

Skattebetalingsansvaret etter skattebetalingsloven

kapittel 16



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 716
Leveringsfrist: 25.04.2012

Til sammen 17 570 ord

24.04.2012

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledning	1
1.2	Oversikt over analysen	2
1.3	Metodikk og rettskilder	4
1.3.1	Stortingets vedtak	5
1.3.2	Skatteretten som spesiell forvaltningsrett	5
1.3.3	Skattebetalingslovens forhold til forvaltningsloven	6
<u>2</u>	<u>HISTORIKK</u>	<u>7</u>
2.1	Generelt	7
2.2	Tidlig skatteinnkrevning	8
2.3	Dansketiden	9
2.4	Skatteinnkrevning i nyere tid – 1814 og frem til i dag.	11
2.5	Sammenslåingen av skattetjenestene – fra skattefogden til statlig innkrevning	13
<u>3</u>	<u>SKATTESUBJEKTER OG BEGREPSFASTSETTELSE</u>	<u>14</u>
3.1	Skattesubjektene	14
3.1.1	Generelt.	14
3.1.2	Fysiske personer	15
3.1.3	Selskaper	16
3.1.4	Kort om innretninger - juridiske personer som ikke er selskaper	18
3.1.5	Skattesubjektene i forhold til skattebetalingsansvaret i skattebetalingsloven.	19
3.2	Sentrale begrep.	20

3.2.1	Generelt	20
3.2.2	Begrepet skatt	20
3.2.3	Begrepene skattebetalingssubjektene og skatteansvarssubjektet	21
3.2.4	Ansvarsbegrepet	22
4	<u>LIGNINGSREGLENE</u>	23
4.1	Generelt og i forhold til skattebetalingsansvaret	23
5	<u>SKATTEBETALINGSANSVARET ETTER KAPITTEL 16</u>	26
5.1	Generelt	26
5.2	Ubetinget betalingsplikt og oppsettende virkning	28
5.3	Det generelle formålet med ansvarsreglene	29
5.3.1	Straff som virkemiddel for å oppnå formålet	31
5.4	Sktbl. § 16-1 tvangsinnfordring av ansvarskrav	32
5.4.1	Generelt	32
5.4.2	Første ledd – ved manglende betaling	33
5.4.3	Annet ledd – motregning og tvangsfullbyrdelse	34
5.4.4	Tredje ledd - regress	35
6	<u>SKTBL. § 16-10 FORELDRES ANSVAR</u>	36
6.1	Generelt – og litt om forholdet til skatteloven § 2-14	36
6.2	Om skattebetalingsansvaret	37
7	<u>SKTBL. § 16-11 SELSKAPERS ANSVAR</u>	40
7.1	Generelt	40
7.2	Et subsidiært skattebetalingsansvar etter første ledd	41

7.3	Ansaret for de øvrige deltakerne i selskapet	42
<u>8</u>	<u>SKTBL. §16-13 SKIFTEFORVALTERE OG STYREMEDLEMMERS ANSVAR</u>	<u>44</u>
8.1	Generelt	44
8.2	Skifteforvalternes ansvar - §16- 13 første ledd	46
8.2.1	Ansvar for boet etter første punktum	46
8.2.2	Ansvar ved konkursåpning etter annet punktum	47
8.3	Ansvar for medlemmer i styre og ledelse	48
8.4	Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere etter tredje ledd	50
<u>9</u>	<u>SKTBL. §16-14 OM ARVINGERS SKATTEBETALINGSANSVAR</u>	<u>51</u>
9.1	Generelt	51
9.2	Første punktum, selvskiftende arvingers ansvar	53
9.3	Annet punktum om gjenlevende ektefelles ansvar for skatter	55
<u>10</u>	<u>SKTBL. § 16-20 OM ANSVARET FOR FORSKUDDSTREKK OG UTLEGGSTREKK</u>	<u>56</u>
10.1	Generelt	56
10.2	Arbeidsgiverbegrepet etter sktbl. § 16-20	57
10.3	Formålet med bestemmelsen	58
10.4	Ved manglende forskuddstrekk	60
10.4.1	Når inntrer plikten?	61
10.4.2	Ansvarsfraskrivelse etter §16-20 første ledd tredje punktum	61
10.4.3	Skattetrekkkonto og bankens ansvar	62
10.5	Manglende trekk ved utleggstrekk	63

10.6	Arbeidsgivers meldeplikt	64
<u>11</u>	<u>NOEN BEMERKNINGER TIL SLUTT</u>	<u>65</u>
	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>67</u>
	<u>LOV- OG FORARBEIDSREGISTER:</u>	<u>70</u>
<u>12</u>	<u>DOMSREGISTER</u>	<u>71</u>

1 Innledning

1.1 Innledning

Hovedregelen for ansvaret for skatt er at man selv står ansvarlig både for skatten og innbetalingen. Skatteansvarssubjektet er imidlertid ikke alltid skattebetalingssubjektet. Lovgiver har i visse tilfeller sett det mer hensiktsmessig å spre ansvaret for innbetalingen i visse tilfeller.

I forarbeidene til den nye skattebetalingsloven av 2005 ble det uttalt at man anser samlingen av de ulike skattebetalingsansvarsreglene i et kapittel 16 i den nye loven som en god måte å gi en oversikt over reglene på området. Dette til tross for at man også innser at de ulike skatteansvarstypene gjør det vanskelig å samle de under generelle og felles regler.¹

De endringene som er gjort i forhold til den gamle skattebetalingsloven av 1952 er hovedsakelig av mer materiell art. De materielle endringene som er gjort er i samarbeid med brukerne ment å gi en mer helhetlig rapporterings- og betalingsløsning.²

Ut i fra skattebetalingsloven kapittel 16 har jeg valgt å redegjøre for de meste sentrale bestemmelsene som bidrar til å belyse nyansene i skattebetalingsansvaret. Disse er reglene om foreldres ansvar i § 16-10, selskapers ansvar etter § 16-11, skifteforvaltere og styremedlemmer ansvar etter §16-13, arvingers ansvar etter § 16-14 og arbeidsgiveransvaret etter § 16-20.

Grunnen til denne spredningen av ansvaret er av lovgiver noe ulikt begrunnet. Ansvarsplasseringen er likevel ikke helt tilfeldig plassert. Man er avhengig av en

¹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Kapittel 20.

² Innst. O. nr. 130 (2004-2005) Kapittel 1.1.

ansvarsplassering som kan oppfordre til et samspill mellom den som i utgangspunktet er skatteansvarssubjektet og den som pådrar seg en skattebetalingsplikt. Lovgiver spiller her på deres økonomiske fellesinteresse. For lovgivers del vil man ved å legge til rette for et samspill mellom partene også oppnå en sikrere og mer effektiv skatteinnkreving.

Historisk sett ser man at skattebetalingsansvaret har en tendens til å følge utviklingen av skatteinnkrevningsmekanikken. Rettspolitisk sett skyldes dette også en gradvis utvikling av statsapparatet. En stat med utviklet økonomi og velferdstilbud krever en sikker skatteinnkreving for å kunne opprettholde utviklingen og tilbudene.

Ved tidlig skatteinnkreving ble skatten betalt ved at skattesubjektet selv måtte møte opp hos skatteinnkreveren. Det var det i tidlig skatteinnkreving vanskelig å holde rede på og inndrive skatten. Geografisk beliggenhet var derfor særdeles viktig før teknologien gjorde det mulig å sentralisere skatteinnkrevningskontorene.³

1.2 Oversikt over analysen

I oppgaven vil jeg se på nye og videreførte bestemmelser som er gitt med hensikt å synliggjøre det ansvar man har når det kommer til skattebetalingen. Redegjørelsen tar i all hovedsak utgangspunkt i reglene i skattebetalingslovens kapittel 16. Men relevante regler ellers vil selvsagt også bli belyst i den grad det er nødvendig og oppgavens omfang tillater det.

For å gi et oversiktlig bilde av innholdet som blir presentert i oppgaven har jeg sett det hensiktsmessig å opprette en innledende oversikt.

Opgaven starter med en redegjørelse av metodikk og rettskilder i kapittel 1.3. Dette kapittelet vil kort gi en oversikt over gjeldene metodikk og rettskilder. For å fremheve noen særskilte rettskilder har jeg valgt å kort redegjøre for disse i underkapitlene.

³ NOU 2004 nr 12, kapittel 3.

Videre går jeg over til å skrive om skattheistorien i kapittel 2. Her vil jeg prøve å fremheve de historiske trekkene i skatteretten som har med innkrevning og fastsettelsen av skattekrav. Hvert rettsområde har sin særskilte historie som gir grunnlag for dagens regler. Ved å se på historikken til det rettsområde man tar for seg skaper man seg en større innsikt og forståelse for reglene og behovet for dem.

Kapittel 3 tar for seg de ulike skattesubjektene og begrepene som finnes i skatteretten. Da oppgaven byr på en del intrikat begrepsbruk har jeg sett det nødvendig å bruke et par sider i oppgaven for å klarlegge dette.

I kapittel 4 har jeg sett på ligningslovens regler. Ligningsloven har betydning for skattebetalingsloven ved at den gir reglene for fastsettelsen av størrelsen på skattebetalingsansvaret.

Kapittel 5 har jeg tatt med for å gi en innledning til den gjeldene retten. Kapittel 5 gir en oversikt over det man anser som skattebetalingsansvaret etter skattebetalingsloven. Jeg har bevisst valgt å skille denne bestemmelsen i fra de særskilte bestemmelsene jeg tar for meg i kapittel 6 og utover. I all hovedsak er dette av pedagogiske hensyn, men også for å følge lovverkets oppbygning.

Jeg har også tatt med noen underkapitler. I 5.2 vil jeg gi en redegjørelse for den ubetingete betalingsplikten og oppsettende virkning. I 5.3 vil jeg ta for meg det generelle formålet med å ha skattebetalingsansvarsregler og belyse straff som virkemiddel for å oppnå formålet i underkapittel 5.3.1.

I kapittel 6 til 10 vil jeg ta for meg de ulike særbestemmelsene om skattebetalingsansvar. Noen bestemmelser vil bli grundigere gjennomgått enn andre. Dette delvis av plasshensyn men også fordi de ulike bestemmelsene som jeg har valgt å ta med i ulik grad bidrar til å belyse de forskjellige måtene man pådrar seg skattebetalingsansvar på.

Jeg har således tatt med 6 ulike skattebetalingssubjekter som alle kan pådra seg et skattebetalingsansvar. Disse er foreldre, selskaper, skifteforvaltere og styremedlemmer, arvinger og arbeidsgivere.

Til slutt vil jeg i kapittel 11 gi noen korte bemerkninger til særskilte trekk jeg har lagt merke til når det kommer til skattebetalingsansvaret.

