesfrist anvendelse i forhold til forskuddsreglene ville medføre en betydelig utvidelse i forhold til dagens rettstilstand. Departementet er kommet til at det ikke er hensiktsmessig, og foreslår derfor at gjeldende rett videreføres.

Til § 14-1 Grunnlaget for fordeling

Fordelingsreglene i skattebetalingsloven kapittel VIII skal videreføres i i sin helhet og departementet er kommet til at disse kan videreføres i ligningsloven nytt kapittel 14.

Første ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 1 første punktum og § 44 nr. 1 første punktum. For upersonlige skattytere vil det ikke være aktuelt med noen fordeling til folketrygden siden disse skattyterne i dag ikke betaler folketrygdavgift.

Andre ledd tilsvarende deler av skattebetalingsloven § 43 nr. 4 tredje punktum og hele § 44 nr. 3.

Tredje ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 1 andre punktum og § 44 nr. 1 andre punktum.

Til § 14-2 Særskilte beregningsregler for personlige skattytere

Paragrafen vil både etter sitt innhold og overskriften bare gjelde for personlige skattytere.

Første ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 3 første punktum.

Andre ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 4 første, andre og deler av tredje punktum.

Tredje ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 5.

Fjerde ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 45 nr. 2. Bestemmelsen hører naturlig sammen med de øvrige reglene om fordelingen av skatt fra forskuddspliktige skattytere.

Forskriftshjemmelen i *femte ledd* tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 3 tredje punktum, men innebærer en utvidelse av virkeområdet for Skattedirektoratets forskriftskompetanse.

Til § 14-3 Foreløpig fordeling

Bestemmelsen tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 2 og § 44 nr. 2. Reglene om foreløpig fordeling er flyttet i en egen paragraf for å unngå at § 10-2 blir inndelt i for mange ledd.

Første ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 2 første punktum og § 44 nr. 2.

Andre ledd bokstav a tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 2 andre og tredje punktum.

Bestemmelsene bruker uttrykket ”i alminnelighet”. Det foreslås at bestemmelsene i stedet for utformes som hovedregler, og at Skattedirektoratet i forskrift kan gjøre unntak fra disse, jf. tredje ledd.

Andre ledd bokstav b tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 2 fjerde punktum. Departementet foreslår at kompetansen til å gi fastsette forholdstall blir gitt direkte til Skattedirektoratet.

Tredje ledd tilsvarende skattebetalingsloven § 43 nr. 2 femte punktum, og foreslås utvidet til å gjelde også for upersonlige skattytere.

Til § 14-4 Deponering av skatt og trygdeavgift

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven § 40 om deponering. Ordlyden er språklig oppdatert uten at dette er ment å medføre materielle endringer. Også henvisningene i *første ledd* er oppdatert.

Til § 14-5 Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat

Bestemmelsen viderefører § 38 A første ledd uten at det er ment å gjøre endringer i forhold til gjeldende rett. Forskriftsbestemmelsen i *andre ledd* er ikke benyttet.

19.14 Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)

Til § 9-4

Andre ledd har to henvisninger til skattebetalingsloven som er oppdatert. Den særlige angivelsen av medlemsavgift til folketrygden er ikke lenger nødvendig da forskuddsskatt også omfatter forskudd på trygdeavgift, jf. utkastet til ny § 11-30 i ligningsloven.

19.15 Lov 29. november 1996 om skatt til Svalbard

Til § 5-2. Skatt fastsatt ved lønnstrekk.

Etter § 5-2 sjette ledd er skatt til Svalbard fastsatt ved lønnstrekk tvangsgrunnlag for utlegg.

Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

Til § 5-4. Forskjellige bestemmelser.

Etter første ledd kan departementet sette ned eller ettergi skatt i samsvar med skattebetalingsloven § 41. Sistnevnte bestemmelse vil i sin helhet bli erstattet med skatteinnkrevingsloven § 9-1 om nedsettelse av hensyn til skyldneren, og denne regelen vil gjelde direkte også for skatt til Svalbard, jf. skatteinnkrevingsloven § 1-1 bokstav d. Første ledd vil dermed bli overflødig, og departementet foreslår å oppheve bestemmelsen.

19.16 Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.

Til § 10. Tvangsinndrivelse av skatt m.v.

Det følger av § 10 at artistskatt og eventuelle renter er tvangsgrunnlag for utlegg. Departementet foreslår å oppheve denne delen av bestemmelsen og videreføre den i skatteinnkrevingsloven § 8-1, jf. merknadene til denne paragrafen.

19.17 Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Til § 24-4. Fastsetting og innkreving av avgifter

Sjette ledd sier i dag at reglene i skattebetalingsloven om betaling og innkreving av skatt også skal gjelde for trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Siden skatteinnkrevingsloven vil gjelde direkte for avgiftene til folketrygden og skattebetalingsloven i sin helhet blir opphevet, kan sjette ledd oppheves. Departementet foreslår at bestemmelsen isteden for gir ligningsmyndighetene hjemmel til å tilråde overfor innkrevingsmyndighetene at et krav på arbeidsgiveravgift helt eller delvis settes ned, jf. 10.2.2 ovenfor. Bestemmelsen er utformet på tilsvarende måte som ligningsloven § 9-12. Departementet forutsetter at dagens restriktive praksis for lempning av arbeidsgiveravgift videreføres.

19.18 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Til § 1-3. Forbud mot særinrømmelser

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 skattebetalingsloven oppheves, vil adgangen til å sette ned formues- og inntektsskatt være hjemlet i skatteinnkrevingsloven. Departementet foreslår imidlertid at formannskapetene og skatteutvalgene ikke lengre skal være vedtaksorgan i saker om nedsettelse av hensyn til skyldneren, jf. avsnitt 10.2.1. Tas departementets forslag til følge, vil verken kommunestyre eller fylkesting ha adgang til å sette ned eller frafalle skatt etter skatteinnkrevingsloven. Departementet foreslår derfor at § 1-3 bokstav c bare viser til skatteloven.

Til § 5-11 Utgiftsgodtgjørelse

Henvisningen i tredje ledd til skattebetalingsloven § 5 nr. 1 c er endret til ligningsloven § 11-16 nr. 4, som viderefører den nevnte bestemmelsen i skattebetalingsloven.

Til 5-12 Naturalytelse

Henvisningen i *tredje ledd* til skattebetalingsloven § 6 nr. 2 er endret til ligningsloven § 11-16 nr. 2, som viderefører den nevnte bestemmelsen i skattebetalingsloven.

Til § 6-40 Gjeldsrenter

Henvisningen i *femte ledd bokstav b* til skattebetalingsloven §§ 23 nr. 2 og 27 nr. 7 og i *femte ledd bokstav c* til ligningsloven § 9-10 nr. 1 er endret til henholdsvis skatteinnkrevingsloven § 5-51 nr. 3, § 5-52 nr. 3 og 6-5, som viderefører de nevnte bestemmelsen i skattebetalingsloven og ligningsloven.

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. høringsnotatet avsnitt 14.2.5.

Til § 15-5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

Henvisningen i *fjerde ledd* til skattebetalingsloven § 43 nr. 5 er endret til ligningsloven § 14-2 nr. 3, som viderefører den nevnte bestemmelse i skattebetalingsloven.

Til § 18-2 Naturressursskatt til kommunen og fylkeskommunen

Henvisningen i *femte ledd* til skattebetalingsloven er endret til skatteinnkrevingsloven.

20 LOVFORSLAGET

Kapittel 1. Almennelige bestemmelser

§ 1-1. Virkeområde

- (1) Denne loven gjelder for 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)
 - 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 lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. (petroleumsskatt)
 - d. Skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt) og
 - e. Trygdeavgift etter folketrygdloven del VIII.
 - f. Arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven del VIII.
 - g. Arveavgift etter lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.
 - h. Merverdiavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift.
 - i. Særavgifter omfattet av lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter.
 - j. Særavgifter omfattet av lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgift vedrørende motorkjøretøyer og båter.
 - k. Særavgifter omfattet av lov 4. juni 1954 nr. 2 om sprit, brennevin, vin og isopropanol til teknisk og vitenskapelig bruk m.v.
 - l. Dokumentavgift etter lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift.
 - m. Toll etter tolltariffen, herunder de innledende bestemmelsene, og tolloven.

(3) Det samme gjelder renter, omkostninger, tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll og lignende krav tilknyttet krav som nevnt i annet ledd bokstav a til m og § 1-2.

(4) Krav som nevnt i andre ledd a, d og e omfatter følgende betalingskrav:

- a. forskuddstrekk, jf. ligningsloven kapittel 11,
- b. forskuddsskatt, jf. ligningsloven kapittel 11,
- c. lønnstrekk, jf. svalbardskatteloven § 3-2
- b. restskatt jf. §§ 5-50 flg.

(5) Krav som nevnt i andre ledd b omfatter følgende betalingskrav:

- a. terminskatt, jf. § 7 i lov 13. juni 1975 nr. 35 lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. og
- b. resterende skatt, jf. § 7 i lov 13. juni 1975 nr. 35 lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

§ 1-2. Andre tilknyttede krav

Som skatte- og avgiftskrav regnes også følgende krav:

- a. Tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6.
- b. Ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7.
- c. Gebyr etter ligningsloven § 10-8.
- d. Ansvarsbeløp etter skatteinnkrevingsloven § 12-6.

§ 1-3. Andre offentlige krav

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

§ 1-4. Tilbakesøkningskrav

Når det ved forhøyelse av et skatte- og avgiftskrav eller ved enhver retting av et gjennomført oppgjør oppstår et 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.

§ 1-5. Minstegrenser for betaling

Departementet kan gi forskrift om at skatte- og avgiftskrav som er lavere enn en nærmere fastsatt beløpsgrense ikke skal betales eller tilbakebetales.

Kapittel 2. Innkrevingsmyndighetene

§ 2-1. Skatteoppkreverne i kommunene

(1) Innkrevingen av formues- og inntektsskatt, folketrygdavgift og arbeidsgiveravgift foretas av den kommunale skatteoppkreveren. Dette gjelder likevel ikke krav som omhandlet i § 2-2 andre og tredje ledd.

(2) Avregning foretas av skatteoppkreveren for den kommune hvor ligning skal skje, jf. ligningsloven § 8-6.

§ 2-2. Skattefogdkontorene for fylket

(1) Innkrevingen av arveavgift og innenlandsk merverdiavgift foretas av Skattefogdkontoret for fylket.

(2) Petroleumsavgift for hele landet innkreves av Oslo og Akershus skattefogdkontor.

(3) Svalbardskatt innkreves av Troms skattefogdkontor. Skatt fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2-4 nr. 1 a og artistskatt innkreves av Rogaland skattefogdkontor.

§ 2-3. Regiontollstedene

(1) Innkrevingen av merverdiavgift ved innførsel, særavgifter og toll foretas av regiontollstedene med mindre annet er bestemt i lov.

(2) Departementet kan i forskrift bestemme at ett eller flere regiontollsted kan innkreve enkelte krav for hele landet.

§ 2-4. Innkrevingsmyndighet for krav etter §§ 1-1 tredje ledd og 1-2

Krav som nevnt i §§ 1-1 tredje ledd og 1-2 innkreves av den innkrevingsmyndighet som innkrever skatte- eller avgiftskravet det er fastsatt i tilknytning til.

§ 2-5. Overføring av kompetanse til andre innkrevingsmyndigheter

Departementet kan bestemme at Statens innkrevingssentral skal tvangsinnfordre skatte- og avgiftskrav, og at lovens kapittel 7 - 9 skal gjelde tilsvarende for Statens innkrevingssentralers virksomhet.