1.3 Metodikk og rettskilder

Den alminnelige juridiske metode brukes også på skatterettens område.⁴

Reglene for selve skattebetalingsansvaret finner man i skattebetalingsloven av 2005. Da reglene først delvis ble satt i kraft 2008 og helt i 2009, vil rettspraksisen på området være sparsommelig. Men der loven uttrykkelig sier at den viderefører de gamle bestemmelsene i fra skattebetalingsloven av 1952 vil man kunne finne støtte i eldre rettspraksis og litteratur.

Forarbeidene til den nye skattebetalingsloven finner man i Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) ”Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav”.

Ellers finner man reglene for skatteansvarssubjektene i skatteloven av 1999 og reglene for fastsettelsen av skatten i ligningsloven av 1980.

Noen rettskilder er i større grad aktuelle i skatteretten. Noe av bakgrunnen for de særskilte rettsreglene er behovet for å kunne regulere skattene og avgiftene med jevnlig mellomrom. En av rettskildene som regulerer dette er Stortingets vedtak.

⁴ Zimmer (2009) s. 47.

1.3.1 Stortingets vedtak⁵

Grunnloven § 75 litra a skaper en plikt for Stortinget til å fastsette skatter og avgifter hvert år. Dette for å tvinge Stortinget til å avgjøre behovet for skattene. De skatte og avgiftsatsene som blir gitt gjelder altså bare kun for ett år om gangen. Det er imidlertid mulig å fatte skattebeslutninger i plenum på bakgrunn av konstitusjonell sedvanerett.

Særbestemmelsene i GrL. § 75 litra a gjelder imidlertid kun for skatter til staten. Dette på bakgrunn av hevdvunnen oppfatning. Skal Stortinget vedta satser eller lignende på andre områder må dette gå frem spesifikk i annen lovgivning.

De årlige vedtakene Stortinget beslutter om trygdeavgiften er derfor hjemlet i folketrykdeloven § 23-3, 6.ledd. Dette gjelder også de plenarvedtakene Stortinget tar for å beslutte maksimumssatsene for kommune og fylkesskatten. Hjemmelen har de i skatteloven § 15-2.

Stortingets skattevedtak § 1-2 (forkortet Ssv.) bestemmer at skatteloven skal legges til grunn om ikke vedtaket bestemmer noe annet.

1.3.2 Skatteretten som spesiell forvaltningsrett

Skattleggingen berør folk flest og hører etter tradisjonell inndeling i det man anser som den spesielle forvaltningsretten.⁶ Dette innebærer at både legalitetsprinsippet, prinsippet om domstolskontroll mot forvaltningen og forbudet mot usaklig forskjellsbehandling er gjeldene også i skatteretten.

Forvaltningsloven har imidlertid fått begrenset rekkevidde når det kommer til ligningsvedtak. Ligningsloven § 1-2 stadfester nemlig at forvaltningslovens regler, med

⁵ Innholdet i kapittel 1.3.2.1 er hentet i fra Zimmer, Lærebok i skatterett, 2005 s. 35.

⁶ Zimmer (2005) s. 38.

unntak av reglene om forskrifter, ikke er gjeldene. Isteden har man laget egne, mer tilpasset, regler om saksbehandling som gjelder ved ligningsvedtak.

For skattebetalingsloven sin del gjelder det også visse unntak.

1.3.3 Skattebetalingslovens forhold til forvaltningsloven

Utgangspunktet er at saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven er gjeldene for all offentlig myndighetsutøvelse. Dette gjelder også reglene i skattebetalingsloven som er underlagt forvaltningslovens regler etter sktbl. § 3-1. Men der skattebetalingsloven selv regulerer saksbehandling skal forvaltningslovens regler vike jf. sktbl. § 3-1 første ledd. Dette gjelder blant annet ved klage om pålegg etter sktbl. § 5-15 og klageadgangen ved motregning jf. sktbl. § 13-5.

Dette er en rettsendring i forhold til skattebetalingsloven av 1952 som i § 58 bestemte at forvaltningsreglene ikke skulle gjelde. Det ble likevel lagt til grunn at man allerede ved skattebetalingsloven av 1952 anvendte de forvaltningsrettslige grunnprinsippene om god forvaltningsskikk så lenge de ikke kolliderte med reglene i loven. Den reelle endringen er derfor ikke stor.⁷

Ved å gi forvaltningsreglene gyldighet også ved skatteinnkrevning etter skattebetalingsloven bygger man opp under skatteinnkrevningens legitimitet.

⁷ Grønnerud (2011) note 476.

2 Historikk

2.1 Generelt

Hvert rettsområde har sin særskilte historie som gir grunnlag for dagens regler. Ved å se på historikken til det rettsområde man tar for seg skaper man seg en større innsikt og forståelse for reglene og behovet for dem. Samtidig er det viktig å dra lærdom av historiske feilskjær. Dette har man sett mange tilfeller av i skatteretten som er et rettsområde under stadig endring.

I dagens samfunn er det de folkevalgte som lovgivende makt som i første omgang former skattereglene etter det de selve mener er rettspolitisk best ut i fra et legitimt hensyn. Lovhjemmelen for dette finner man i forankret i Grunnloven § 75 litra a.

Det har imidlertid ikke alltid vært slik at det er det demokratiske styret som har tatt standpunkt til skatter og avgifter. I begynnelsen var det som oftest de kongelige som bestemte. Men man skal være forsiktig med å svartmale skatteinnkrevningen fra tidligere tider. I mangel av en avansert økonomi og velferdssystemer var det få formål å ta hensyn til i de tidligste skattesystemer. Tidlige skatter ble derfor i all hovedsak gitt for å understøtte maktapparatet og deres representanter. Man hadde for eksempel leidangskatt som betød at hver landsdel pliktet å stille med militære midler til forsvar av landet. Kongens egne hær ble stort sett understøttet av eiendomsavkastning. Ved den gradvise kristningen av Norge fikk man også innført skatter som skulle understøtte kirkevesenet.⁸

Men etter som statsapparatet ble bedre utviklet så man også utviklingen av en mer effektiv og sikker skatteinndrivelse.⁹ Det å lage skatteregler som både dekker behovene og virker rettferdige ovenfor borgerne har opp i gjennom skattheistorien vært en gjennomgående utfordring.

⁸ Gjølstad (2007).

⁹ Gjølstad (2007).

For å få en naturlig oversikt over skattehistorien vil jeg videre legge frem historien kronologisk. Oppgaven gir dessverre ikke rom for en bred gjennomgang av historikken, så jeg vil særlig legge vekt på historien som gir forståelse for skatteinnkrevningen da dette er mest aktuelt for min oppgave. Til slutt vil jeg kort ta for meg skattefogdene og kommunekassererne roller som innkrevningsinstitusjoner for å gi en visst innblikk i innkrevningsmekanikken.

2.2 Tidlig skatteinnkreving

Historisk strekker skatteinnkrevingen seg langt tilbake i tid. På verdensbasis har man hatt ulike former for skatter og avgifter lenge før år 0. Skatteinnkrevingen har opp gjennom tiden vært ulikt motivert.

I Norge har man liten oversikt over skattene som ble gitt før 800- tallet. Men man antar at datidens naturalhusholdning som rådet i Norge ikke gav opphav til en regulær og fredfull skatteinnkreving. Mye av finansieringen bestod nok av erobringer og røvertokter.¹⁰

Man strides litt i teorien, men man mener at det var ved Harald Hårfagres rikssamling at den første beskrevne skatteart oppstod i Norge på slutten av 800 – tallet. Skatten var en toll ilagt de som utvandret til Island. Men det var ikke gitt at folk som utvandret faktisk betalte toll. Noen fast kontroll var det vanskelig å gjennomføre. Denne tollene ble derfor ingen stor inntektskilde for Norge.¹¹

Leidangsskatten ble innført i Norge på 1100- tallet. Skatten var i realiteten en pålagt plikt for de ulike distriktene til å stille skip, mannskap og proviant til kongens rådighet for et gitt tidsrom. Leidangsskatten ble nedfelt og kodifisert i landskapslovene (Gulatingloven og Frostatingsloven og senere i Magnus Lagabøtes landslov.) Denne provianteringsordningen ble senere utviklet til en regulær skatt og en del av landskatten.

¹⁰ Gjølstad (2007).

¹¹ Gjølstad (2007).

2.3 Dansketiden

Norge var i union med Danmark fra 1380 til 1814. Men det var ikke før det norske riksrådet ble avskaffet i 1536 at man sier at den egentlige dansketiden tok til.¹² Dette innebar blant annet at man i tillegg til skatten som gikk til den Norske stat også fikk pålagt skatter som skulle gå til kronen i København.

Ved 1500- tallet og frem til år 1643 ble hovedskatten i Norge betegnet som ”landskatt” eller ”alminnelig skatt”. Denne skatten ble på 1500- tallet innkrevd med års mellomrom. Utover 1600- tallet ble den innkrevd noe oftere, mens det først i tidsrommet 1623 til 1643 ble innkrevd årlig eller flere ganger per år. Landskatten skulle være en personskatt og skattebetalingsansvaret var pålagt hver bonde, leilending eller liknende.¹³

Landskatten ble imidlertid utlignet noe forskjellig i de ulike byene. Noen byer fulgte hovedregelen om at skatten skulle ilegges personlig. Andre byer ilignet skatten per gård. Atter andre åpnet opp for en pulverisering av skattebetalingsansvaret ved å innføre skattelegde. Legdene var gjerne en samling bønder der prinsippet var at de rikeste skulle hjelpe de fattigste med å betale skatten.¹⁴

Den 20.mai 1644 opphevet stattholder Hannibal Sehested både landskatten og en del særskatter (bl.a. båtsmannsskatt og offiserskatten). I stedet ble det lagt ned påbud om å betale en større kontribusjonsskatt som skulle utlignes etter flere klassesystemer. Et av disse var gårdklassessystemet. Systemet delte opp gårdene i ulike klasser der man skilte mellom fullgårder, halvgårder og ødegårder. I tillegg fikk man særskilte satser for bygdefolk uten gårder.¹⁵

¹² Store norske leksikon, dansketiden (2012).

¹³ Lokalhistoriewiki.no, ”Leksikon: leilendingskatt” (sist redigert 2009).

¹⁴ Lokalhistoriewiki.no, ”Leksikon: leilendingskatt” (sist redigert 2009).

¹⁵ Lokalhistoriewiki.no, leilendingskatt (2009).

Problemet med forskjellig utmåling i de ulike byene ble imidlertid ikke løst. De fleste byene hadde avskaffet den gamle måten å dele inn gårdene på. I stedet ble det praksis for å utligne skatten ved å basere seg på landskylden. Gårdene ble således ilignet skatt etter produksjonsevnen.¹⁶

Men landskylden visste seg fort å være utdatert. Den baserte seg på gamle verdier og tok ikke høyde for nyinnvinninger som for eksempel sagfossene. Man prøvde å rette opp i den ujevne skattefordelingen utover 1600- tallet ved å utgi ulike skattebrev med fastsatte takster. Men så lenge skattekravet ble basert på landskylden var det vanskelig å få en jevn fordeling.¹⁷

I et forsøk på å bedre måten man fastsatte ligningen på, innførte man, som i Danmark, en egen skattematrikkel i 1665. Denne avløste de gamle jordebøkene som til da hadde tjent som eiendomsregister for eiendomskatten. Matrikkelen tok utgangspunkt i landskylden men anga på en bedre måte hva hver eiendom måtte betale av skatt.¹⁸ Matrikkelen innførte et generelt prinsipp om at man skulle betale skatt etter produksjonsevne.

Men til tross for matrikkelen hadde man fortsatt problemer med å unngå at skattene ble lignet forskjellig. Skyldsatsene ble nemlig utarbeidet spesifikt for hver enkel bygd, fogderi eller amt. Dette avviket ble først utpå 1700- tallet stabilisert ved utgivelsen av et nytt skattebrev i 1746 som gav satsene for hvert distrikt og var gjeldene frem til 1802. Denne måten å ligne skatt på ble i Norge fremholdt helt til leilendingskatten ble opphevet ved skatteloven 1.juli 1816¹⁹

¹⁶ Lokalhistoriewiki.no, leilendingskatt (2009).

¹⁷ Lokalhistoriewiki.no, leilendingskatt (2009).

¹⁸ Store norske leksikon, skatt (2009).

¹⁹ Lokalhistoriewiki.no, leilendingskatt (2009).

2.4 Skatteinnkrevning i nyere tid – 1814 og frem til i dag.

Det var ikke før innføringen av Grunnloven i 1814 at man gikk fra et system der Kongen fastsatte skattene til at skattesatsene ble demokratisk styrt av folket. Selv om Norge ikke hadde norsk konge før i 1905 aksepterte den svenske kongen den maktfordelingen mellom Kongen og Stortinget som Grunnloven gav. Svenskekongen kunne nok klage på trange bevilgninger, men den svenske kongen fant seg i de skattevedtakene norske politikere vedtok. Men til tross for at man hadde fått en demokratisk måte å fastsette skatt på, var den største skatteinntekten utover på 1800- tallet fortsatt toll (til tider hele 58 pst.).²⁰

Skatteloven av 1.juli 1816 innførte en alminnelig landskatt som i brøk skulle utgjøre 4/5 av hele statskassen. De resterende 1/5 skulle man inndrive ved såkalt kjøpstadskatt som var en skatt pålagt næringen i byene. Man beregnet skatten ved en todelt ordning. Den ene halvparten skulle beregnes ut i fra landskylda som ble gitt etter forskriftene i skattebrevet av 1746. Den andre halvparten skulle fastsettes etter en særskilt verdiansettelse for jordbruk som var gitt i forbindelse av opprettelsen av jordavgiften i 1802.²¹

Denne måten å inndrive skatt på ble imidlertid ikke særlig godt mottatt blant bøndene. I 1836 fikk bonderepresentantene flertall på stortinget og fikk ved det avskaffet den direkte skatteinnkrevningen til staten. Man hadde i Norge ingen direkte skatt til staten i tidsrommet fra 1836 til 1892. Men staten fikk noe inntekt i form av toll og særavgifter.²²

Før innføringen av ny skatteloven i 1882 dekket man de kommunale utgiftene ved flere typer skatter. Skattene ble betalt til ulike ”kasser” som hadde ansvaret for å drifte ulike kommunale tjenester. På landsbygda hadde man flere kasser enn i byene. I byene hadde man to hovedskatter, det var byskatten og fattigskatten.²³

²⁰ Gjølstad (2007).

²¹ Lokalhistoriewiki.no, leilendingskatt (2009).

²² Wikipedia.no, skatt i norge (2012).

²³ Wikipedia.no, skatt i norge (2012).

Ved veksten i offentlige utgifter så man behovet for en økt direkte beskatning. Dette behovet forsøkte man å dekke ved innføringen av ny reform og ny skattelov i 1882. Denne skatteloven innførte direkte kommuneskatt på eiendom, formue og inntekt. Og inntekten og formuen ble lignet skjønnsmessig av ligningsmyndigheten.²⁴ Man hadde i tillegg innført fratrekk for inntektservervelse i bruttoinntekten og man fikk skattefradrag avhengig av forsørgelsesbyrde.²⁵ Men det var ikke før et tiår senere at man i 1892 gjeninnførte direkte statskatt på formue og inntekt. Og i 1895 ble det innført en progressiv inntektsskatt.²⁶

Det var ikke før innføringen av skatteloven av 1911 at man for første gang så det mulig å samle inn tilstrekkelig data om folks inntekt og midler. Selve skattesystemet ble ikke mye endret, men man innførte en innrapporteringsplikt hos befolkningen ved selvangivelsen.²⁷

Man kunne dermed fastslå en fordelingspolitikk som bygget på en progressiv inntektsbeskatning. En hver skulle bidra etter evne. Skatten ble også fordelt mellom stat og kommune. Dette bidro til at man fikk en større følelse av en nærhet mellom skattyter og skatteforvaltningen. Noe som var viktig på en tid der man var avhengig av personlig oppmøte hos skatteinnkreveren.²⁸

Skatteinnkrevningen er i senere tid blitt reformert flere ganger. Reformene kommer gjerne på bakgrunn av huller i lovverket eller et lovverk som ikke fungerer optimalt i praksis. En av de mest markante reformene hadde man i 1992. Denne reformen fulgte den internasjonale trenden som rådet i begynnelsen av 1990-årene. Dette betød blant annet en innføring av et bredere skattegrunnlag og lavere skattesatser.

Den siste reformen kom senest i 2006. Noe av formålet med 2006 reformasjonen var å tette igjen ulike smutthull i skattelovgivningen som blant annet gjorde det enkelt å kamouflere

²⁴ Det store norske leksikon på nett, skatt, (2009).

²⁵ Wikipedia.no, skatt i norge (2012).

²⁶ Det store norske leksikon på nett, skatt (2009).

²⁷ Wikipedia.no, skatt i norge (2012).

²⁸ Gjølstad (2007).

arbeidsinntekter som kapitalinntekter gjennom delingsmodellen. I tillegg ville man videre styrke den internasjonale skatteretten slik at det skulle bli lettere å investere og arbeide i Norge.²⁹

I nyere tid har man sett en sentralisering av skattekontorene og skattetjenestene. Med dagens teknologi kan man tillatte seg å ha større distanse mellom skatteinnkrever og skattansvarssubjektet.³⁰ På bakgrunn av dette ble det i 2008 foretatt en administrativ omorganisering av skattekontorene.

2.5 Sammenslåingen av skattetjenestene – fra skattefogden til statlig innkreving

Under dansk styre ble skattene innkrevd av kongens fogder som jobbet nærmest på provisjon. Fogdene hadde ansvar for å drive inn en hvis sum satt av kongedømmet i København. Men de kunne lovlig inndrive en noe høyere sum en fastsatt som de fikk beholde som lønn for strevet. Fogdene hadde derimot en tendens til å være litt for ivrige i sin tjeneste. Dette ble selvsagt sjeldent mottatt vennligsinnet i fra den norske befolkningen. Etter en stund innså den danske kongefamilien at dette var en upassende måte å inndrive skattene på. De avskaffet derfor provisjonslønnen og innførte fast embetslønn for fogdene. Noen ble også tilbudt egne fogdegårder til disposisjon.

Et nytt skattefogdssystem ble etablert ved lov 21.juli 1894. Det var frem til 1970 et todelt skatteinnkrevingssystem som gjaldt i Norge. Man hadde skattefogder som krevde inn skatt fra landdistriktene og skatteoppkrevere i byene. I 1957 mistet skattefogden oppgaven med å kreve inn felles stat og kommuneskatt. Denne fellesinnkrevingen ble i stedet lagt til kommunekassererne. Skattefogdene fikk imidlertid tildelt andre ansvarsområder, blant annet en rekke tilsyns- og kontrolloppgaver. Etter 1970 fikk man samlet skattefogdene og skatteoppkreverne i et skattefogdembete. Skattefogdene ble i 1997 en del av skatteetaten

²⁹ Meld. St. 11 (2010-2011).

³⁰ NOU 2004:12 (2004) s.3.

og hadde frem til 2007 som hovedoppgave å kreve inn innenlands merverdiavgift og arveavgift.³¹

I 2007 ville man gjøre ytterlige forenklinger i organiseringen av skattekontorene. På bakgrunn av dette samlet man de ulike skattekontorene til flere store skattekontorer med ansvar for egne regioner. De nye skattekontorene trådte i kraft 1.januar 2008. Myndigheten over skattekontorene ble delegert til Skattedirektoratet.³²

Noe av formålet med omorganiseringen var å sikre en fleksibel og slagkraftig organisasjon med fokus på høyere kvalitet og ressursutnyttelse. Dette skulle man oppnå ved å innføre en saks- og myndighetsfordeling basert på administrativ styring.³³

3 Skattesubjekter og begrepsfastsettelse

3.1 Skattesubjektene

3.1.1 Generelt.

Noe av det som bidrar til å kartlegge størrelsen og rekkevidden av skattebetalingsansvaret er lovens definisjon av hvem som regnes som skattesubjekter. Å få visshet i hvem som regnes som skattesubjekter er av stor betydning innen skatteretten. Skattesubjektene fungerer nemlig som beregningsenheter for skatten. Det er skattesubjektenes fastsatte inntekt og fradragberettiget kostnad eller tap som avgjør hva det skal beregnes skatt av i det gitte skatteår.³⁴

³¹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Kap 2.1.

³² Se delegasjonsvedtak gitt 2.mars 2007 nr. 1262.

³³ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Kap 3.

³⁴ Zimmer (2005) s. 95.

Det er kapittel 2 i skatteloven som regulerer hvem som skal regnes som skattesubjekter og dermed også plikter å svare skatt. Da kapittelet ikke bare gir hovedreglene men også unntakene i fra hvem som regnes som skattesubjekt, vil jeg ikke gå nærmere inn på hver enkel bestemmelse i større grad en nødvendig for å redegjøre for de ulike subjektene. De ulike skattesubjektene utgjør i hovedsak fysiske personer (kap 3.1.2) , selskaper (kap 3.1.3) og innretninger (kap 3.1.4).

Man vil også ved å stadfeste skattesubjektet kunne ta standpunkt til hvor mange skattesubjekter skattekreditorene må forholde seg til. Det er nemlig ikke gitt at skattesubjektet utgjør kun et skattesubjekt. Dette vil jeg til slutt redegjøre for i kapittel 3.1.5.