§ 2-6. Departementets instruksjons(- og delegasjons)myndighet

(1) Departementet kan gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den kompetansen de har etter denne loven og ligningsloven. Departementet kan også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Kompetanse 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.

§ 2-7. Kontroll av skatteoppkreverens økonomiforvaltning

Kommunerevisjonen skal føre kontroll med skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Departementet kan gi nærmere instruks for kontrollen og bestemme at kontrollen også skal omfatte skatteoppkrevernes oppgaver etter ligningsloven.

Kapittel 3. Saksbehandling

§ 3-1. Forholdet til forvaltningsloven

Forvaltningsloven gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i dette kapitlet.

§ 3-2. Unntak fra begrunnelse, klageadgang m.v.

(1) Avgjørelser etter § 9-2 kan ikke påklages til overordnet organ. Begrunnelsen for vedtaket kan begrenses til å omfatte opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 25 annet ledd dersom begrunnelse etter forvaltningsloven § 25 første eller tredje ledd antas å kunne svekke muligheten for fremtidig dekning av skatte- og avgiftskravet.

(2) Vedtak etter § 12-6 anses ikke som enkeltvedtak.

(3) Forvaltningsloven §§ 16, 24 og 25 får ikke anvendelse på avregning etter §§ 5-50 flg.

§ 3-3. Taushetsplikt

For enhver som har verv, stilling eller oppdrag knyttet til skatteinnkrevingssentralen gjelder reglene om taushetsplikt for fastsettingsmyndighetene for det enkelte skatte- og avgiftskrav tilsvarende.

§ 3-4. Utsatt virkning

Forvaltningsloven § 42 gjelder ikke ved betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav som skal betales ved forfall og med det beløp som opprinnelig fastsatt, selv om fastsettelsen er påklaget, står under prøving for overordnet instans, eller er brakt inn for domstolene.

§ 3-5. Forbud mot offentliggjøring av restanselister

Restanselister eller utrag fra disse skal ikke på noen måte gjøres offentlig tilgjengelig.

Kapittel 4. Betaling

Betalingsmåte

§ 4-1. Oppgjørsmåte

(1) Skatte- og avgiftskrav kan betales med kontanter eller ved overføring av beløpet til den rette innkrevingsmyndighetens konto med mindre innkrevingsmyndighetene har bedt om betaling med kontanter. Petroleumsskatt skal likevel betales ved overføring av beløpet til Oslo og Akershus skattefogdkontors konto for petroleumsskatt.

(2) Departementet kan i forskrift stille nærmere vilkår til oppgjørsmåten for enkelte eller en gruppe skatte- og avgiftskrav, og pålegge bankene å avvise betalingsoppdrag med mangelfulle opplysninger.

§ 4-2. Tid og sted for betaling

(1) Finansavtaleloven § 39 gjelder tilsvarende for skatte- og avgiftskrav. Dette gjelder likevel ikke § 39 andre ledd bokstav a.

(2) Departementet kan i forskrift bestemme at § 39 andre ledd bokstav a skal gjelde for enkelte kravstyper.

Betalingsmottaker

§ 4-10. Formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt og artistskatt

(1) Forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor den trekkansvarlige er hjemmehørende eller har sitt hovedkontor.

(2) Forskuddsskatt og restskatt for personlige skattytere skal betales til skatteoppkreveren for den kommunen hvor skatten er skrevet ut. Upersonlige skattytere skal betale slike krav til skatteoppkreveren for den kommune hvor han har sitt hovedkontor.

(3) Første og andre ledd gjelder ikke for :

- a. skatt fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2-4 bokstav a. som skal betales til Rogaland skattefotkontor,
- b. artistskatt som skal betales til Rogaland skattefotkontor,
- c. petroleumsskatt som skal betales til Oslo og Akershus skattefogdkontor, og
- d. svalbardskatt som skal betales til Troms skattefogdkontor

(4) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om hvilken innkrevingsmyndighet utenlandske arbeidsgivere og selskaper skal betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til.

§ 4-11. Arveavgift og innenlands merverdiavgift

(1) Arveavgift skal betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor kravet er fastsatt. Arveavgift som ikke blir tilbakeholdt av skifteretten skal betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor avgiften ville vært fastsatt etter arveavgiftsloven § 24 andre og tredje ledd.

(2) Innenlandsk merverdiavgift skal betales til skattefogdkontoret for det fylket hvor den avgiftspliktige er registrert.

§ 4-12. Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførsel

(1) Toll, særavgifter og merverdiavgift som oppstår ved innførselen skal betales til det distriktstollsted hvor fortolling etter tolloven skal foretas. Krav belastet tollkreditten skal likevel betales til det regiontollsted som har innvilget tollkreditt.

(2) Innenlandske særavgifter skal betales til det regiontollsted hvor skyldneren er registrert som særavgiftspliktig virksomhet.

§ 4-13. Andre skatte- og avgiftskrav

(1) Med mindre annet er særskilt bestemt skal øvrige skatte- og avgiftskrav betales til innkrevingsmyndigheten for det distrikt hvor kravet er fastsatt eller kravet er skrevet ut.

(2) Er innkrevingen av et skatte- og avgiftskrav overført i medhold av § 2-5 skal betaling skje til Statens Innkrevingsentral.

Kapittel 5. Forfall

Skatter, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

§ 5-1. Forskuddsskatt og restskatt – personlige skattytere

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer den 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er forskuddsskatten under kroner 2000 forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. Betaling kan likevel ikke kreves før det er gått tre uker fra den dag melding om forskuddsskatten ble sendt skattyteren. Blir forskuddsskatten utskrevet så sent at en eller flere terminer er passert, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder ikke forskuddsskatt under kroner 2000 som i tilfelle forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding er sendt.

(2) Skatteoppkreverne kan fastsette forfallsterminene når inntekten fordeler seg på en særlig ujevn måte. Det samme gjelder for skattytere som i henhold til skatteavtale skal betale forskuddsskatt av inntekt opptjent i utlandet når inntekten etter interne regler ville vært gjenstand for forskuddstrekk.

(3) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten kr. 1000 eller høyere forfaller den til betaling i to like terminer. Første termin forfaller som i første punktum, mens andre termin forfaller 5 uker senere.

(4) Blir en termin ikke betalt, anses etterfølgende terminer samtidig forfalt til betaling.

§ 5-2. Forskuddsskatt og restskatt – upersonlige skattytere

(1) Forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling i to like store terminer 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret. Innbetaling kan likevel ikke kreves før det er gått 3 uker fra den dag da melding om forskuddsskatten blir sendt skattyter. Blir første termin ikke betalt, anses andre termin samtidig forfalt til betaling.

(2) Restskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter utlegging av skattelisten er kunngjort.

§ 5-3. Petroleumsskatt

(1) Terminskatt forfaller til betaling i to like store terminer 1. oktober i inntektsåret og 1. april i ligningsåret. Betaling kan likevel ikke kreves før det er gått tre uker fra den dag da melding om terminskatt ble sendt den skattepliktige.

(2) Restskatten forfaller til betaling tre uker etter utlegging av ligningen.

§ 5-4. Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk av inntekt på Svalbard og artistskatt

(1) Forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, lønnstrekk av inntekt på Svalbard, utleggstrekk og artistskatt for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over skatte- og avgiftsplikten til skatteoppkreveren. Fristen for innlevering av oppgave følger for:

- a. forskuddstrekk av ligningsloven § 11-19,
- b. arbeidsgiveravgift av folketrygdloven § 24-3,
- c. utleggstrekk av § 8-4, se likevel § 5-20,
- d. lønnstrekk etter svalbardskatteloven av svalbardskatteloven § 5-2, og
- e. artistskatt av forskrifter fastsatt med hjemmel i artistskatteloven § 9.

(2) Trekkansvarlige som med hjemmel i ligningsloven § 11-19 nr. 4 er fritatt fra plikten til å levere oppgave skal betale forskuddstrekk for siste år 20. januar året etter.

(3) Departementet kan i forskrift bestemme at betaling for enkelte grupper eller for enkelte ytelser skal foretas på annen måte.

§ 5-5. Andre skatte- og avgiftskrav etter ligningsloven

Følgende skatte- og avgiftskrav forfaller til betaling tre uker etter at melding er sendt skyldneren:

- a. tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6,
- b. ansvar etter ligningsloven § 10-7
- c. gebyr etter ligningsloven § 10-8,
- d. skatt fastsatt ved forhåndsligning i medhold av ligningsloven § 8-10 og
- e. krav som fastsatt i medhold av ligningsloven § 9-5 nr. 8 (summarisk fellesoppgjør).

Toll, merverdiavgift og andre avgifter

§ 5-10. Arveavgift

(1) Med de unntak som følger av denne paragraf forfaller arveavgift til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådigheten over midlene i henhold til arveavgiftsloven §§ 9 og 10 skal anses ervervet:

- a. tolv måneder når midlene utlegges ved privat skifte av dødsbo. Som dødsbo ansees i denne henseende også bo etter en forsvunnet person, men ikke uskiftet bo så lenge gjenlevende ektefelle er i live,
- b. straks, når midlene skiftes av skifteretten og
- c. for øvrig tre måneder.

(2) Når avgiftsplikt for gaver først kan fastslås ved giverens død, jf arveavgiftsloven § 2 annet ledd, forfaller avgiften ikke til betaling før tre måneder etter dødsfallet. Tar gavemottaker også arv etter giveren, forfaller avgift av slik gave samtidig med avgift av arven.

(3) Overstiger arveavgiften av kapitalverdien av en inntektsnytelse halvparten av det inntektsnyttelsen utgjør for ett år, kan den avgiftspliktige kreve henstand med det overskytende, slik at det hvert år betales avdrag med halvparten av inntektsnyttelsens årlige beløp inntil avgiften er

betalt. Reglene i arveavgiftsloven § 19B får tilsvarende anvendelse. Mulige uforfalte terminer av avgiften bortfaller når inntektsnytelsen opphører. § 6-1 fjerde ledd gjelder tilsvarende.

(4) Arveavgift fastsatt etter reglene i arveavgiftsloven § 19B kan, unntatt i tilfeller som nevnt i første ledd bokstav b, likevel ikke kreves betalt tidligere enn en måned etter at foreløpig eller endelig fastsettelse er meddelt den avgiftspliktige.

§ 5-11. Innenlandsk merverdiavgift

Innenlandsk merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres oppgave over avgiftsplikten til avgiftsmyndighetene.

§ 5-12. Toll og avgifter som oppstår ved innførsel

(1) Toll og avgifter som oppstår ved innførsel og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjørsordningen, jf. § 8-24, skal betales før fortolling.

(2) Krav som belastes tollkreditten en kalendermåned forfaller til betaling den 18. i neste måned.

(3) Toll- og avgiftsdirektoratet kan i forskrift fastsette nærmere regler om forfall for krav som belastes kredittordningen for speditører.

§ 5-13. Innenlandske særavgifter

(1) Innenlandske særavgifter forfaller i andre tilfelle enn de som er nevnt i andre ledd til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår, likevel slik at:

a. årsavgiften forfaller til betaling 15. mars, og

b. vektårsavgiften forfaller til betaling med like store beløp 20. februar og 20. august.

c. Engangsavgiften for registrerte virksomheter forfaller til betaling den 18 i måneden etter at avgiftsplikten oppstår.

(2) For virksomheter som er registrert som særavgiftspliktige hos regiontollstedene forfaller særavgiften for en periode til betaling samme dag som det skal leveres oppgave som viser avgiftsplikten for perioden. Dette gjelder ikke for engangsavgiften som skal betales den 18 i måneden etter at kjøretøyet ble registrert.

Generelle forfalls- og betalingsfrister

§ 5-20. Utleggstrekk

Utleggstrekk pålagt av skattefogden forfaller til betaling etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22.

§ 5-21. Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll

Tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll forfaller til betaling tre uker etter at melding om vedtaket er sendt skyldneren.

§ 5-22. Betalingsfrist for ansvarskrav

Fristen for betaling av ansvarskrav etter lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. § 8 fjerde ledd og ansvarbeløp etter kapittel 12 er tre uker etter kravet er gjort gjeldende overfor den ansvarlige.

§ 5-23. Betalingsfristen for skatte- og avgiftskrav ved vedtak om endring m.v.

(1) Treffer skatte- eller avgiftsmyndighetene vedtak om endring m.v. som medfører økning av et skatte- eller avgiftskrav som forfaller etter reglene i §§ 5-1 - 5-4, 5-5 bokstav d eller §§ 5-10 - 5-13, skal økningen betales senest tre uker etter at melding om vedtaket er sendt skyldneren. Dette gjelder likevel bare dersom denne betalingsfristen blir senere enn den ordinære forfallsfristen for kravet. Skjer endringen ved at den skatte- og avgiftspliktige foretar retting regnes fristen fra melding om dette er sendt skatte- og avgiftsmyndighetene.

(2) For økning som følge av endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9 regnes fristen fra melding om ny avregning er sendt skyldneren.

(3) Økning av restskatt som omhandlet i § 5-1 forfaller tidligst ved annen termins forfall.

Tilgodebeløp

§ 5-30. Forfall av tilgodebeløp

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift skal beløpet tilbakebetales den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, men senest tre uker etter at vedtaket som medfører tilbakebetaling ble truffet.

(2) For krav på tilbakebetaling av merverdiavgift til registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 24 regnes fristen fra oppgaven er mottatt av avgiftsmyndigheten.

(3) For tilgodebeløp på krav som nevnt i §§ 5-1, 5-2 og 5-3 som oppstår etter ordinær avregning, jf. §§ 5-51 og 5-52, regnes fristen fra utlegging av skattemeldingene. I andre tilfeller regnes fristen fra det tidspunkt avregningen ble foretatt.

(4) Når tilbakebetaling skjer etter første ledd skal tilbakebetalingen også omfatte forsinkelsesrenter som er betalt av refusjonsbeløpet.

Forskjellige bestemmelser

§ 5-40. Utsatt forfall

(3) Dersom en forfalls- eller betalingsfrist utløper på lørdag, søndag eller helligdag eller lovfestet høytidsdag, utskytes fristen til nærmeste virkedag.

§ 5-41. Skattetrekkkonto

(1) Forskuddstrekk, lønnstrekk og utleggstrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den trekkansvarlige skal settes beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkkonto).

(2) Holdes saldo på skattetrekkkontoen så høyt at den til enhver tid dekker løpende trekk, kan løpende overføring til kontoen unnlates. I stedet for skattetrekkkonto kan det stilles bankgaranti for trekket. Straks foretatt trekk overstiger saldo på skattetrekkkonto eller bankgarantien skal manglende beløp settes inn på skattetrekkkonto.

(3) Betaling til skattetrekkkonto skal skje senest første virkedag etter lønnsutbetaling. Bankgaranti eller oppfylt skattetrekkkonto som trer i stedet for innskudd, skal foreligge ved lønnsutbetaling. Uten skatteoppkreverens samtykke kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkkonto på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eventuell renteavkastning på slik bankkonto tilfaller den som foretar trekket (kontohaver).

(4) Bankene plikter å hindre ulovlig disponering av skattetrekkkonto.

§ 5-42. Tilbakebetaling av renter

I ethvert tilfelle hvor en skattepliktig får tilbakebetalt skatte- og avgiftskrav etter § 5-30 skal også forsinkelsesrenter som er betalt av tilgodebeløpet tilbakebetales. Reglene om tilbakebetaling i § 5-30 gjelder tilsvarende.

§ 5-43. Forskrifter

Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av dette kapittel.

Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt mv.

§ 5-50 Om avregningen

(1) Når ligningsansettelsene er foretatt og skatten regnet ut, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen 30. april i ligningsåret gå til fradrag i utlignet skatt.

(2) Departementet kan gi forskrifter om at også andre forskuddsbeløp skal inngå i avregningen.

§ 5-51 Gjennomføring av avregning for personlige skattytere

(1) Når utlignet skatt utgjør et større beløp enn det forskudd som skal godskrives skattyteren, blir det manglende å innbetale som restskatt.

(2) Når utlignet skatt utgjør et mindre beløp enn det forskudd som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren. Beløpet kan likevel nyttes til dekning av skatt for eldre år, forskuddsskatt for det løpende inntektsår som den skattepliktige står til rest med og annen skatt som den skattepliktige er ansvarlig for. Er beløpet fremkommet ved avregning for ektefeller under ett, kan det i sin helhet anvendes til dekning av skatt som en av ektefellene står til rest med. Motregning etter bestemmelsen her kan ikke påklages.

(3) Restskatt etter nr. 1 tillegges renter etter regler som fastsettes av departementet. For skattytere som får skatten begrenset etter skatteloven § 17-1, skal det ikke regnes renter av restskatten. Skattyter som får tilbakebetalt skatt etter nr. 2 har krav på rentegodtgjørelse etter regler som fastsettes av departementet.

(4) Departementet kan gi forskrifter om at tilgodebeløp som er lavere enn en fastsatt grense, kan godskrives skattyteren ved avregningen for det løpende inntektsår i stedet for å betales tilbake.

(5) Departementet kan gi nærmere forskrifter til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelse.

§ 5-52 Gjennomføring av avregning for upersonlige skattytere

(1) Når ligningen er foretatt, fastsettes restskatt til differansen mellom utlignet skatt og det forskuddsbeløp som skal godskrives skattyteren.

(2) Når utlignet skatt utgjør et mindre beløp enn det forskudd som skal godskrives skattyteren, skal den overskytende del av forskuddsbeløpet frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal betales tilbake til skattyteren eller brukes til dekning av annen skatt som skattyteren skylder. Motregning etter bestemmelsen her kan ikke påklages.

(3) Når restskatt etter nr. 1 overstiger en tredjedel av utlignet skatt, skal skattyter svare renter av differansen etter regler som fastsettes av departementet. Er det innbetalte forskuddsbeløp

større enn to tredjedeler av utlignet skatt, har skattyteren krav på rentegodtgjørelse etter regler som fastsettes av departementet.

(4) Departementet kan gi nærmere forskrifter til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelse.

§ 5-53 Ny avregning

(1) Blir utlignet skatt endret etter ligningsloven kapittel 9, skal det foretas ny avregning.

(2) Dersom det etter at avregning er foretatt blir gjennomført fordeling av skatt som er ilignet ektefeller under ett, jf. skatteloven § 2-13 femte og sjette ledd, skal det foretas ny avregning for hver av ektefellene.

§ 5-54. Tilbakebetaling av forskuddstrekk m.v.

Skattytere som har hatt forskuddstrekk og ikke blir tatt opp til skattlegging i vedkommende kommune for det inntektsår trekket gjelder, kan *bare* kreve det trukne beløp tilbake i følgende tilfeller:

- a Ligningsmyndighetene for kommunen anser ikke skattyteren for å være skattepliktig her i landet for vedkommende inntektsår.
- b Skattyteren godtgjør å ha betalt skatt av lønnsinntekten for samme inntektsår i en annen kommune her i landet.
- c Skatt er ikke ilignet skattyteren fordi inntekten ikke har nådd opp i skattepliktig størrelse.

§ 5-55 Avsluttende bestemmelser

Bestemmelsene i dette kapittel berører ikke plikten til å svare renter av utskrevet forskuddsskatt som ikke blir å frafalle etter §§ 5-51 og 5-53. Rettslige forføyninger til inndrivelse av forskuddsskatt beholder sin virkning også etter at ligning og avregning er foretatt.

Kapittel 6. Renter

§ 6-1. Renter ved forsinket betaling

(1) Det skal beregnes rente av skatte- og avgiftskrav som ikke blir betalt innen forfalls- eller betalingsfristene i kapittel 5. Renter beregnes fra forfalls- eller betalingsfristen frem til betaling skjer. For krav etter § 5-22 beregnes renter fra forfallsfrist for det skatte- og avgiftskrav som ansvarskravet skal dekke, frem til betaling.

(2) Renten skal tilsvare den til enhver tid gjeldende sats fastsatt i forskrift med hjemmel i § 3 første ledd første punktum i lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m.

(3) Reglene om forsinkelsesrente gjelder ikke ved fremskyndet forfall etter §§ 5-1 fjerde ledd og 5-2 første ledd tredje punktum.

(4) Av skatte- og avgiftskrav som pliktes betalt etter ny fastsettelse som nevnt i ligningsloven § 12-1 nr. 5, merverdiavgiftsloven § 61 mv., svares forsinkelsesrenter etter bestemmelsene her fra forfallsfristen for det opprinnelige krav.

§ 6-2. Særlige regler om renter ved forsinket betaling av arveavgift

Er det innvilget betalingsordning for arveavgift fordi arven eller gaven vesentlig omfatter næringsvirksomhet, skal renten være halvparten av satsen i § 6-1 andre ledd.

§ 6-3. Renter ved vedtak om endring eller lignende

(1) Det skal beregnes renter av skatte- og avgiftskrav som fastsettes ved vedtak om endring m.v, jf. § 5-23. Renter beregnes fra den forfallsfrist for kravet etter §§ 5-1 - 5-13 frem til fristen for betaling av økningen, jf. § 5-23. Skjer betaling før betalingsfristen beregnes renter frem til tidspunktet for betaling. Av restskatt etter ny avregning, jf. § 5-53, beregnes renter fra 1. januar i året etter ligningsåret. For petroleumsskatt beregnes renter i slike tilfeller fra 1. januar i året etter inntektsåret.

(2) Dersom arveavgift i tilfeller som nevnt i § 5-10 tredje ledd forfaller senere enn det som følger av de øvrige bestemmelser i § 5-10, skal det svares renter for den mellomliggende perioden når den avgiftspliktige eller testamentsfullbyrderen har forsømt sin opplysningsplikt etter arveavgiftsloven kapittel VI. Første og andre ledd gjelder tilsvarende.

(3) Rentesatsen etter første og andre ledd skal være to prosent over halvparten av satsen i § 6-1 andre ledd.

(4) Renter etter første ledd skal ikke svares ved summarisk endring etter ligningsloven § 9-9.

(5) Første ledd gjelder tilsvarende for merverdiavgift når beløpet uriktig er utbetalt i henhold til merverdiavgiftsloven § 24. Renter beregnes i tilfelle av det for meget utbetalte beløp fra beløpet er utbetalt og frem til fristen for betaling av økningen, jf. § 5-23. Skjer betaling før betalingsfristen beregnes renter frem til tidspunkt for betaling

§ 6-4. Renter ved forsinket tilbakebetaling

(1) Ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift senere enn forfallsfristen i § 5-30 skal det beregnes renter etter samme sats som i § 6-1 andre ledd. Renter beregnes fra utløpet av forfallsfristen i § 5-30 frem til tilbakebetaling skjer.

(2) 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.