3.1.2 Fysiske personer

Alle fysiske personer som regnes som bosatt i riket er skattesubjekter etter sktl. § 2-1, 1.ledd. Skatteplikten omfatter all inntekt som er tjent her til lands og i utlandet så lenge man kan si at vedkommende er bosatt i riket. Dette utgjør det såkalte ”globalinntektsprinsippet”. Dette støtter opp under prinsippene om skattenøytralitet og skattevne. Man skal betale så mye man evner uavhengig av i hvilket land man opptjener pengene i og valg av land skal ikke innfri til skattespekulasjon.³⁵

Ved innflytting til landet regnes man som bosatt når man har oppholdt seg i landet i mer en 183 dager i løpet av en 12 måneders periode jf. sktl § 2-1, 2.ledd litra a. Eller oppholder seg mer enn 270 dager i løpet av en 36 måneders periode. Man trenger altså ikke være i landet i et sammenhengende opphold. Om man er her bare for deler av en dag regnes dette som én dag uavhengig av lengden av oppholdet. Det er viktig å presisere at 12 og 36 måneders fristene ikke følger kalenderåret. Man kan derfor måtte svare skatte i løpet av et inntektsår om det i ettertid viser seg at man hadde til hensikt å oppholde seg i landet i mer

³⁵ Zimmer (2005) s. 97.

enn 12 eller 36 måneder. Oppfylles dette kravet regnes nemlig oppholdet i fra første innflyttingsdag.³⁶

Ved utflytting skal man regne en fysisk person som ikke bosatt i landet når personen ikke disponerer bolig i landet og vedkommende ikke oppholder seg i mer enn 61 dager sammenhengene i løpet av ett år jf. sktl. § 2-1 3.ledd litra a. Man regnes imidlertid, og i motsetning til innflytting, ikke som utflyttet før man overskrider 61 dager.³⁷

Fysiske personer trenger imidlertid ikke være skattepliktig til Norge til tross for at de regnes som boende i landet etter sktl. § 2-1, 1.ledd til 8.ledd. De kan nemlig bli nødt til å svare skatt etter oppholdslandets skatteregler. Har Norge skatteavtale med det landet kan det være slik at Norge som stat har gitt avkall på skatten.³⁸

3.1.3 Selskaper

Man skiller i hovedsak mellom selskaper som regnes som selvstendige skattesubjekter (selskapsligning) og selskaper som ikke er selvstendige skattesubjekter (deltakerligning). Der selskapet i seg selv ikke er et selvstendig skattesubjekt er det deltakerne i selskapet som lignedes (deltakerligning).

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er selvstendige skattesubjekter jf. § 2-2 1.ledd litra a. Dette gjelder også for utenlandske selskaper som har begrenset ansvar jf. § 2-2 1.ledd litra e og med støtte i Rt. 1919 s. 92. Imidlertid må selskapet kunne sies å være et selskap med begrenset ansvar etter norske regler for at det kan skattes som selskapsligning. Selskapet kan regnes som selvstendig skattesubjekt etter utenlands rett selv om noen deltakere ikke har begrenset ansvar.³⁹

³⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Kapittel 7.2.

³⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Kapittel 7.2.

³⁸ Zimmer (2005) s. 97.

³⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 260.

Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er blant de selskapene som ikke regnes som selvstendige skattesubjekter jf. § 2-2, 2.ledd litra a og b. Her regnes hver enkel deltaker som eget skattesubjekt. Dette et eksempel på at skattesubjektiviteten kan variere.

Størrelsen på selskapet har ingen betydning i forhold til å avgjøre type skattesubjekt. Man kan således ha aksjeselskap med én eier og fortsatt selskapslignende. Like viktig er det at et kommandittselskap ikke regnes som et aksjeselskap til tross for at komplementaren er et aksjeselskap. Det viktige er altså selve heftelsesformen.⁴⁰

For de selskapstypene som ikke er ramset opp i loven er det den generelle regelen i sktl. § 2-2 første ledd litra e som gjelder. Her må man se på om selskapsformen bygger på et begrenset ansvar eller ikke. Loven formulerer det som om forpliktelsene ”er begrenset til selskapets ... kapital”. Dette må man kunne tolke ut i fra selskapsavtalen, ellers er ansvaret personlig og solidarisk jf. den deklarasjonsregelen i selskapsloven § 2-4.⁴¹

I internasjonal sammenheng gjelder det for allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper, som for personlig skatt, et globalinntektsprinsipp jf. sktl § 2-2 sjette ledd. Det avgjørende er om selskapets ledelse (som oftest et styre) er plassert i Norge.

Høyesterett uttalte i Rt. 2003 s. 1144 følgende:

”Jeg er enig med lagmannsretten i at et utenlandsk selskap må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge. Til ytterligere støtte for dette standpunkt viser jeg til Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, Del 1, 1973 side 64-66, og til Ot.prp nr. 16 (1991-92) Oppfølging av skattereformen 1992, hvor det på side 81 heter:

⁴⁰ Zimmer (2005) s. 99.

⁴¹ Zimmer (2005) s. 99.

"Et selskap med reell virksomhet kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der. Det vil være tilfelle når virksomheten ikke ledes fra utlandet, men fra Norge, jf. skatteloven § 15 første ledd b. I denne situasjonen vil selskapet likevel være skattemessig hjemmehørende i Norge."⁴²

I noen tilfeller har utenlandske selskaper både skatteplikt til hjemlandet og til Norge. I slike tilfeller regulerer som oftest skatteavtaler mellom nasjonene hvordan fordelingen skal være. Det vanlige er, som over, hvor man kan si at ledelsen er hjemmehørende.

I andre tilfeller har man utenlandske selskaper som kun i begrenset omfang har skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd. Dette gjelder blant annet for filialer etter første ledd litra b.⁴³

3.1.4 Kort om innretninger - juridiske personer som ikke er selskaper

Det vanligste er at man ved et selskap har eiere med andels eller inntektsrett i selskapet. Men vi har også tilfeller i skattretten der formålet med selskapsformen ikke er å ha skattbar inntekt eller eierandel i fra selskapet. Disse kalles innretninger og er gjerne foreninger, stiftelser eller boer.⁴⁴ Innretninger er som hovedregel regnet som egne skattesubjekter jf. sktl. § 2-2 første ledd litra d og h. Det er imidlertid vanlig at stiftelser og foreninger er skattefrie etter sktl. § 2-32. Dette går jeg ikke nærmere inn på.

Foreninger har gjerne mange medlemmer. Men foreninger har ikke medlemmer som kan dele inntekten eller tapet som eventuelt oppstår ved oppløsning. Formålet er gjerne ikke brygget på inntekt, men mer ideelle og allmenntilgode formål. Det finnes også foreningsformer som har medlemmenes økonomiske interesser som formål, som eksempel kan nevnes samvirkelag.⁴⁵

⁴² Rt 2003 1144.

⁴³ Zimmer (2005) s. 100.

⁴⁴ Zimmer (2009) s. 106.

⁴⁵ Knoph (2004) s. 507-508.

Stiftelser er typisk selveiende, eierløse innretninger jf. stiftelsesloven § 2. De har dermed ingen medlemmer eller eiere overhodet.⁴⁶

Boer er formuesmasser som er ment å fordeles mellom kreditorene. En del boer regnes opp i sktl. § 2-2 første ledd litra h nr. 2. Men ikke alle boer skal regnes som selvstendige subjekter. Et eksempel er fellesboer som oppstår ved skillmisse og separasjon. I slike tilfeller skal man regne ektefellene som skattesubjekter.⁴⁷

3.1.5 Skattesubjektene i forhold til skattebetalingsansvaret i skattebetalingsloven.

Som nevnt ovenfor har vi tre hovedskattesubjekter. Spørsmålet videre blir om hvordan disse innvirker på selve skattebetalingsansvaret etter skattebetalingsloven kapittel 16.

Etter sktbl. § 16-1 første ledd gjør ansvaret seg gjeldene for den skattebetalingsansvarlige når det opprinnelige skattesubjektet ikke betaler sin skatt. I tillegg kan man søke regress fra det opprinnelige skattesubjektet etter tredje ledd. Å avgjøre hvem man skal kunne rette kravet mot er således viktig.

Enkelte av de skattesubjektene som er nevnt ovenfor gir skattekreditor flere skattesubjekter å gå på i gitte situasjoner. Dette vil blant annet gjelde for ansvarlige selskaper der kreditor kan velge blant de solidariske deltakerne.

Man har også motsatte tilfeller. Foreldre som fysiske skattesubjekter vil etter skattebetalingsloven § 16-10 som hovedregel ha et felles skattebetalingsansvar til tross for at de utgjør to skattesubjekter.

⁴⁶ Knoph (2004) s. 507-508.

⁴⁷ Zimmer (2009) s. 107.

3.2 Sentrale begrep.

3.2.1 Generelt

I litteraturen og rettspraksis for øvrig bruker man ulike begrep for å beskrive ulike rettsforhold. Dette kan i noen tilfeller skape forvirring. Skatteretten er intet unntak. For å gjøre oppgaven mer oversiktlig vil jeg derfor vie et par spalter for å fastsette de viktigste begrepene jeg kommer til å bruke. Normalt har det ingen rettslig betydning om man kaller noe en skatt eller avgift. Men i noen tilfeller er dette viktig. Som eksempel kan nevnes skattebegrepet etter Grunnlovens § 75 a og hva man kan regne som skatter etter internasjonale traktater.⁴⁸

For å komme frem til de ulike begrepene har jeg sett meg nødt til å dra inspirasjon i fra allerede gjeldene begreper brukt i litteraturen.

3.2.2 Begrepet skatt

Skatt kjennetegnes gjerne som en kontantbetaling fra det private til det offentlige uten konkret vederlag. Mangel på vederlag skiller skatten i fra offentlige tjenester. Skatter kan ofte betegnes som avgifter og omvendt.⁴⁹

De ulike skattene kan man dele opp i to grupper ut i fra når kravet om innbetaling kan gjøres gjeldene. Man kan kalle den ene gruppen for ”punktskatter” som gjerne er typiske avgifter som inndrives fortløpende. Disse avgiftene pådrar man seg gjerne bevisst og transaksjonene skjer som oftest fortløpende. Et eksempel på dette er merverdiavgiften som vi daglig betaler for ved kjøp av varer. Den andre gruppen er de skattene man betaler etter en samlet ligning gitt av ligningsmyndigheten. Her forskuddstrekker gjerne arbeidsgiver en månedlig skatt fra arbeidstakers lønn som er beregnet ut i fra forventet inntekt. Men det

⁴⁸ Zimmer (2009) s. 27.

⁴⁹ Zimmer (2005) s. 28.

endelige kravet fastsettes først året etter ved selvangivelsen. Denne gruppen er den man typisk ser på som den klassiske gruppen av skatter.⁵⁰

I tillegg er det vanlig å dele skattene opp i ”direkte” eller ”indirekte skatter”. Direkte skatter er skatter myntet på å ramme spesifikke skattesubjekter. Mens ved indirekte skatter er det meningen at man skal kunne velte skatten over på andre. Eksempler på direkte skatter er inntektskatt, formuesskatt og arveavgift. Indirekte skatter er gjerne særavgifter som bensinavgift, tobakk og alkoholavgift. Men også merverdiavgift er en indirekte skatt som forbrukeren til slutt må betale.⁵¹

Dessverre så er man i det daglige språket ikke alltid konsekvent på bruken av ordene ”avgift” og ”skatt”. De to begrepene gir ofte samme betydning og det kan være vanskelig å fastslå om man snakker om skatterettslig avgift eller om avgiften er av den typen som gir vederlag. Der jeg ikke konsekvent skiller mellom vederlagsgitte avgifter og skatterettslige avgifter, vil jeg også bruke ordet ”skatter” om det man typisk anser som skatterettslige avgifter som avgifter til folketrygden, inntektskatter osv.