§ 6-5. Renter ved tilbakebetaling etter vedtak om endring eller lignende

(1) Ved tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring m.v. skal det ytes renter fra betaling fant sted frem til forfallsfristen i § 5-30. Skjer tilbakebetaling før forfallsfristen, beregnes renter frem til tidspunktet for tilbakebetaling.

(2) Ved tilbakebetaling i andre tilfeller enn omhandlet i første ledd kan det ytes renter når særlige forhold tilsier det.

(3) Rentesatsen skal være en prosent under halvparten av satsen i § 6-1 andre ledd.

(4) 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.

§ 6-6. Forskrifter

Departementet kan i forskrift gi regler til utfylling og gjennomføring av dette kapittel, herunder gjøre unntak fra plikten til å svare renter.

Kapittel 7 Motregning mv.

§ 7-1. Utvidet motregningsadgang for innkrevingsmyndighetene

(1) Innkrevingsmyndighetene kan motregne skatte- og avgiftskrav i alle typer krav som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene og folketrygden uavhengig av hvem som er kreditor for kravet.

(2) I konkurs kan innkrevingsmyndighetene motregne skatte- og avgiftskrav i ethvert skatte- og avgiftskrav skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene og folketrygden. Skatteoppkreverne kan motregne statens, kommunenes, fylkeskommunenes og folketrygdens felleskrav på skatt og trygdeavgift også i andre krav enn skatte- og avgiftskrav. Motregningen kan da bare skje for en så stor andel av felleskravet som ville falle på den av skatte- og avgiftskreditorene som konkursskyldnerens krav er rettet mot ved fordeling etter ligningsloven kapittel 14 om fordeling av innbetalt skatt.

(3) Ved anvendelse av bestemmelsen i andre ledd skal likevel avgift til folketrygden anses som skatt til staten.

§ 7-2. Skyldnerens motregningsadgang

Skyldneren kan kreve at innkrevingsmyndighetene motregner når vilkårene i § 7-1 er til stede, jf. likevel begrensningene i kommuneloven § 53.

§ 7-3. Unntak fra reglene om beslagsfrihet

Bestemmelsene om beslagsfrihet i dekningsloven kapittel 2 gjelder ikke når innkrevingsmyndighetene motregner i tilgodebeløp på skatte- og avgiftskrav som skyldneren har på staten, kommunene, fylkeskommunene eller folketrygden.

§ 7-4. Gjennomføring av motregningen

Samtidig med at innkrevingsmyndighetene sender motregningserklæringen til skyldneren, plikter det organet som skal utbetale motkravet på vegne av staten, kommunen, fylkeskommunen eller folketrygden å overføre beløpet til innkrevingsmyndigheten.

§ 7-5. Klageadgang

Motregning etter § 7-1 som går ut over hva som følger av de ulovfestede motregningsregler, kan påklages etter tvangsfullbyrdsloven § 5-16. Motregningserklæringen kan ikke påklages senere enn en måned etter at den ble mottatt.

§ 7-6. Forbud mot pantsettelse og overdragelse av tilbakebetalingskrav

Krav på tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav som tidligere er innbetalt, kan ikke pantsettes eller overdras.

Kapittel 8. Tvangsfullbyrdelse

§ 8-1. Tvangsgrunnlag for utlegg

Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg.

§ 8-2. Kompetanse til å holde forretning for utleggspant

(1) Den enkelte skatteoppkrever og det enkelte skattefogdkontor kan holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

Innkrevingsdistriktet for skatte- og avgiftskrav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2-4 nr. 1 bokstav a. omfatter hele landet.

(2) En skatteoppkrever kan på anmodning holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som en annen skatteoppkrever har innkrevingsansvaret for. På tilsvarende måte kan skattefogdkontorene holde utleggsforretninger for hverandre.

§ 8-3. *Kompetanse til å beslutte utleggstrekk*

(1) Den enkelte skatteoppkrever og det enkelte skattefogdkontor kan pålegge utleggstrekk for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

(2) Det kan pålegges utleggstrekk i følgende ytelser:

- a. Lønn m.v. 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 selvstendige 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 § 7-2 første ledd første punktum gjelder tilsvarende.

§ 8-4. *Gjennomføring av utleggstrekk*

(1) Ved utleggstrekk pålagt av skatteoppkreverne skal den trekkansvarlige følge de regler som gjelder for oppgjør m.v. for forskuddstrekket. Beløpene skal likevel sendes til den skatteoppkreveren som har pålagt trekket.

(2) Ved utleggstrekk pålagt av skattefogdkontorene går de trukkede beløp ikke inn i skyldnerens konkursbo og de kan heller ikke være gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkelte fordringshaveres side.

(3) Departementet kan gi forskrift om gjennomføringen av skatteoppkrevernes og skattefogdkontorenes utleggstrekk.

§ 8-5. *Forholdet til tvangsfullbyrdelsesloven*

Tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3, kapittel 4, §§ 5-6 til 5-19 og kapittel 7 gjelder tilsvarende ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger hvis ikke annet er bestemt i denne loven.

§ 8-6 *Tvangsinnfordring ved dobbelbeskatning*

(1) Skattepliktige som har fått utskrevet eller utlignet skatt av samme formue og inntekt i mer enn en kommune, kan unngå tvangsinnfordring dersom de høyeste kravene ved forfall blir betalt til skatteoppkreveren for den kommune han mener kravene skal utskrives i, jf. ligningsloven § 8-6. Er deler av kravet betalt kan dette fratrekkes det som skal betales. Annen tvangsinnfordring kan heller ikke foretas når kravene dekkes ved utleggstrekk.

(2) Første ledd fritar ikke fra å betale naturressursskatt, jf. skatteloven kapittel 18, som ikke er medregnet ved ligningen av den skatt som skal betales etter første ledd. Skattyteren kan kreve at ligningskontoret beregner størrelsen på det beløp som skal betales.

(3) Personlige skattytere kan i tilfeller som nevnt 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) Første til tredje ledd gjelder også i forhold til den som er ansvarlig for skatten etter kapittel 12.

Tvangssalg av varer og stansing av motorkjøretøy

§ 8-10. Tvangssalg av varer

(1) Salg av varer med hjemmel i tolloven §§ 30, 47, 53, 72 og 74 skal skje gjennom namsmyndighetene etter reglene om tvangssalg i tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 8 så langt de passer.

(2) Regiontollstedene kan begjære et salg 14 dager etter at skriftlig varsel er sendt vareeieren. Har vareeieren ikke kjent adresse, kan salget skje 14 dager etter at varene er hentet inn eller tilbakeholdt etter tolloven § 30 eller en frist regiontollstedene har satt for tollekspedisjon av varene, er utløpt. Et salg etter tolloven § 72 kan skje en måned og 14 dager etter at et inndragningsbeløp eller en bot er endelig fastsatt. Ved salg etter tolloven § 74 skal vareeieren om mulig varsles.

(3) Regiontollstedene kan velge mellom å selge varene i fortollet eller ufortollet stand.

(4) Salget avsluttes ved at kjøpesummen utbetales til de berettigede. Kostnadene ved tvangssalget dekkes forlods av kjøpesummen. Ved salg etter tolloven § 72 skal deretter inndragningsbeløpet eller boten dekkes. Deretter dekkes kravet på toll, særavgifter og merverdiavgift, og så omkostningene ved lagerholdet. Panthavere og andre innehavere av begrensede rettigheter skal så ha dekning etter prioritet. Ved salg etter tolloven § 72 skal rettigheter som er rettsgyldig sikret i varen 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 dette tidsrommet tilfaller beløpet statskassen.

§ 8-11. Stansing av kjøretøy

(1) Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift, ombyggingsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje ikke betales til rett tid, kan regiontollstedene bestemme at bruken av det motorkjøretøyet kravene knytter seg til skal stanses inntil avgiftene er betalt. Det samme gjelder dersom påbud eller bestemmelser gitt i medhold av lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 1 ikke blir etterkommet.

(2) Stansingen gjennomføres ved at det legges inn en registreringssperre i motorvognregisteret. Motorkjøretøyet kan også avskiltes.

(3) Regiontollstedene kan be politi, lensmenn eller annen offentlig myndighet gjennomføre avskiltingen.

(4) Lov av 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre gjelder tilsvarende overfor regiontollstedenes stansingsrett. Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter særavgiftsloven § 4 andre ledd eller lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 6 andre ledd.

(5) Departementet kan gi forskrift om at det skal betales et gebyr til dekning av utgiftene som har påløpt ved avskiltingen.

(6) Departementet kan gi forskrift om framgangsmåten for avskilting.

Sikring av skatte- og avgiftskrav

§ 8-21. Sikkerhetsstillelse ved opphold i utlandet

Når en skyldner skal ta opphold i utlandet og bli der i minst seks måneder, plikter skyldneren før avreisen å betale eller stille sikkerhet for alle skatte- og avgiftskrav som skyldneren er eller vil bli ansvarlig for her i riket. Dette gjelder likevel ikke dersom plikten til å betale formues- eller inntektsskatt, svalgardskatt, petroleumsskatt og trygdeavgift ikke er avhengig av bostedet, og skyldneren vil bli skattepliktig her også etter utflyttingen.

§ 8-22. Sikkerhetsstillelse for engangsavgift

(1) Regiontollstedene skal ved registrering av avgiftspliktige kreve at det stilles sikkerhet for skyldig engangsavgift.

(2) Sikkerheten skal stilles i form av selvskyldnerkausjon fra bank, forsikringsselskap eller annet finansforetak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighetstilsyn i Norge eller en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.

(3) De nærmere kravene til sikkerheten, herunder sikkerhetens omfang, fastsettes av det enkelte regiontollsted. Sikkerheten skal som hovedregel til enhver tid dekke avgiftskravet for en måned. Dersom nye omstendigheter eller opplysninger tilsier det, kan regiontollstedet stille ytterligere krav til sikkerheten.

§ 8-23. Sikkerhetsstillelse for særavgiftene for øvrig

(1) Regiontollstedene kan kreve at produsenter og importører av varer som er særavgiftspliktige etter særavgiftsloven stiller sikkerhet for fremtidig skyldig avgift. Krav om sikkerhetsstillelse kan stilles ved registrering av virksomheten eller senere.

(2) Ved vurderingen av om sikkerhet skal kreves, skal det blant annet tas hensyn til

- a. om virksomheten gjentatte ganger har betalt avgiften for sent eller for øvrig har overtrådt avgiftsbestemmelsene,
- b. om virksomheten har uoppgjorte restanser med hensyn til skatter, avgifter og toll, og
- c. om virksomheten, styret eller ledelsen kan anses kredittverdig.

(3) Bestemmelsene i § 8-22 andre og tredje ledd gjelder tilsvarende. Sikkerheten skal likevel som hovedregel til enhver tid dekke avgiftskravet for to måneder.

§ 8-24. Tollkreditt og dagsoppgjørordningen

(1) For toll, merverdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel kan tolldistriktet innvilge kreditt dersom den avgiftspliktige blir ansett kredittverdig.

(2) Speditører som forestår fortolling på vegne av andre kan innvilges kreditt for fortollinger som foretas i løpet av samme dag (dagsoppgjør). Det kan stilles vilkår om sikkerhet før kreditt innvilges.

(3) Toll- og avgiftsdirektoratet kan i forskrift fastsette vilkår for å samtykke til kreditt, om tilbaketrekking eller stansing av kreditt.

Kapittel 9. Betalingsnedsettelse og -utsettelse

§ 9-1. Betalingsutsettelse av hensyn til skyldneren

(1) Innkrevingsmyndighetene kan gi betalingsutsettelse når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom er lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser dersom det virker uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen.