3.2.3 Begrepene skattebetalingssubjektene og skatteansvarssubjektet

Hovedregelen etter skattelovens regler er at man selv er hovedansvarlig for skatten jf. sktl. § 2-1. Men det er ikke alltid gitt at det er den som i utgangspunktet er skattesubjektet etter sktl. § 2-1 som man anser som skattebetalingssubjektet etter skattebetalingslovens ansvarsregler. Et klassisk eksempel er arbeidsgiveransvaret etter sktbl. § 16-20 der arbeidsgiver i utgangspunktet er den som står ansvarlig for skatteinnbetalingen selv om det er arbeidstaker som er skatteansvarssubjektet (se kapittel 10 nedenfor).

Man kan ved å bruke klassiske begrep som ”primær” og ”sekundær” lett lede leserne til å tro at det er snakk om en gitt rekkefølge når det gjelder skattebetalingsansvaret. Men

⁵⁰ Zimmer (2005) s. 27.28.

⁵¹ Zimmer (2009) s. 27-28.

rekkefølgen er ikke gitt. Man må derfor danne et begrep som er nøytralt når det kommer til å angi rekkefølgen av ansvaret. Spørsmålet blir om det lar seg klassifiserer i et begrep eller om man må la det være opp til konteksten å klargjøre begrepet.

Jeg ser meg nødt til å bruke to begrep for å skille mellom skatteansvaret etter skatteloven og betalingsansvaret etter skattebetalingsloven.

Når jeg skriver om skatteansvaret man pådrar seg etter de alminnelige reglene i skatteloven bruker jeg begrepet ”skatteansvarssubjektet”.

Skatteansvarssubjektet er det man til vanlig betegner som skattesubjektet etter skattelovens regler (se kap 3.1). Og begrepsendringen er ikke ment i gi noen innholdsmessige endringer i forhold til reglene i skatteloven. Men språkmessig vil det være lettere å få frem et skille mellom skattelovens regler og skattebetalingsreglene etter skattebetalingsloven.

Når jeg skal skrive om den som har pådratt seg skattebetalingsansvar etter reglene i skattebetalingsloven bruker jeg begrepet ”skattebetalingssubjektet”. Dette for å stadig minne om at vi her snakker om de atypiske skattebetalingstilfellene i skattebetalingsloven kapittel 16 der ansvaret for skatten og betalingsansvaret ikke følges ad.

Istedenfor å bruke begrepene ”sekundær” og ”primær” vil jeg la det være opp til konteksten å angi rekkefølgen av ansvaret. Således vil det komme frem om skattekreditor er nødt til å henvende seg til skatteansvarssubjektet eller kan gå direkte på skattebetalingssubjektet.

3.2.4 Ansvarsbegrepet

Begrepet ”ansvar” henspiller til mer en bare en betalingsplikt eller skatteplikt. Men jeg har valgt å avgrense ansvaret til å gjelde betalingen av skatter. I oppgaven vil jeg derfor spisse begrepet noe ved å bytte det ut med begrepet ”skattebetalingsansvar”.

4 Ligningsreglene

4.1 Generelt og i forhold til skattebetalingsansvaret

For å kunne avgjøre omfanget av skattebetalingsansvaret etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 16 må man se hen til ligningsreglene i ligningsloven.

I motsetning til fastsettelsen av merverdiavgiften og arveavgiften følger ikke ligningsreglene forvaltningsloven jf. lignl. § 1-2. Således har man et litt annerledes utgangspunkt i forhold til skattekontorets utredningsplikt. Det er skattyters opplysninger som danner grunnlaget for fastsettelsen av ligningen i motsetning til den alminnelige plikten forvaltningen har til å sikre seg tilstrekkelige opplysninger. Det er ingen bestemmelser i ligningsloven som spesifikt gir ligningskontoret en undersøkelsesplikt før vedtak fattes.

Aarbakke har i artikkelen ”Noe om domstolsprøvinger av skatteligninger” fra 1986 uttalt følgende:

”I motsetning til forvaltningsloven hjemler ligningsloven i forhold til skattyteren ikke noen plikt for ligningsmyndighetene til å påse at saken er så godt opplyst som mulig før ligning blir foretatt. En alminnelig plikt overfor skattyteren til å sørge for opplysning kan heller ikke oppstilles på annet grunnlag. Tvert imot er systemet i ligningsforvaltningen at opplysningsplikten er lagt på skattyteren (selvangivelsessystemet, jf ligningsloven § 4-1 og § 4-2).”⁵²

⁵² Skatteprosess (2010) s. 36.

Selv om utgangspunktet er et selvangivelsesprinsipp, kan det reises spørsmål om skattekontoret utelukkende kan bygge på de opplysninger skattyter har gitt, eller om skattekontoret i visse tilfelle plikter å innhente opplysninger av eget tiltak før vedtak om ligning fattes.⁵³»

Det at ligningen bygger på et rent formelt vedtak og at grunnlaget er gitt av det primære skatteansvarssubjektet kan på mange måter sees på som en undergravelse av rettsikkerheten til den som løper risikoen for å bli skattebetalingsansvarlig.

Zimmer skriver i en artikkel fra Jussens Venner i 1978 at :

»Fordi denne forvaltningen har ansvaret for det offentliges største inntektspost, gjør hensynet til effektivitet og politisk kontroll seg særlig sterkt gjeldende. Men på den annen side: fordi det dreier seg om normalt den største enkeltutgiftspost i borgernes økonomi, og fordi det offentlige er kreditor for dette kravet og dermed har karakter av en motpart, gjør også hensynet til rettsikkerheten seg spesielt sterkt gjeldende i ligningsforvaltningen.»⁵⁴

Ligningsloven § 9-5 om endring uten klage åpner for at ligningsmyndigheten av eget tiltak kan endre ligningen. § 9-5 nr 1 litra a åpner for at man kan endre ligningen på bakgrunn av nytt faktum, ny bevisbedømmelse av de fakta som forelå ved den første avgjørelsen, ny rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse.⁵⁵ Men dette avhenger av en aktiv handling fra ligningsmyndighetens side og er ingen fast sikkerhet for den som kan gjøres skattebetalingsansvarlig.

⁵³ Skatteprosess (2011) s. 34-35.

⁵⁴ Zimmer, Jussens Venner (1978) s. 190.

⁵⁵ Stoveland (2005) s. 1362.

Ligningen fastsettes rent formelt og gir derfor lite rom for innspill i fra eventuelle skattebetalingsansvarlige som kan rammes av ansvarsreglene i skattebetalingsloven. Dette er noe spesielt. Beslutningsgrunnlaget er normalt basert på ligningen til skatteansvarssubjektet jf. lignl. § 8-1. Men noen ganger er skatten utlignet på bakgrunn av skjønnsmessige vurderinger jf. lignl. § 8-2. Det er den skattepliktige selv som har ansvaret for legge frem all relevant opplysning, både til gunst og ugunst for den skattepliktige jf. lignl. § 4-1.

Ligningsmyndighetene skal etter lignl. § 8-1 ”legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige”.⁵⁶

Det normale er at ligningsvedtaket treffes av skattekontoret. Et slikt vedtak regnes som et fastsettelsesvedtak og truffet vedtak sendes til skatteoppkreveren.

Man kan undres om det er rimelige at den skattebetalingsansvarlige skal risikerer å måtte stå ansvarlig for en ligning som kan vise seg å være feillignet. Man stifter her ansvar for skattebetalingssubjektet uten at det selv har innflytelse på størrelsen av kravet.

⁵⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978-1979).

5 Skattebetalingsansvaret etter kapittel 16

5.1 Generelt

Hovedregelen er at man ikke kan skattlegges for andres inntekter eller kreve fradrag for andres kostnader. Det er et grunnleggende prinsipp i skatteretten at alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel, må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.⁵⁷

Den samme regel finner man i plikten til å betale skatt og er uttalt i NOU 2009: 4 :

”Hovedregelen er at det bare er den skattepliktige selv som er ansvarlig for betalingen av skatter og avgifter. I en del tilfeller finnes det imidlertid regler som statuerer betalingsansvar også for andre.”⁵⁸

Kapittel 16 i skattebetalingsloven (sktbl.) regulerer skattebetalingsansvaret for skatter og avgifter. Kapitlet er ment å regulere de tilfeller der andre enn skatteansvarssubjektet blir stilt ansvarlig for innbetalingen . Kapitlet bidrar således til å skape et skille mellom hvem som er skatteansvarssubjektene etter skattelovens regler og hvem som er pådrar seg et skattebetalingsansvar dersom det ikke blir betalt.⁵⁹ Kapittel 16 gir dermed også tvangsgrunnlag for selve inndrivelsen av skatten der andre enn skatteansvarssubjektet forsømmer betalingsplikten.⁶⁰

Kapittel 16 er nyoppført i den nye skattebetalingsloven av 2005. Departementet mente at samlingen av de ulike reglene i et kapittel i en ny skattebetalingslov ville gi god oversikt over reglene på området.⁶¹ Det er foretatt noen materielle endringer i fra de gamle bestemmelsene gitt i skattebetalingsloven av 1952. De materielle endringene som er gjort

⁵⁷ Zimmer (2005) s. 95.

⁵⁸ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

⁵⁹ Innst. O. nr. 130 (2004-2005) kapittel 1.

⁶⁰ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381-385.

⁶¹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

er i samarbeid med brukerne ment å gi en mer helhetlig rapporterings- og betalingsløsning.⁶²

Jeg vil videre i oppgaven avgrense skattebetalingsansvaret til kun å gjelde skatteansvar. De øvrige ansvarsområdene nevnt i lovene, som for eksempel merverdiavgift, arveavgift og tollavgifter, vil ikke bli behandlet.

Jeg vil starte med å se på den ubetingete betalingsplikten og muligheten for å klage i kapittel 5.2. Disse reglene som i utgangspunktet er myntet på skatteansvarssubjektet vil ved anvendelse av reglene i kapittel 16 også få betydning for den skattebetalingsansvarlige.

Videre vil jeg gi en generell oversikt over formålet med ansvarsreglene i kapittel 5.3. De ulike særbestemmelsene i skattebetalingsloven vil i mer eller mindre grad følge dette formålet. Videre vil jeg i 5.3.1 kort nevne de ulike straffebestemmelsene man kan pådra seg ved brudd på skattebetalingsansvaret og hvordan dette kan bidra til etterlevelse av reglene.

For å lettere kunne plassere skattebetalingsansvaret i skatteretten ser jeg det nødvendig å redegjøre for enkelte nøkkelbestemmelser i kapittel 16. Ikke alle vil bli drøftet like inngående. De som fatter særskilt interesse er de som setter spørsmålet om skattebetalingsansvar for en annen en det ordinære skatteansvarssubjektet på spissen.

Da kapittel 16 starter med en innledende bestemmelse i § 16-1 vil jeg redegjøre for denne i 5.4 før jeg går over til de særskilte reglene i kapitlene 6 – 10.

⁶² Innst. O. nr. 130 (2004-2005) kapittel 1.

5.2 Ubetinget betalingsplikt og oppsettende virkning

Etter sktbl. § 10-1 har den skatteansvarlige en ubetinget betalingsplikt. Om fastsettelsen er påklaget eller brakt inn for domstolene har ingen oppsettende virkning. Formålet med regelen er sikre at skatteinnbetalingen ikke haler ut i tid og dermed sikre en jevn inntektsstrøm for stat og kommune.⁶³ Denne plikten vil også overføres til den som pådrar seg skattebetalingsansvaret etter reglene i kapittel 16.

I motsetning til skattebetalingsloven av 1952 har lovgiver sett det hensiktsmessig å tydeliggjøre skillet mellom fastsettelsesvedtaket og inndrivelsesvedtaket i den nye skattebetalingsloven. Det er viktig å sette et skille mellom endelig utlignet skatt som det er fattet betalingsvedtak på og de tilfellene der man søker fastsettelsen av ligningen endret. På bakgrunn av dette har lovgiver plassert reglene om lemping begrunnet ved forholdet av fastsettelsen i ligningsloven § 9-12, arveavgiftsloven § 46, merverdiavgiftloven § 19-3 og folketrykdeloven § 24-4. Disse reglene var tidligere en del av skattebetalingsloven 1952.⁶⁴

I sktbl. § 3-3 gis det visse unntak i fra hovedregelen om at forvaltningslovens regler kommer til anvendelse etter sktbl. § 3-1. Av særs betydning for selve skattebetalingsansvaret er at man i § 3-3 første ledd annet punktum ikke gir muligheten for å anlegge klage på skattevedtak gitt etter sktbl. §§ 15-1 tredje ledd eller 15-2.

Lovgiver har her vektlagt at det ville føre til en betydelig merbelastning for skattekontorene om slik adgang ble gitt. Lovgiver har her avveid hensynet til ressursbruk og rettsikkerhet og funnet det mest hensiktsmessig å legge størst vekt på hensynet til ressursbruken.⁶⁵

I sktbl. § 15-1 har man gitt ulike bestemmelser av hensyn til skattebetalingssubjektet. Bestemmelsen er gitt som en sikkerhetsventil slik at man unngår innkrevninger som gir

⁶³ Skatteprosess (2011) s. 228.

⁶⁴ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 365.

⁶⁵ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 42-43.

sterkt urimelig utslag.⁶⁶ Etter § 15-1 kan man be om både betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse.

Man har i § 15-1 tredje ledd gjort det klart at man ved skattesaker skal legge vedtaksmyndigheten til skatteutvalget etter innstilling i fra skatteoppkreveren. Ved skattekrav på mer enn 200 000 vil vedtaket treffes av departementet etter innstilling fra skatteoppkreveren. Skattevedtak gitt fra enten skatteutvalget eller departementet kan på bakgrunn av sktbl. § 3-3 ikke påklages. Vedtak fra andre en disse utvalgene kan imidlertid påklages.⁶⁷

I sktbl. § 15-2 har man etter hensyn til det offentlig som kreditor gitt skattebetalingsansvarlige muligheten for å betale skatteansvaret ved å fremlegge et konkret skattebetalingstilbud. Dette vil typisk være i de tilfellene betaling ikke er mulig å gjennomføre uten en nedbetalingsplan.

Slike skattevedtak gis av innkrevningsmyndighetene og kan etter § 3-3 første ledd annet punktum altså ikke påklages.

For den som pådrar seg et skattebetalingsansvar etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 16 vil et tap av muligheten for klage for skatteansvarssubjektet føre til at kravet automatisk forfaller og må innfries.

5.3 Det generelle formålet med ansvarsreglene

Formålet gir en forutsetninger for tolkningen av reglene som blir gitt. Det er som oftest lovgivers formål man prøver å tyde. Noen ganger fremstår formålet som så åpenbart at man legger til grunn at lovgiver har hatt dette formålet for øye.⁶⁸ I andre tilfeller er formålet mer diffust og man velger å trekke frem det man personlig mener fremmer formålet med bestemmelsen best. Det trenger nødvendigvis ikke være noe galt i å tenke selvstendig, så

⁶⁶ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 365.

⁶⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 43.

⁶⁸ Eckhoff (2001) s. 101-103.

lenge dette kommer klart frem. Men trangen for å ha en autoritær kilde i ryggen kan noen ganger føre til at man vegrer seg for å trekke egne slutninger.⁶⁹

Moderne beskatning bygger på en høy grad av medvirkning i fra skattyteren. Dette gjelder også der man er avhengig av rapporteringer i fra tredjepart for å gjennomføre beskatningene.⁷⁰ Man er avhengig av skattebetalingsregler som kan oppfordre til et samspill mellom den som i utgangspunktet er skatteansvarssubjektet og den som pådrar seg en skattebetalingsplikt. Lovgiver spiller på deres økonomiske fellesinteresse. For lovgivers del vil man ved å legge til rette for et samspill mellom partene også oppnå en sikrere og mer effektiv skatteinnkrevning.

For å kunne få de rette opplysningene er man avhengig av et regelverk som er både systematisk og lett å forstå for skattyteren. Det ble i forarbeidene til den nye skattebetalingsloven uttalt at man ønsket en mer oversiktlig og systematisk lovgivning.⁷¹

I enkelte tilfeller har lovgiver ansett det som hensiktsmessig å kunne gi straffesanksjoner ved overtredelsen av skattebetalingsansvaret.

I tilfellet der arbeidsgiver ansees som den skattebetalingsansvarlige vil man kunne strafflegge manglende forskuddsplikt etter sktbl. § 18-1. Og man har den generelle bestemmelsen i sktbl. §18-2 som gir muligheten for å strafflegge enhver som direkte eller indirekte prøver å hindre korrekt skatteinnkrevning ved å gi manglende eller uriktige opplysninger til fastsetting - eller innkrevningsmyndighetene.

Det er på rene at skatt ikke kan basere seg på frivillighet. Men i følge Gjems- Omstad er det viktig å stille seg spørsmålet om hvor strenge sanksjonene skal være.⁷²

⁶⁹ Eckhoff (2001) s. 103.

⁷⁰ Gjems-Onstad (2011) s. 283.

⁷¹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

⁷² Gjems-Onstad (2011) s. 303.

5.3.1 Straff som virkemiddel for å oppnå formålet

Man kan etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 18 bli gjort straffeansvarlig for å ikke følge reglene i skattebetalingsloven. Ved å true med sanksjonering vil man prøve å oppnå en allmenn- og individuellpreventivt virkning.⁷³

Men reglene tar ikke nevneverdig hensyn til skattyters livssituasjon. Man kan på denne måten risikere å få ansvarsregler som virker strengere for enkelte samfunnsgrupper enn andre. Man kunne da kanskje tro at man benyttet seg av skjønn i domstolene for å balansere ut forskjellene. Men en av de seneste rettsavgjørelsen antyder en annen holdning i Rt. 2010 s.242 (Svart- arbeid dommen).

I dommen ble en person dømt til 21 dagers fengsel samt inndragelse på 80 000 kroner. Det han hadde gjort seg skyldig i var å medvirke til svart arbeid og å gi gale opplysninger til myndighetene ved direkte forespørsel. Det ble ikke av høyesterett lagt nevneverdig vekt på at vedkommende slet på hjemmebane. Han hadde en ufør kone og to mindreårige barn han måtte forsørge. Dette ble det også lagt frem legeerklæring på.

Det at 90 % av summen ble betalt ”hvitt” ble heller ikke tillagt formildende vekt. Førstvoterende uttalte at svart arbeid er ”et betydelig samfunnsproblem”. Noe det nok er. Det som er skremmende er at man her tillegger forbausende liten vekt på vedkommendes livssituasjon. Det ble til en viss grad drøftet om han kunne slippe fengsling på bakgrunn av forsørgerplikten, men dette ble avvist. Førstvoterende visste her til Rt. 2004 s. 1061 der en samboer hadde behov for ekstra omsorg, men hvor det likevel ble anvendt ubetinget fengsel. Men i den saken var det snakk om 120 dager og en betydelig høyere sum (nesten 200 000).

Gjems- Onstad påpeker at Norge nok er ganske unik i internasjonal sammenheng i sin strenge straffeanvendelse innen skatteretten. Spesielt når man ser på andre straffbare

⁷³ NOU 2009: 4.

overtredelser og hva de medfører av straff.⁷⁴ Om en streng avgjørelse som gitt i svart-arbeid dommen har noen effekt er det nok for tidlig å stadfeste. Kanskje oppnår man formålet, å minske skatteunndragelse. Men man kan også miste respekten for reglene.

5.4 Sktbl. § 16-1 tvangsinnfordring av ansvarskrav

5.4.1 Generelt

Ordlyden i sktbl. § 16-1

(1) Reglene i dette kapitlet kommer til anvendelse når skatte- og avgiftskrav ikke er betalt av den skatte- og avgiftspliktige ved forfall. Ansvarer omfatter også renter, omkostninger, tilleggsatt og tilleggsavgift.

(2) Ansvarskravene kan innkreves etter reglene i lovens del IV om motregning og tvangsfullbyrdelse. Lovens øvrige regler gjelder tilsvarende for ansvarskrav så langt de passer.

(3) Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16-11 til 16-13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.

Før den nye skattebetalingsloven av 2005 eksisterte ikke regelens første ledd.⁷⁵ Første ledd ble tilføyet etter ønske fra blant annet Finansdepartementet. Departementet ønsket en mer pedagogisk lovstruktur av skattebetalingsreglene.⁷⁶

⁷⁴ Gjems- Onstad (2011) s. 306.

⁷⁵ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381.

⁷⁶ Innst. O. nr. 130 (2004-2005) kap.20.

Annet ledd er en videreføring av den gamle skattebetalingslovens § 35 og § 49 nr. 3 første til fjerde punktum. Tredje ledd er en videreføring av skattebetalingsloven § 37 nr. 6.⁷⁷

Jeg vil videre redegjøre for de ulike leddene i sktbl. § 16-1 nedenfor i kapitlene 5.4.2 til 5.4.4.

5.4.2 Første ledd – ved manglende betaling

§16-1 første ledd slår fast hovedprinsippet i den gjeldende rett, at det i utgangspunktet er skatteansvarssubjektet som har ansvar for å betale kravet. Det er når skatte eller avgiftskravet ”ikke er betalt” at det kan være aktuelt å lempe skattebetalingsansvaret over på tredjeperson. I forarbeidene til loven presiseres det at skattebetalingsansvaret mot de som er skattebetalingsansvarlige etter reglene i kapittel 16 straks kan gjøres gjeldene når forfallstidspunktet er passert.⁷⁸ Dette også etter en naturlig ordforståelse av ”*ikke er betalt*” i regelens første ledd.