§ 9-2. *Betalingsnedsettelse eller -utsettelse av hensyn til det offentlig som kreditor*

(1) Innkrevingsmyndighetene kan etter et betalingstilbud fra skyldneren delvis sette ned skatte- eller avgiftskrav eller gi utsettelse med betalingen når skyldneren klart ikke er i stand til å innfri kravet, og en nedsettelse eller utsettelse antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Betalingstilbudet må være det beste skyldneren kan gi, og en godtakelse av tilbudet må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

(2) Innkrevingsmyndighetene kan sette ytterligere vilkår for å få innvilget en ordning etter denne bestemmelsen.

(3) Departementet kan i forskrift gjøre unntak fra vilkåret om at nedsettelsen eller utsettelsen må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring i særlige tilfeller.

§ 9-3. *Delegasjon*

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet kan begrense innkrevingsmyndighetenes kompetanse etter §§ 9-1 og 9-2.

Kapittel 10. Bortfall

§ 10-1. *Proklama i bo*

Proklama som utstedes i dødsbo etter skifteloven kapittel 12 er uten innflytelse på skatte- og avgiftskrav.

§ 10-2. *Forholdet til foreldelsesloven*

Foreldelsesloven gjelder med de særlige bestemmelser som er gitt i §§ 10-3 til 10-6.

§ 10-3. *Foreldelsesfristens utgangspunkt*

(1) Foreldelsesfristen for formues- og inntektsskatt, svalgardskatt, petroleumsskatt, artistskatt og trygdeavgift, starter å løpe fra utgangen av det kalenderåret da kravene, eller i tilfelle siste termin av kravene, forfaller til betaling. For forskuddsskatt løper fristen likevel først fra utgangen av det kalenderåret da ligningen ble foretatt. Det samme gjelder renter av slike krav.

(2) Foreldelsesfristen for krav på arveavgift starter å løpe fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter arveavgiftsloven § 20 første eller andre ledd eller § 21. For krav på avgift av gaver og utdelinger fra uskiftebo begynner fristen ikke i noe tilfelle å løpe før det beviselig er gitt melding til avgiftsmyndigheten om gaven eller utdelingen i samsvar med arveavgiftsloven § 25 andre ledd.

§ 10-4. *Foreldelsesfristens lengde*

Krav på arveavgift foreldes etter ti år.

§ 10-5. *Foreldelse av forsinkelsesrenter*

Er foreldelsen avbrutt etter foreldelsesloven § 17, foreldes ikke senere forfalte renter av skatte- og avgiftskravet før kravet selv er foreldet.

§ 10-6. *Tilleggsfrist ved opphold i utlandet*

(1) Dersom skyldneren har forlatt landet, og dette gjør det vesentlig vanskeligere å innfordre kravet eller å avbryte foreldelsesfristen, inntreer foreldelse tidligst ett år etter den dagen da innkrevingsmyndighetene fikk eller med rimelig aktsomhet ville ha fått kunnskap om at skyldneren

har flyttet tilbake til Norge eller det på annen måte ble mulig å innfordre kravet eller avbryte foreldelsen.

(2) Foreldelsestiden kan likevel ikke forlenges med mer enn til sammen 20 år etter denne paragrafen.

Kapittel 11. Rettergang

§ 11-1. Prosessordningen i kreditorsaker

(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 etter tvangsfullbyrdelsesloven med avgjørelse av grunnlaget for skatte- eller avgiftskravet etter tvangsfullbyrdelsesloven § 6-6 tredje ledd, gjelder de alminnelige reglene i ligningsloven § 12-1 og prosesslovgivningen.

(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 fastsatte skatte- eller avgiftskravet, skal forføyningen stadfestes for det beløpet som vil fremgå av en ny fastsettelse 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 3 måneder etter den forføyning som det klages over. Det kan gis oppreisning mot oversittelse av fristen på de vilkår som er fastsatt i lov om domstolene § 153 og § 154 første ledd.

(6) Endelig rettsavgjørelse og forlik er bindende for alle skattekreditorene.

§ 11-2. Prosessordningen i andre saker

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser enn omhandlet i § 11-1 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, jf. kapittel 2. Paragraf 11-1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende for slike saker.

(2) Første ledd gjelder ikke avgjørelser som nevnt i § 6-3. I slike saker gjelder de alminnelige regler i ligningsloven § 12-1 og prosesslovgivningen.

Kapittel 12. Ansvarsregler

§ 12-1. Ansvar for foreldre

Foreldre er ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift ilagt hjemmeværende barn som arbeider i foreldrenes bedrift.

§ 12-2. Ansvar for selskaper

(1) Ved ligning av medlemmer i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 andre ledd bokstav a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos

medlemmene. Lignes et medlem av formue og inntekt både i og utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue og inntekt i selskapet.

(2) Selskap og innretninger hjemmehørende i riket som yter godtgjørelse, tantieme, gratiale eller lignende til personer bosatt i utlandet og selskap og innretninger hjemmehørende i utlandet (skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a til g og andre ledd og § 3-4 første til tredje ledd), er ansvarlig for inntektsskatt og trygdeavgift som ilignes av ytelsen.

§ 12-3. Ansvar for fullmektiger

Fullmektig for personer bosatt i utlandet eller for utenlandsk selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, er personlig ansvarlig for ilignet formues- og inntektsskatt og trygdeavgift av fullmaktsgiverens virksomhet i Norge.

§ 12-4. Ansvar for skifteforvaltere, styremedlemmer m.v.

(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 for 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 andre skattepliktige innretninger, når disse oppløses og deres midler fordeles mellom eierne.

(3) Er midlene utloddet eller fordelt i tilfelle som nevnt i første og andre ledd, uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatte- og avgiftskravet, kan ubetalt skatt og avgift innkreves hos konkurskreditorene, arvingene eller parthaverne, som er ansvarlig hver for sin andel av skatte- og avgiftskravet.

§ 12-5. Ansvar for arvinger og gavemottakere

(1) Selvskiftende arvingers ansvar 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 ut over verdien av avdødes andel i boet.

(2) Selvskiftende arvinger og gjenlevende ektefelle som er loddeier i dødsboet, hefter for arveavgiften en for alle og alle for en. En arving som bare er tillagt en bestemt gjenstand eller sum eller en viss inntekt, hefter likevel bare for den avgift som faller på ham. Skiftes boet offentlig, er hver av arvingene ansvarlig for den arveavgift som faller på ham.

(3) For arveavgift av gaver og midler som gjenledende ektefelle i uskiftet bo deler ut, er både mottageren og giveren eller gjenlevende ektefelle ansvarlig.

(4) I tilfeller som nevnt i arveavgiftsloven § 3 andre ledd, er også de personer som regnes å ha ervervet midlene ansvarlig for arveavgiften.

12-6. Ansvar for trekkansvarlige

(1) Dersom et utleggstrekk ikke blir foretatt og oppgjør gitt i samsvar med §§ 8-3 til 8-5, er den trekkansvarlige ansvarlig for beløpet. Det samme gjelder dersom forskuddstrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i ligningsloven kapittel 11 eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med skatteinnkrevingsloven. Unnløstelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkansvarlige eller noen i hans tjeneste.

(2) En trekkansvarlig 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 §§ 8-3 til 8-5 dersom melding eller opplysning var gitt på riktig måte. Første ledd andre punktum gjelder tilsvarende. Ved fastsettingen 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) Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.

§ 12-7. Tvangsinnfordring av ansvarskrav

(1) Innkrevingsmyndighetene kan tvangsinnfordre kravene overfor den ansvarlige etter §§ 12-1 til 12-6 etter kapittel 7 om motregning og §§ 8-2 til 8-5 om utleggspant og utleggstrekk. Felles ansvarskrav etter § 12-6 fra flere kommuner kan motregnes overfor krav som den trekkansvarlige har på hver enkelt av skattekreditorene.

(2) Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 12-2 og 12-3, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.

Kapittel 13. Straff

§ 13-1. Straff ved brudd på opplysningsplikten

(1) Den som forsettlig bevirker eller søker å bevirke at innkrevingen av et skatte- eller avgiftskrav blir hindret eller vesentlig vanskeliggjort ved å unnlate å sende pliktig melding, ikke etterkomme krav om opplysninger eller gi uriktige eller ufullstendige opplysninger til innkrevingsmyndighetene, straffes med bøter. Den som ved grov uaktsomhet har utført en handling som nevnt i første punktum, straffes med bøter. I gjentakelsestilfelle er straffen bøter eller fengsel inntil 6 måneder.

(2) Den som er pliktig til å gjennomføre forskuddstrekk etter ligningsloven §§ 11-13 og 11-14, og som forsettlig eller ved grov uaktsomhet unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt separering av trukne midler etter § 5-41 i loven her, straffes med bøter eller fengsel inntil 6 måneder. For gjentakelse av forsettlig handling som nevnt i første punktum, er straffen bøter eller fengsel inntil 1 år. Medvirkning straffes på samme måte. Straff kommer ikke til anvendelse på handling som nevnt hvis de beløpene som er eller skulle vært separert, likevel blir innbetalt til rett tid.

(3) Overtredelser av denne loven anses som forseelser uavhengig av straffens størrelse.

(4) Den korteste foreldelsesfristen for adgangen til å reise straffesak etter denne loven er 3 år.

Kapittel 14. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser Endringer i andre lover

§ 14-1. Ikrafttredelse

(1) Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

(2) Fra samme tidspunkt oppheves lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt.

§ 14-2. *Endringer i andre lover*

Fra det tidspunktet loven trer i kraft, gjøres følgende endringer i andre lover:

1. *Lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning av det civile Embedsverk*

§ 5 oppheves.

2. *Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter*

§§ 1 andre punktum, 4 tredje ledd og 5 oppheves.

Nåværende §6, § 7 og § 8 blir ny henholdsvis § 5, § 6 og § 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 arbeidsmarkedsetaten eller annet organ som foretar utbetaling på arbeidsmarkedsetatens vegne, og mottakeren burde ha forstått dette. Beløpet kan trekkes i fremtidige ytelser eller inndrives etter bestemmelsene i *bidragsinnkrevingsloven § 8*. I de tilfeller som er nevnt i første punktum kan det beregnes renter med 0,5 prosent pr. måned fra utbetaling fant sted.

4. *Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter*

§ 1 tredje ledd og § 5 oppheves.

5. *Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver*

Ny § 19B Foreløpig fastsettelse og utsettelse med avgiftsberegningen skal lyde:

Hvis en sak ikke er tilstrekkelig opplyst til at endelig avgiftsfastsettelse kan foretas innen den forfalltid som følger av skatteinnkrevingsloven § 6-11, kan avgiftsmyndighetene enten foreta en foreløpig beregning eller utsette avgiftsfastsettelsen.

§§ 20, 21 og 22 oppheves.

§ 23 første ledd skal lyde:

Avgiftsmyndighetene påser at avgiftsplikten overholdes, fastsetter grunnlaget, beregner *avgiften* og håndhever eller de regler som følger av denne lov.

§§ 32, 33 tredje og fjerde ledd og 33 a oppheves.

§ 43 første ledd skal lyde:

Når noen unnlater å oppfylle sin melde- og opplysningsplikt etter kapittel VI, kan avgiftsmyndighetene pålegge ham å oppfylle plikten under en mulkt på inntil kr 100 for hver dag en ny frist blir *oversittet*. *Mulkten* tilfaller statskassen.