Skattedirektoratet drøfter i skattebetalingshåndboken om denne hovedregelen generelt kan legges til grunn. Dette på bakgrunn av at de tidligere ansvarsreglene ofte hadde flere tilleggsvilkår før man kunne gjøre ansvar gjeldene.⁷⁹ Skattedirektoratet slår imidlertid fast at man kan anvende den generelle regelen i §16-1 så lenge det ikke er noe som taler klart i mot bruken. Direktoratet viser til den støtte bestemmelsen har i odelstingsproposisjonen.⁸⁰

Det er ikke nødvendig å ha fremmet varsel eller å ha prøvd å tvangsinn drive kravet hos skatteansvarssubjektet. Men her har som oftest den som blir skattebetalingsansvarlig muligheten til å fremme regress (se om dette under 6.2.4).⁸¹

⁷⁷ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005), Kap 16.

⁷⁸ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) s.197.

⁷⁹ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381.

⁸⁰ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 398-399.

⁸¹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Kap 16.

5.4.3 Annet ledd – motregning og tvangsfullbyrdelse

Annet ledd viser til kapittel 4 og slår fast at ansvarskravet kan gjøres gjeldene ved reglene om motregning og tvangsfullbyrdelse. Dette er hovedpoenget ved bestemmelsen. Man gjør ansvarskravet til et tvangsgrunnlag for utlegg. Sammenholdt med bestemmelsen i skattebetalingsloven § 14-1 vil skattekravet være et tvangsgrunnlag. Det derfor ikke behov for å få stadfestet kravet ved dom eller lignende.⁸²

Annet ledd slår fast at de reglene som gjelder for det opprinnelige kravet, også gjelder for ansvarskravet.⁸³

Etter annet ledd annet punktum regulerer reglene i kapittel 16 alle krav som omfattes av skattebetalingsloven så lang de passer, jf. lovens kapittel 1.⁸⁴

Men det må foretas en konkret vurdering i forhold til hver enkelt regelkonstellasjon om den generelle regelen i annet ledd annet punktum kommer til anvendelse eller ikke. Det er i forarbeidene uttalt at man på se på annet punktum som en presumsjon for at regelverket i skattebetalingsloven generelt finner bruk for ansvarskravene. Samtidig virker annet ledd annet punktum som en påminnelse om at ansvarskravene kan stå i en noe annen stilling enn ordinære skatte- og avgiftskrav.⁸⁵

I de tilfeller man ikke kan ansvarliggjøre personer etter reglene om skatte og avgiftskrav i skattebetalingsloven kan man fremme et erstatningskrav.⁸⁶ Redegjørelsen for dette faller imidlertid utenfor omfanget av oppgaven.

⁸² NOU 2009: 4.

⁸³ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Kap 16.

⁸⁴ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381-385.

⁸⁵ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381-385.

⁸⁶ NOU 2009: 4.

5.4.4 Tredje ledd - regress

Tredje ledd hjemler rett til tilbakebetaling for den som har pådratt seg set skattebetalingsansvar i henhold til sktbl. §16- 11 til § 16- 13. Men tilbakebetalingskravet utgjør ikke et særlig tvangsgrunnlag. Om regresskravet ikke dekkes frivillig må det fremskaffes et alminnelig tvangsgrunnlag. Dette vil innebære at regresskravet må stadfestes ved rettskraftig dom etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1.⁸⁷

Den som søker regress etter tredje ledd kan ikke belage seg på hjelp i fra innkrevningsmyndighetene. Dette må vedkommende gjøre på egen hånd. Høyst sannsynlig gir ikke regressadgangen i tredje ledd noen rett som ikke allerede følger av ulovfestet rett. Lovgiver har imidlertid ville statuere adgangen til regress i loven for hva gjelder ansvar etter §§ 16-11 til 16-13.⁸⁸

Det virker som om lovgiver har åpnet for regress for å lettere legitimere skattebetalingsansvaret der prioriteringen til skattekreditor går foran hensynet til den skattebetalingsansvarlige. Lovgiver ser ut til å ha vektlagt muligheten for at debitorerne kan ordne opp seg i mellom. Det er imidlertid ikke gitt at den som pådrar seg skattebetalingsansvaret har like lett for å søke regresskravet dekket blant meddebitorerne sine og kan således rammes urimelig.

⁸⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 381-385.

⁸⁸ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 385.

6 Sktbl. § 16-10 Foreldres ansvar

6.1 Generelt – og litt om forholdet til skatteloven § 2-14

Hovedregelen er at man skal anse barn, også mindreårige, som egne skatteansvarssubjekter.⁸⁹ Finansdepartementet har i en uttalelse selv anerkjent barn som egne skatteansvarssubjekter og påpeker at man ikke nødvendigvis må anerkjenne en full skattemessig identifikasjon mellom foreldre og barn. Således skal transaksjoner mellom barn og foreldre i utgangspunktet få ordinære skattemessige virkninger.⁹⁰

Men når det kommer til familiemedlemmer er det som oftest både en personlig, rettslig og økonomisk tilhørighet mellom de som kan gjøre det nødvendig å ha skatterettslige regler som jevner ut eventuelle uønskete fordeler eller ulemper.⁹¹ Det er vanskelig for skattemyndighetene å kontrollere eventuelle skattepliktige transaksjoner mellom familiemedlemmene. Ved å pålegge foreldre et objektivt skattebetalingsansvar ovenfor sine egne barn vil dette virke preventivt og oppfordre til skatteinnbetaling.

Hovedregelen for foreldrenes befatning med barns skatt finner man i skatteloven § 2-14 første ledd. Bestemmelsen sier at foreldre og barn skal lignes under ett så lenge barnet er 16 år eller yngre. Som regel skjer det ved at foreldrene lignes med en halvpart på hver. Men paragrafen oppstiller visse unntak fra denne fordelingen som jeg av plasshensyn ikke går nærmere inn på.

Etter fjerde ledd gjelder det et viktig unntak i fra hovedregelen om felles ligning. Barn som er 13 år eller eldre i inntektsåret skal lignes særskilt for sin arbeidsinntekt. Det er også slik at barn skal lignes særskilt for arbeidsinntekt som en har fått fra foreldrenes bedrift.⁹² På bakgrunn av en naturlig ordtolkning av ”arbeidsinntekt” i fjerde ledd kan man konkludere

⁸⁹ Zimmer (2009) s. 403.

⁹⁰ UFIN. 2007. 3638 (2007).

⁹¹ Zimmer (2009) s. 395.

⁹² Lignings- ABC (2011/2012) s. 156.

med at særbeskatningsreglen ikke gjør seg gjeldene for kapitalinntekt og virksomhetsinntekt som barnet opptjener.⁹³ Noe av bakgrunnen for at man har satt grensen ved 13 år er det at man etter arbeidsmiljøloven § 35 ikke har lov til å ansette barn under 13 år.⁹⁴

Men sktl. § 2-14 sier kun noe om beregningen av skatten og gir ikke direkte ansvar for foreldrene til å påse at skatten blir innbetalt i henhold til ligningskravet . På bakgrunn av dette har man ved den nye skattebetalingsloven videreført særregelen om foreldres ansvar for barns skatt i § 16-10.

6.2 Om skattebetalingsansvaret

Ordlyden i sktbl. § 16-10 lyder slik:

”Foreldre er ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift ilagt hjemmевærende barn som arbeider i foreldrenes bedrift.”

Bestemmelsen viderefører skattebetalingslov § 37 nr.2 og fastslår at foreldreansvaret er objektivt. Ansvaret dekker ilignet inntektskatt som hjemmевærende barn opptjener ved arbeid i foreldrenes bedrift. Ut i fra ordlyden kan man slå fast at bestemmelsen kun får anvendelse for formues- og inntektskatt og trygdeavgift. En slik presisering var unødvendig i den forrige loven, som bare fant anvendelse for skatt.⁹⁵ Men de materielle endringer i den nye bestemmelsen er ikke ment å endre allerede gjeldene rett.⁹⁶

Bestemmelsen er ment å skille mellom de vanlige beregningsreglene etter skatteloven § 2-14 og selve skattebetalingsansvaret der barnet har sin inntekt fra foreldres bedrift etter skattebetalingsloven § 16-10.

⁹³ Zimmer (2009) s. 402.

⁹⁴ Zimmer (2009) s. 402-403.

⁹⁵ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 385.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

Det vil også være en plikt for foreldre til å gjennomføre forskuddstrekk der foreldrene utbetaler lønn til sine barn. Men skattebetalingsansvaret for dette hjemles i så fall etter sktbl. § 16.20.⁹⁷

Ansvarer inntrekr straks kravet er forfalt. Dette er i samsvar med den innledende bestemmelsen i § 16-1 første ledd og det som ovenfor er sagt om tolkningen av ”når kravet ikke betales”.

Til uttrykket barn er det uttalt i forarbeidene at uttrykket skal tolkes vidt. Således gjelder ansvaret uavhengig av barnets alder, ekteskapelig status eller om det selv har egne barn.⁹⁸

Ansvarer er som nevnt objektivt. Dette er forankret i langvarig og fast praksis. I forarbeidene til § 37 nr. 2 i skattebetalingsloven 1952 ble det presisert at ansvaret gjelder selv om det ikke påvises at barnet ”har lønn av foreldrene”. Selve inntekten kan også skrive seg i fra naturalytelser som kost og losji.⁹⁹

Det er et vilkår for ansvaret etter §16- 10 at inntekten stammer i fra ”foreldrenes bedrift”. Med dette utelukkes foreldrenes privathusholdning.¹⁰⁰ Man antar at om man ligner en virksomhet etter bestemmelsen i sktl. § 2-11 tredje ledd som ”bedrift som tilhører den ene eller begge ektefeller” så regnes denne bedriften for å dekkes også av ansvarsregelen i sktbl. § 16-10. I kommentaren til sktl. § 2-11 tredje ledd regner man ikke med aksjeselskaper, men tar med enkeltpersonforetak og andel i deltakerlignende selskaper.¹⁰¹

Begrepet ”hjemmeværende” i skbl § 16-10 er ikke alltid like lett å tolke. Det kan i hovedsak sonderes mellom to problemstillinger. Den første er hva skal man legge i det å

⁹⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 385.

⁹⁸ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 386.

⁹⁹ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 385.

¹⁰⁰ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 385.