§ 46 andre ledd skal lyde:

Når en gave ytes av norsk statsborger som godtgjøres å være fast bosatt i utlandet, skal det i arveavgiften gjøres fradrag for mulig arveavgift, gaveskatt eller tilsvarende avgift som godtgjøres å være svart til bostedslandet. Det gjøres ikke fradrag i arveavgift som skal svares av midler som omhandlet i § 1, tredje ledd.

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.

Departementet kan fastsette regler om utgiftsføring av avgiftsbeløp som ikke lar seg inndrive.

6. *Lov 18. juni 1965 nr. 4 (vegtrafikkloven)*

§ 38 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 overlating 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 reglene om tvangsinnfordring i skatteinnkrevingsloven kapittel 7 og §§ 8-2 til 8-5*. Når Statens Innkrevingsssentral 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. *Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)*

§ 9 første ledd 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.

§ 9 tredje, fjerde, femte og sjette ledd oppheves.

§ 30 andre ledd skal lyde:

Vare som er tilbakeholdt eller innhentet etter første ledd, kan selges *etter skatteinnkrevingsloven § 8-10*.

§ 30 nytt tredje ledd skal lyde:

Lov 2. juni 1978 nr. 37 om godtroerverv av løsøre gjelder tilsvarende overfor tollvesenets innhentings- og salgsrett etter denne paragrafen.

§ 35 skal lyde:

Departementet kan fastsette nærmere regler om prosedyrer mv. ved bruk av tollkreditten og dagsoppgjøringsordningen for speditører, jf. skatteinnkrevingsloven § 8-24. Det kan fastsettes gebyr for hver deklarasjon som belastes tollkreditten.

Tollkreditten må 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.

§ 47 andre 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 skatteinnkrevingsloven § 8-10.

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. Vareeieren skal også i slike tilfeller så vidt mulig varsles på forhånd.

§ 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 skatteinnkrevingsloven § 8-10.

§ 58 skal lyde:

Når det ved innførsel av en vare er beregnet for lite eller ikke 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 fremsettes 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 innen tre år etter fortolling.

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 andre 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 skal skje etter

skatteinnkrevingsloven § 8-10.

§ 74 andre 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 skatteinnkrevingsloven § 8-10.*

8. *Lov 19 juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift*

§§ 24 tredje ledd andre punktum, 27 andre ledd tredje punktum, 34 - 38, 59, 59 a og 60 oppheves.

§ 65 første punktum oppheves.

§ 69 skal lyde:

Departementet kan sette ned eller ettergi avgift *fastsatt etter kapittel XIII dersom det av grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig* å fasthold hele avgiften. Det samme gjelder renter og tilleggsavgift ilagt noen etter denne lov.

§ 71 oppheves

9. *Lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter*

§ 4 skal lyde:

Forfalt krav på årsavgift etter denne lova er sikra med lovpant i eigedomen etter pantelova § 6-1. Både årsavgift og eingongsavgift for tilknytning er elles tvangsgrunnlag for utlegg. Når avgiftene etter denne paragrafen innkreves av den kommunale skatteoppkreveren, gjelder bestemmelsene om *innfordring i skatteinnkrevingsloven kapittel 7 og §§ 8-2 – 8-5 tilsvarende.*

10. *Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova)*

§ 23 skal lyde:

Føresegnene i *ligningsloven § 12-1 nr. 4 og 5 og skatteinnkrevingsloven § 11-1 fjerde og femte ledd* gjeld på tilsvarende vis for søksmål og tvistar for tingretten i sak om tvangsfullføring og mellombels sikring om eideomsskatt. Kommunen er part i saker om eideomsskatt.

§ 27 første ledd skal lyde:

Forfalt eideomsskatt er sikra med lovpant i eigedomen etter pantelova § 6-1. Kravet er også tvangsgrunnlag for utlegg. *Når eideomsskatten innkrevjast av den kommunale skatteoppkrevjaren, gjeld føresegnene om tvangsinnfordring i skatteinnkrevingsloven kapittel 7 og §§ 8-2 til 8-5 tilsvarende.*”

§ 27 andre ledd og § 28 andre ledd oppheves.

11. Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster (petroleumsskatteloven)

§ 7 nr. 2 andre og tredje ledd oppheves.

§ 7 nr. 5 og nr. 7 oppheves.

§ 7 nr. 6 blir ny nr. 5.

§ 7 ny nr. 6 andre 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. Skatteinnkrevingsloven § 5-52 første, andre og tredje ledd og 5-53 gjelder tilsvarende.

12. Lov av 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

§ 2 bokstav e og 5 oppheves.

13. Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

§ 1-1 skal lyde:

Denne lov gjelder for utligning av

- a. skatt på formue og inntekt, og tonnasjeavgift etter skatteloven og
- b. trygdeavgift etter folketrygdloven

2. *Kapitlene 11 og 13 gjelder også ved utskriving av forskuddstrekk og forskuddsskatt for personlige og upersonlige skattytere.*

§ 2-5 bokstav b skal lyde:

b. skattefogder og skatteoppkrevdere samt tjenestemenn ved deres kontorer, jf. *skatteinnkrevingsloven § 2-1.*

§ 2-5 bokstav e skal lyde:

e. enhver som i løpet av de siste ti år er straffet for overtredelse av denne lov, skatteloven, *skatteinnkrevingsloven*, straffelovens § 406, regnskapsloven eller merverdiavgiftsloven og

§ 6-14 nr. 2 skal lyde:

Oppgaveplikten etter § 6-2 nr. 1 påligger reder og fører (hovedsmann, notba) for fiske- og fangstfartøy og plikten etter § 6-2 nr. 1 j formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i § 11-1 nr. 2 påhviler oppgaveplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Oppgaveplikten etter § 6-3 nr. 4 påligger fondsstyre.

§ 9-12 skal lyde:

1. *Departementet kan sette ned eller ettergi utlignet skatt og trygdeavgift dersom det av grunner knyttet til fastsettelsen 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 fritaking 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 andre punktum oppheves.

Overskriften til nytt kapittel 11 skal lyde:

Kapittel 11 Forskudd på skatt og avregning

Ny del I skal lyde:

Innledende bestemmelser

Ny § 11-1 Definisjoner m.v. skal lyde:

1. *I dette kapittel menes med:*
 - a) *Upersonlig skattyter: Norsk og utenlandsk selskap og innretning som er selvstendig skattesubjekt, konkurs- eller administrasjonsbo for slikt subjekt, staten, fylkeskommunene og kommunene.*
 - b) *Personlig skattyter: Enhver skattyter som ikke går inn under bokstav a. Dødsbo skal likestilles med personlige skattytere ved anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel.*
 - c) *Trekkansvarlig: 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 de plikter og ansvar som den trekkansvarlige har, etter dette kapittel oppfylles. Den trekkansvarliges plikter og ansvar påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter § 10 i lov av 24. juni 1988 nr. 64 om utlendingers adgang til riket m.v. De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne lov. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.*
3. *Departementet kan fastsette nærmere forskrifter om hvem som skal anses som trekkansvarlig.*

Ny § 11-2 Utgangspunkter om forskuddsutskrivningen skal lyde:

1. *Forskudd på skatt og trygdeavgift som skal betales før ligning finner sted, utskrives og beregnes etter bestemmelsene i kapittelet her.*
2. *For personlige skattytere som skal betale forskudd på skatt og trygdeavgift i løpet av inntektsåret, utskrives og beregnes*
 - a) *forskuddstrekk etter bestemmelsene under II*

b) *forskuddsskatt etter bestemmelsene under III*

3. *For upersonlige skattytere som skal betale forskudd på skatt i løpet av året etter inntektsåret, utskrives forskuddsskatt etter bestemmelsene under III.*

4. *Naturressursskatt etter skatteloven kapittel 18 skal også for personlige skattytere utskrives etter de regler som gjelder for utskriving av forskuddsskatt for upersonlige skattytere.*

Ny § 11-3 Opplysningsplikt skal lyde:

1. *Skattyter plikter 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 kapittelet her. Departementet gir nærmere regler om meldeplikten.*

2. *Nr. 1 gjelder tilsvarende for trekkansvarlige.*

3. *Skattytere som ikke etterkommer plikt 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.*

Ny § 11-4 Stedet for forskuddsutskriving og avregning skal lyde:

1. *For personlige skattytere foretas forskuddsutskrivingen av ligningskontoret for den kommune hvor skattyteren anses bosatt etter skatteloven § 3-1. Her medtas også forskudd på skatt av formue og inntekt som nevnt i skatteloven § 3-3. For dødsboer gjelder skatteloven § 3-1 fjerde ledd.*

2. *For upersonlige skattytere foretas forskuddsutskrivingen av ligningskontoret for den kommune 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 kommune som er angitt i skatteloven § 3-4.*

5. *For personlige skattytere som ikke er bosatt i riket, men som mottar lønn av 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 paragraf.*

Ny § 11-5 Melding om forskuddsskatt og forskuddstrekk skal lyde:

Skattyter skal ha melding om utskrevet forskuddsskatt, avgjørelse om hvordan skattetrekk skal gjennomføres og om senere endringer i slike avgjørelser.

Ny § 11-6 Særregler om forskuddsskatt og forskuddstrekk skal lyde:

Endres skattereglene etter at forskuddsutskrivingen er foretatt, og dette medfører at de beløp som innkreves i løpet av året ikke kommer til å svare til den skatt som ventes utskrevet, kan

departementet, for alle skattytere eller enkelte grupper, bestemme at innkreving skal skje etter andre satser eller med andre beløp enn dem som er fastsatt i forskuddsutskrivningen. Departementet kan i forskrift også gi regler om differensiering av forskuddstrekk i løpet av året.

Ny § 11-7 Forholdet til saksbehandlingsreglene i kapittel 3 skal lyde:

§§ 3-1, 3-2, 3-3, 3-5, 3-8, 3-12, 3-13 og 3-14 gjelder tilsvarende så langt det passer ved utskrivning av forskuddstrekk og forskuddsskatt.

Ny § 11-8 Fullmakt under krig o.l. skal lyde:

1. Når riket er i krig, eller krig truer rikets selvstendighet eller sikkerhet, eller rikets selvstendighet eller sikkerhet er i fare, kan bestemmelsene i kapittelet her og gjeldende vedtak om forskudd på og endelig utskrivning av trygdeavgift, skatt til staten, fylkeskommunene og kommunene fravikes ved beslutning av Kongen, når det finnes nødvendig for å lette gjennomføringen av utskrivning, betaling, innkreving eller fordeling av forskudd på skatt og trygdeavgift. Kongen kan herunder fastsette særlige regler for enkelte grupper av skattepliktige 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 nr. 1. 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 nr. 1 og 2, kunngjøres på den måte som finnes hensiktsmessig og skal snarest mulig meddeles Stortinget.

Ny Del II skal lyde:

Forskuddstrekk

Ny § 11-10 Skattekort skal lyde:

- 1. Før inntektsårets begynnelse skal det utstedes skattekort som angir hvordan forskuddstrekk skal beregnes for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning.*
- 2. Ligningskontoret kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake.*
- 3. Skjema for skattekort og trekkstabeller fastsettes av Skattedirektoratet.*

Ny § 11-11 Fastsettelse av forskuddstrekk skal lyde:

- 1. Forskuddstrekk skjer etter trekkstabeller eller med en bestemt prosent av trekkgrunnlaget.*
- 2. Forskuddstrekket skal fastsettes slik at de beløp som trekkes i årets løp, sammen med eventuell forskuddsskatt, så vidt mulig kommer til å svare til den samlede skatt og trygdeavgift som utlignes på skattyteren for vedkommende inntektsår.*

3. *Forskuddstrekket kan også fastsettes slik at trekket alene dekker beløp som ellers skal betales som forskuddsskatt. Trekket skal i slike tilfeller fastsettes slik at de beløp som trekkes i årets løp, så vidt mulig kommer til å svare til den samlede skatt og trygdeavgift som utlignes på skattyteren for vedkommende inntektsår.*

4. *Ved fastsetting av forskudd og ved andre avgjørelser som treffes på forskuddsstadiet, tas ikke hensyn til et beløp som svarer til 12 prosent av minstefradraget etter skatteloven §§ 6-30 til 6-32.*

Ny § 11-12 Endring av skattekort. Fritak for trekk og tilbakebetaling skal lyde:

1. *Det kan når som helst i inntektsåret utstedes nytt skattekort når det er begått feil ved utskrivningen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort.*

2. *Skattyteren kan fritas for trekk resten av året når ligningskontoret finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret. Foreligger det forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn det som trengs til dekning av skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet i 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 foretas.*

Ny § 11-13 Den trekkansvarliges plikt til å foreta forskuddstrekk skal lyde:

1. *Den trekkansvarlige plikter av eget tiltak å gjennomføre forskuddstrekk i henhold til skattekortet og reglene i dette kapittel.*

2. *Når skattyteren ikke legger frem skattekort, og den trekkansvarlige heller ikke på annen måte har fått de opplysninger som fremgår av skattekortet, skal det foretas forskuddstrekk med 50 pst. Det samme gjelder når det skal foretas forskuddstrekk i ytelser etter folketrygdloven kapittel 4, 8, 9, 10, 11 og 14. Forskuddstrekk i andre trekkpliktige trygdeytelser, pensjoner, vartepenger, livrenter og lignende stønader og ytelser foretas med 30 pst.*

3. *Den trekkansvarlige plikter å foreta forskuddstrekk med høyere beløp enn det som følger av nr. 1 og 2 når skattyteren reiser krav om det i god tid før trekket skal foretas.*

4. *Forskuddstrekk etter § 11-14 nr. 1 bokstav d (utbytte etter skatteloven § 10-13) beregnes av den trekkansvarlige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det angjeldende år.*

5. *Forskuddstrekk etter § 11-14 nr. 1 bokstav e (avkastning av sparedelen av en livsforsikring) beregnes av den trekkansvarlige etter satsen for kapitalinntekt, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-10.*

6. *Departementet kan gi særregler om forskuddstrekk etter tabell i en del av den trekkansvarliges inntekt og med bestemt prosentsats i den øvrige del.*

7. *Når det for en skattyter er utstedt skattekort i flere kommuner, skal den trekkansvarlige foreta forskuddstrekk etter skattekortet fra den kommunen som skattyteren mener han skal svare skatt til. Er skattekort utstedt av sentralskattekontoret for utenlandssaker skal det foretas forskuddstrekk etter dette.*

8. *Skatteoppkreveren for kommunen kan treffe vedtak om fritak fra trekkplikten når det den trekkansvarlige godtgjør at det betales forskuddstrekk i utlandet av den enkelte arbeidstakers*

trekkpliktige godtgjørelser. Det er et vilkår for fritak at den trekkansvarlige stiller sikkerhet for trekkbeløpet. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler.

Ny § 11-14 Ytelser som det skal foretas forskuddstrekk i skal lyde:

1. *Med mindre annet er bestemt, skal det foretas forskuddstrekk i skattepliktig:*
 - a) *Lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10*
 - b) *Pensjon, livrente, understøttelse og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-40 – 5-42.*
 - c) *Lott eller part som utbetales til aktiv deltaker i fiske- og fangstvirksomhet – herunder høvedsmann – og 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 etter skatteloven § 10-13*
 - e) *Avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring) når skattyter som er personlig skattyter ber om det, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-20-9 nr.1.*
2. *Departementet kan også bestemme at trekk skal gjennomføres i andre ytelser enn nevnt i nr. 1.*

Ny § 11-15 Ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i skal lyde:

1. *Det skal ikke foretas forskuddstrekk i:*
 - a) *Lovbestemt feriegodtgjøring og vanlig lønn i ferien. Skattytere med månedsbetaling kan fritas for trekk for en måned i ferietiden om sommeren og for en halv måned før jul. Skattytere med uke-, dag- eller timebetaling kan fritas for trekk i 4 uker i ferietiden om sommeren og 2 uker før jul. Departementet kan bestemme at det for arbeidstakere som har kortvarig tilknytning til riket skal foretas forskuddstrekk gjennom hele året uten noen trekkfrie perioder.*
 - b) *Livrente, attføringspenger, pensjon og vartepenger for desember måned skal være fritatt for forskuddstrekk. Fritakingen gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang.*
 - c) *Føderåd og underholdsbidrag*
2. *Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk etter bestemmelsene i kapitlet her, men som godtgjør at det skal betales skattetrekk eller tilsvarende i utlandet av den enkelte arbeidstakers inntekt, kan av skatteoppkreveren bli fritatt for trekkplikten etter denne lov dersom det stilles betryggende sikkerhet for trekkbeløpet.*
3. *Departementet kan videre gi nærmere regler om gjennomføring av trekkfritak etter nr. 1 og 2, herunder at andre ytelser enn nevnt i nr. 1 skal unntas fra trekkplikt eller at fritaking i visse tilfelle skal gis for andre tidsrom enn nevnt under a.*

Ny § 11-16 Nærmere om fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk skal lyde:

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 også gi forskrifter om individuell verdsetting av naturalytelser.*
3. *Departementet kan fastsette forskrifter om at det ved beregning av trekk etter bestemmelsene i nr. 1 og 2 skal gjøres tillegg eller fradrag i bruttoinntekten eller i trekket.*

4. *Departementet kan fastsette forskrifter om at godtgjørelse til dekning av utgifter i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv, jf. § 11-14 bokstav a, skal regnes som trekkpliktig med det beløp som fremkommer etter at godtgjørelsen er redusert med fradragbeløp etter fastsatte satser.*
5. *Departementet kan fastsette forskrifter om beregningen av den lott eller part som etter § 11-14 nr. 1 bokstav c skal legges til grunn for forskuddstrekket.*

Ny § 11-17 Fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk skal lyde:

1. *Det skal gjøres fradrag i beregningsgrunnlaget for:*
 - a) *Pensjonsinnskudd som arbeidsgiver avkorter i lønnen og som skattyteren vil ha krav på fradrag for i ligningen etter skatteloven § 6-47 bokstav a og b, unntatt premie til Pensjonstrygden for skogsarbeidere.*
 - b) *Fagforeningskontingent som arbeidsgiver avkorter i lønnen og som skattyter vil ha krav på fradrag for i ligningen etter skatteloven § 6-20*
 - c) *Fradrag etter skatteloven § 6-61 for sjømenn bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 prosent, begrenset oppad til det beløp departementet fastsetter.*
2. *Departementet kan bestemme at det ved trekkberegningen skal gjøres andre fradrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk enn nevnt ovenfor.*

Ny § 11-18 Gjennomføring av forskuddstrekk skal lyde:

1. *Forskuddstrekk gjennomføres ved at den trekkansvarlige beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Forskuddstrekk skal foretas når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelse utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.*
2. *Den trekkansvarlige 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 den trekkansvarlige.*
3. *Når skattyteren mottar naturalytelser, skal den trekkansvarlige gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelser, plikter den trekkansvarlige straks å melde fra om forholdet til ligningskontoret for den kommune hvor skattekortet er utskrevet.*

Ny § 11-19 Oppgaveplikt skal lyde:

1. *Hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal den trekkansvarlige sende terminoppgave som viser forskuddstrekket i de foregående 2 måneder, samt 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 trekkansvarlige for å sende 0-oppgave.*
2. *Oppgave som nevnt 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. *Trekkansvarlig som benytter maskinelle lønnsrutiner, skal levere spesifikasjonene på et maskinlesbart medium (magnetbånd/diskett) og med den standard som Skattedirektoratet bestemmer.*
4. *Departementet kan i forskrift gi regler om den trekkansvarliges plikt til å føre lønningsregnskap og om de opplysninger om lønn og andre ytelser, trekkbeløp m.v. som skal sendes inn. Departementet kan herunder fastsette særregler om skjerpet oppgjør for trekkansvarlig som har vist vesentlig forsømmelse av sine plikter etter dette kapittel eller skatteinnkrevingsloven.*
5. *Departementet kan gi bestemmelser som fraviker reglene i bestemmelsen her.*

Ny § 11-20 Kontroll av trekkansvarlige skal lyde:

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at trekkansvarlige sender meldinger og gjennomfører forskuddstrekk og pålagt trekk i samsvar med gjeldende forskrifter og de pålegg som er gitt. Skatteoppkreveren eller den som har fullmakt fra ham kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Også skattefogden og den som har fullmakt fra skattefogden eller fra kommunerevisjonen eller Riksrevisjonen, kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

Ny del III skal lyde:

Forskuddsskatt

Ny § 11-30 Fastsettelse av forskuddsskatt – personlige skattytere skal lyde:

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 forskuddstrekket etter § 11-11, skal det likevel ikke svares forskuddsskatt. Departementet kan bestemme at enkelte grupper av skattytere skal svare forskuddsskatt også av inntekt som det etter denne lov skal gjøres forskuddstrekk i.*
2. *Forskuddsskatten fastsettes til det beløp som skatten og trygdeavgiften ventes å ville utgjøre etter de satser og nærmere regler som gjelder for vedkommende år.*
3. *Forskuddsskatt utskrives på grunnlag av formue og inntekt ved siste ligning. Ved fastsettelsen av forskuddsskatten skal det gjøres fradrag for beløp som må ventes dekket gjennom forskuddstrekk etter reglene i kapittel II. Slikt fradrag skal likevel ikke gjøres når lønnsinntekten ikke ventes å ville overstige 10 pst. av den samlede inntekt ved ligningen.*
4. *Når en skattyter ber om å få fastsatt forskuddsskatten etter et høyere grunnlag enn det som følger av reglene i paragrafen her, skal begjæringen i alminnelighet tas til følge.*
5. *Forskuddsskatt skal svares fra det tidspunkt da formuen erverves eller inntekten begynne å løpe.*

Ny § 11-31 Fastsettelse av forskuddsskatt – upersonlige skattytere skal lyde:

1. *For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatt slik at det beløp som innbetales før ligning 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 kr. 2.000.*

Ny § 11-32 Nærmere om fastsettelsen av beregningsgrunnlaget for forskuddsskatt skal lyde:

1. *Departementet kan treffe vedtak om at grunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med en prosentsats som fastsettes for det enkelte år.*
2. *Fylkesskattekontoret kan beslutte at grunnlaget 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.*
3. *Ligningssjefen kan til enhver tid forhøye eller sette ned utskrevet forskuddsskatt når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen.*
4. *For personlige skattytere kan utskrevet forskuddsskatt 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 motsvarer minst en femtedel av det utskrevne forskuddsbeløp.*
5. *Ligningskontoret kan frita skattyter fra plikten til å innbetale gjenstående terminer av forskuddsskatt eller treffe bestemmelse om tilbakebetaling av forskuddsskatt når vilkårene i § 11-12 nr. 2 foreligger.*
6. *Utskrevet forskuddsskatt for upersonlige skattytere kan etter krav fra skattyteren endres når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår eller den utskrevne forskuddsskatt vil overstige to tredjedeler av utlignet skatt med mer enn 20 pst eller kr. 2.000.*

Ny § 11-33 Fastsettelse av forskuddsskatt ved skjønn for personlige skattytere skal lyde:

1. *For personlige skattytere fastsettes forskuddsskatt i alminnelighet ved skjønn:*
 - a) *når skattyteren ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved ligningskontoret og*
 - b) *når skattyterens samlede årsinntekt ved siste ligning er gått opp eller ned med minst en fjerdedel i forhold til nest siste ligning*
2. *Utenfor de tilfelle som er nevnt i nr. 1 kan forskuddsskatt fastsettes ved skjønn:*
 - a) *når skattyters inntekts- eller formuesforhold har endret seg vesentlig siden det inntektsåret som ligger til grunn for utskrivningen*
 - b) *når grunnlaget for utskrivningen i vesentlig grad er påvirket av ekstraordinære tap eller tilfeldige inntekter*
 - c) *når det av andre særlige grunner må antas at forskuddsskatt utskrevet etter reglene i § 11-30 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 han under vanlige forhold kan påregnes å innvinne i årets løp.*

Ny § 11-34 Tidspunktet for forskuddsutskrivningen skal lyde:

1. *For personlige skattytere utskrives forskuddsskatt før inntektsårets begynnelse. For nye skattepliktige skal forskuddsskatt utskrives snarest mulig etter det tidspunkt da plikten til å svare forskuddsskatt er inntrådt, jf. § 11-30 nr. 5.*
2. *For upersonlige skattytere utskrives forskuddsskatt før utgangen av inntektsåret.*

Nåværende kapittel 11 blir nytt kapittel 12

Ny § 12-1 Prosessordningen i skattesaker skal lyde:

1. *Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skatteyteren, 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, avgjørelser som nevnt i § 10-7 og avgjørelser som nevnt i kapittel 11.*
2. *Søksmålet anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne forvaltningsvedtaket er truffet i første instans (etter ligningsloven § 8-6). Statens partsstilling utøves av fylkesskattekontoret i dette distriktet. I Oslo utøves partsstillingen av ligningskontoret. Søksmål om vedtak ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker anlegges ved Stavanger tingrett. Søksmål om vedtak ved 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 til ettersyn, eller fra melding ble sendt til skatteyteren om vedtak i endringssak. Det kan gis oppreisning mot oversittelsen av fristen på de vilkår som er fastsatt i lov om domstolene § 153 og § 154 første ledd.*
5. *Når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilignede skatt, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløp, skal den i domsslutningen angi hvorledes ny likning blir å utføre. Finner domstolen at en likningsavgjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av formelle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndighet.*

Kapittel 12 blir nytt kapittel 13

§ 13-1 ny nr. 3 skal lyde:

Denne paragrafen gjelder ikke for brudd på kapittel 11.

Ny § 13-4 Ansvar for unnlatt forskuddstrekk m.v skal lyde:

1. *Den som er pliktig til å gjennomføre forskuddstrekk etter §§ 11-13, 11-14 og som forsettlig eller ved grov uaktsomhet unnlater å foreta eller sørge for at det blir foretatt beregning og trekk etter kapittel 11, straffes med bøter eller fengsel inntil 6 måneder. For gjentakelse av forsettlig handling som nevnt i første punktum, er straffen bøter eller fengsel inntil 1 år.*

Straff kommer ikke til anvendelse på handling som nevnt i første ledd hvis de beløpene som er eller skulle vært trukket, likevel blir innbetalt til rett tid.

- 2. Den som på annen måte enn nevnt i nr. 1 forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer kapittel 11 eller forskrifter gitt med hjemmel i bestemmelsene der, straffes med bøter for så vidt forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse.*
- 3. Medvirkning straffes på samme måte.*
- 4. Overtredelser av kapittel 11 anses som forseelser.*
- 5. Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter denne paragrafen faller bort etter 3 år.*

Overskriften til nytt kapittel 14 i ligningsloven skal lyde:

Fordelingsregler

Ny § 14-1. Grunnlaget for fordeling skal lyde:

- 1. Innbetalt skatt og trygdeavgift for et inntektsåret blir å fordele mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende inntektsår.*
- 2. Fradrag for utenlandsk skatt etter intern norsk rett eller skatteavtale skal fordeles forholdsmessig mellom skatt til staten, fylkeskommunen og kommunene.*
- 3. Skattedirektoratet kan gi forskrift om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder om hvordan endringer i likningen skal inngå i fordelingen.*

Ny § 14-2. Særskilte beregningsregler for personlige skattytere skal lyde:

- 1. Tilskott til folketrygden fra kommunen og fylkeskommunen etter folketrygdloven § 23-9 skal redusere det beløpet som tilkommer kommunen og fylkeskommunen ved fordeling etter første ledd.*
- 2. Skattefradrag etter skatteloven §§ 16-10 og 16-11 og nedsettelse av skatt etter skatteloven § 17-10 skal i sin helhet belastes staten. Skattefradrag etter skatteloven § 16-1 skal fordeles forholdsmessig mellom skatt til kommunen og fylkeskommunen. Fradrag som nevnt i § 10-2 andre ledd skal fordeles før fordeling av fradrag som nevnt i første og annet punktum, fradrag som nevnt i tredje ledd og nedsettelse etter skattebegrensningsregelen i 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 etter skatteinnkrevingsloven § 5-54 som ikke blir å betale tilbake og forskottstrekk for lønnstakere som er ukjent i kommunen, skal overføres til staten. Slik overføring skal foretas når det er gått 3 år etter utløpet av det inntektsår da trekket er foretatt.*
- 5. Skattedirektoratet kan gi forskrift om gjennomføringen av denne paragrafen.*

Ny § 14-3. Foreløpig fordeling skal lyde:

- 1. I tiden inntil endelig fordeling etter §§ 10-2 og 10-3 kan foretas, skal innbetalt skatt og trygdeavgift fordeles foreløpig mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden.*
- 2. For upersonlige skattytere gjelder i tillegg følgende bestemmelser:*

- a Den foreløpige fordelingen skal skje på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for disse skattepliktige ved siste ligning før inntektsåret. Ved beregning av forholdstallene for slik foreløpig fordeling, skal det ikke tas hensyn til de endringer i utligningen som følger av klagebehandlingen.*
- b Hvis forholdet mellom den samlede utligning av de forskjellige skatter må antas å ville bli vesentlig forskjøvet på grunn av endring i skattesatser eller av andre årsaker, kan Skattedirektoratet ved skjønn fastsette forholdstall til bruk ved den foreløpige fordeling.*
3. *Skattedirektoratet kan gi forskrift om gjennomføringen av denne paragrafen, herunder gjøre unntak fra andre ledd bokstav a.*

Ny § 14-4 Deponering av skatt og trygdeavgift skal lyde:

(1) Beløp som er betalt i tilfeller som nevnt i 11-13 nr. 7 og skatteinnkrevingsloven 8-6 første ledd blir å regne som deponert inntil spørsmålet om skatteplikt er avgjort. Skatteoppkreveren som mottar betaling, skal straks melde fra om det til skatteoppkreverne for berørte kommuner.

(2) Søksmål fra en kommune om slike krav må reises innen 6 måneder fra skatteoppkreveren for kommunen har fått underretting om beløpet som er deponert. Fristen utløper likevel tidligst 6 måneder etter skattelistede for vedkommende år er lagt ut.

Ny § 14-5 Overføring av skatt og trygdeavgift til fremmed stat skal lyde:

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.

Kapittel 13 blir nytt kapittel 15

14. Lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr

§ 14 første ledd skal lyde:

For begjæring om tvangsfullbyrdelse betales rettsgebyret, selv om begjæringen senere blir trukket tilbake eller avvist. Ved forretning for utleggspant etter skatteinnkrevingsloven kapittel 8, påløper rettsgebyret når forretningen berammes. I følgende tilfeller betales dessuten følgende tillegg:

§ 14 fjerde ledd skal lyde:

For utleggstrekk besluttet av kommunekasserer, bidragsfogd, Statens innkrevingsentral eller annen særskilt namsmann betales ikke rettsgebyr. For gebyr som påløper ved skatteoppkrevernes forretning for utleggspant eller beslutning om utleggstrekk skal betalingen tilfalle kommunen.

15. Lov 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven)

§ 9-4 andre ledd skal lyde:

Fordringens ordinære forfallstid må likevel ikke ligge lenger tilbake enn seks måneder før frisdagen. Fordring på refusjon etter skatteloven § 31 femte ledd regnes i denne sammenheng som forfalt ved utligningen av den skatt som gir grunnlag for kravet. For forskuddsskatt for *personlige skattytere*, jf. *skatteinnkrevingsloven kapittel 5*, er fristen to år. For forskuddsskatt for *upersonlige skattytere*, jf. *skatteinnkrevingsloven kapittel 5*, er fristen to år.

16. *Lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard*

§ 5-2 sjette ledd og § 5-4 første ledd oppheves.

§ 5-4 andre ledd skal lyde:

Ved rettslig prøving av avgjørelser etter denne lov gjelder ligningsloven § 11-1 tilsvarende.

17. *Lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.*

§ 10 skal lyde:

Skatten og eventuelle *renter har* samme fortrinnsrett ved insolvensbehandling av boer som formues- og inntektsskatt til staten etter skatteloven.

18. *Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)*

§ 24-4 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

For et slikt vedtak gjelder ligningsloven kapittel 9 om saksbehandling, §§ 10-2 til 10-4 om tilleggsskatt, og §§ 11-1 og 11-2 om søksmål.

§ 24-4 sjette ledd skal lyde:

Når det på grunn av særegne forhold må antas å virke særlig urimelig overfor en avgiftspliktig å kreve at han skal betale hele avgiften, kan ligningsmyndighetene innberette forholdet til innkrevingsmyndigheten og foreslå at avgiften blir helt eller delvis satt ned etter skatteinnkrevingsloven § 8-1.

19. *Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*

§ 1-3 bokstav c skal lyde:

nedsette eller frafalle lovlig utlignet skatt, uten særlig hjemmel i denne lov.

§ 5-11 tredje ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om i hvilken utstrekning reglene for forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved ligningen, jf. *ligningsloven § 11-16 nr. 4*.

§ 5-12 tredje ledd skal lyde:

Ved helt eller delvis fri kost og losji settes fordelene til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter *ligningsloven § 11-16 nr. 2*.

§ 6-40 femte ledd skal lyde:

Det gis ikke fradrag for

- a. renter som sparebank og gjenside forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekerforeing og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på grunnforndsbevis, jf. lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner,
- b. Renter som omfattes av *skatteinnkrevingsloven § 5-51 nr. 3, § 5-52 nr. 3* ved for lite innbetalt skatt,
- c. Renter som omfattes av *skatteinnkrevingsloven § 6-5*.

§ 15-3 første ledd skal lyde:

Kommunestyre og fylkesting skal i forbindelse med budsjettet vedta satser for inntektsskatt til kommune og fylkeskommune. Disse satsene skal gjelde ved utskrivning av forskuddstrekk og forskuddsskatt for *personlige skattytere* for det kommende inntektsåret for skattytere som plikter å betale forskudd på skatt etter *ligningsloven kapittel 11*. 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:

Ved beregning av skatter får reglene om personfradrag tilsvarende anvendelse for fradrag etter denne paragraf, jf. likevel *ligningsloven § 14-2 nr. 3*.

§ 18-2 femte ledd skal lyde:

Ved utligning og betaling av naturressursskatt gjelder *ligningsloven* og *skatteinnkrevingsloven*.