¹⁰¹ Stoveland (2011) note 69.

være hjemmeværende. Den andre er hjemmetilværelsen i forhold til tidspunktet for ileggelsen av skatten.¹⁰²

Skattedirektoratet har lagt til grunn at man med ”hjemmeværende” mener barn som bor fast hjemme til foreldrene og har kosten sin der. Om barnet betaler eller ikke er ikke avgjørende. Det som er avgjørende er om man kan regne det som felles husholdning. Det at barnet har eget kjøkken kan i visse tilfeller tyde på at det ikke eksisterer felles husholdning.¹⁰³

Gulating lagmannsrett har lagt til grunn at en sønn som hadde soveværelse på sin mors gård og hadde inntekter fra gården, likevel ikke kunne anses som ”hjemmeværende. I den nevnte sak hadde sønnen egen virksomhet og bolig et annet sted. Inntekten tilsvarte minst 50 prosent av inntekten. Lagmannsretten fant at dette var tilstrekkelig bevis for å kunne anslå at sønnen ikke kunne regnes som ”hjemmeværende”. Det at han lå over på gården i helgene og i den forbindelse bidro til fellesskapet kunne etter lagmannsretten ikke endre på dette.¹⁰⁴

I Skattedirektoratets meldning nr. 26/1981 anser man det som tvilsomt om skattebetalingsansvar kan gjøres gjeldende for skatt som utlignes etter at barnet har flyttet hjemmefra. Dette til tross for skatten refererer seg til inntekt inntjent i foreldrenes virksomhet mens barnet var hjemmeboende.¹⁰⁵

¹⁰² Skattebetalingshåndboken (2010) s. 386.

¹⁰³ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 386.

¹⁰⁴ LG 1996 2008

¹⁰⁵ Skattebetalingshåndboken (2010) s.387.

7 Sktbl. § 16-11 Selskapers ansvar

7.1 Generelt

Hovedregelen for selskapers skattebetalingsansvar finner vi i sktbl. § 16-10 første ledd. Ordlyden i sktbl. § 16-10 første ledd lyder slik:

(1) Ved ligning av deltaker i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd bokstavene a til e, er selskapet ansvarlig for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ikke kan innkreves hos deltakeren. Lignes en deltaker også av formue og inntekt utenfor selskapet, omfatter ansvaret bare en så stor del av skatte- og avgiftskravet som etter en forholdsmessig fordeling faller på formue i og inntekt fra selskapet.

Annet ledd reguleres de tilfellene der selskapet på bakgrunn av sin utbetaling plikter å svare inntektsskatt og trygdeavgift for utenlandske innretninger eller selskaper. Jeg velger å avgrense redegjørelsen av selskapers ansvar til bestemmelsens første ledd. Annet ledd vil i all hovedsak være nokså lik, men bærer mer preg av internasjonal skatterett.

Bestemmelsen er en videreføring av skattebetalingsloven 1952 § 37 nr. 3. Men noen begrepsendringer er foretatt. Der det i den gamle loven stod ”medlemmer” har man i den nye byttet det ut med ”deltakere”. Begrepet ”skatt” er byttet ut med ”formues- og inntektsskatt”. Dette for å presisere regelens begrensede anvendelse. Ingen av utskiftningene er derimot ment å endre på bestemmelsens materielle innhold.¹⁰⁶

Bestemmelsen hjemler et skattebetalingsansvar for selskaper som ikke regnes som egne skatteansvarssubjekter jf. skatteloven § 2-2 annet ledd litra a til e. Selskaper som ikke anses som egne skatteansvarssubjekter omtales også som deltakerlignede selskaper.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 387.

¹⁰⁷ Zimmer (2005) s. 465

Dette er i all hovedsak ansvarlig selskap med delt ansvar, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og andre selskap etter selskapslovens § 1-1.

Deltakere i ansvarlige selskap har en blandet økonomi. Ligningen holder i utgangspunktet ikke adskilt de midlene deltakerne opparbeider seg i selskapsforholdet og den han opparbeider seg utenom. Lovgiver har ved å gi selskapene et subsidiært skattebetalingsansvar prøvd å sikre seg mot at deltakerne som skatteansvarssubjekter skal holde tilbake inntekt og formue fra selskapet som kan gå til dekning av skattekravet.

7.2 Et subsidiært skattebetalingsansvar etter første ledd

Det er et subsidiært skattebetalingsansvar selskapet har for deltakernes skatter jf. en normal ordfortolkning av ”... som ikke kan innkreves hos deltakeren”. Dette er også lagt til grunn hos skattedirektoratet som legger til at det må være på det rene at skattyter ikke klarer å betale sin skatt. Et eksempel vil være der det er avholdt utleggsforretning med ”intet til utlegg”.¹⁰⁸ Det antas imidlertid at man ikke trenger å slå deltakeren konkurs før man kan gjøre gjeldene et skattebetalingsansvar for selskapet.¹⁰⁹

Rent teknisk vil det fremstå som om selskapet selv beskattes, men i realiteten er det selskapets deltakere som lignedes for verdiene selskapet skaper. Den formues- og inntektskatten som selskapet skaper blir fordelt på selskapets deltakere etter deres andel i selskapets formue og inntekt. I tillegg blir også deltakeren ilignet skatt av formue og inntekt som skapes utenfor selskapsdeltakelsen. Denne må holdes utenfor. Det vil for eksempel innebære at selskapet ikke kan holdes ansvarlig for skatt som er ilignet en deltaker for gevinst ved realisasjon av selskapsandel.¹¹⁰

Der selskapet er nødt til å betale deltakers skatt, kan det søke utlegget dekt ved regress jf. sktbl. § 16-1 tredje ledd (se om regress i kapittel 5.4.4)

¹⁰⁸ Skattebetalingshåndboken, (2010) s. 387.

¹⁰⁹ Skattebetalingshåndboken, (2010) s. 388.

¹¹⁰ Zimmer (2005) s. 468.

Selv om selskapet ikke fremstår formelt som et deltakerlignende selskap kan det pådra seg ansvar som et. I dom av Gulating lagmannsrett ble det lagt vekt på at ” ..selv om det ikke er slik at ankende part ble "bundet" ved noen form for "passivitet" ved å opptre som han gjorde, er det vanskelig å oppfatte hans forhold som annet enn en erkjennelse av at virksomheten ble drevet også for hans regning og risiko, og at ankende part - den gang - var innforstått med dette.”¹¹¹ Slik sett kan et enkeltmannsforetak i realiteten bli ansett som et ansvarlig selskap med flere deltakere.

7.3 Ansvar for de øvrige deltakerne i selskapet

Det har vært uenigheter i rettspraksis i forhold til om det er mulig å gå på den enkelte deltaker hvis selskapet ikke kan overholde sitt ansvar. Hjemmelen for dette må i så fall utledes i fra det alminnelige solidaransvar som man finner i selskapsloven § 2-4. Dette spørsmålet er omstridt i litteratur og rettspraksis.

Etter sel.§ 2-4 første ledd er det slått fast at deltakere i et ansvarlig selskap hefter solidarisk for de forpliktelsene selskapet pådrar seg. En selskapskreditor ville kunne gå på hver enkelt deltaker når det ikke oppnås dekning innen 14 dager. Denne måten fremstår som en lettvin og effektiv måte å få dekket skattekravet på.

Dette synet kritiserer imidlertid av Finansdepartementet i en uttalelse inntatt i Utvalget 1977 s. 622. I den uttaler departementet at det ansvarlige selskapet ansvar etter daværende sktl. §31 annet ledd ”for det enkelte medlems skatt ikke er en selskapsforpliktelse som omfattes av det alminnelige solidaransvar i ansvarlige selskaper.” Departementet legger videre til grunn at skattekravet kun kan inndrives i fra selskapets aktiva.¹¹²

I Skattebetalingsloven med kommentar har forfatterne gitt uttrykk for at de mener at selskapet kan gjøres ansvarlig for deltakernes skatter og at dette er en naturlig del av

¹¹¹ 2000-11-17. LG-1999-01571.

¹¹² Skattebetalingshåndboken (2010) s. 389.

selskapsforpliktelsene. De peker videre på at situasjonen er noe ulik i fra aksjeselskaper der utbytte til aksjeeierne betales ut og uten direkte konsekvenser for selskapet. Til støtte for sine uttalelser viser de til en dom avgitt av Høyesterett ved Rt.1926. s.283. Høyesterett uttalte i denne dommen at forutsetningen for loven var at ansvarskravet skulle ha de samme rettslige privilegier enten kravet ble gjort gjeldene mot de enkelte medlemmer eller direkte ovenfor selskapet.¹¹³

I en konkret sak fikk skatteoppkreveren i Haugesund medhold fra tingretten om opprettholdelse av skattevedtaket der skatten ble søkt dekt hos en annen deltaker enn det skatteansvarlige deltakeren. Opprettholdelsen ble imidlertid trukket tilbake i Gulating lagmannsrett ved kjennelse. Men grunnlaget for dette var at det i utgangspunktet ikke var hjemmel for tvangsinndrivelse. Lagmannsretten tok altså ikke stilling til om man kunne gå på de øvrige selskapsdeltakerne.¹¹⁴

I forhold til det som har kommet frem ovenfor kan det virke som om adgangen til å gå på de enkelte deltakerne står nokså åpen. Om dette fører frem vil deltakerne kunne søke regress etter §16-1 tredje ledd. Noe som i seg selv taler for et solidaransvar.

¹¹³ Skattebetalingsloven med kommentar (2003) s. 343.

¹¹⁴ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 389.

8 Sktbl. §16-13 skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar

8.1 Generelt

Bestemmelsen er ment å regulere skattebetalingsansvaret for skifteforvaltere og styremedlemmer når selskaper, men også andre skattepliktige innretninger, oppløses (se kapittel 3.1.3). Man har også i bestemmelsen tatt med en objektiv restitusjonsplikt som gjelder for ulovlig utdelt utbytte.

Ordlyden i sktbl. §16-13:

- (1) Skifteforvaltere er ansvarlig for at tilstrekkelig av boets midler holdes tilbake til dekning av formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som ilignes eller som må forutsettes ilignet boet eller arvelater, etter at boet er tatt under skiftebehandling. Det samme gjelder konkursskyldners formues- og inntektsskatt og trygdeavgift når boet er ansvarlig for skatte- og avgiftskravet.
- (2) Tilsvarende ansvar påhviler hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskap og annen skattepliktig innretning, når dette oppløses og foretakets midler fordeles mellom eierne.
- (3) Er midlene utloddet eller fordelt i tilfelle som nevnt i første og annet ledd, uten at det er holdt tilbake midler til dekning av skatte- og avgiftskrav, kan ubetalt skatt og avgift innkreves hos konkurskreditorene, arvingene eller parthaverne, som er ansvarlig hver for sin andel av skatte- og avgiftskravet.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 7 til 9. Og foruten et par presiseringer er ikke den nye bestemmelsen ment å materielt endre på tidligere gjeldene rett.¹¹⁵

¹¹⁵ Ot.prp. nr. 83 (2004- 2005).

Man har i §16-13 første ledd erstattet begrepet ”skatt” og bytter den til ”formues- og inntektsskatt og trygdeavgift”. Hensikten bak begrepsskiftet var å tydeliggjøre at bestemmelsen ikke gjelder skatte- og avgiftskrav i vid forstand.¹¹⁶

I § 16-13 tredje ledd har man byttet ut begrepene ”skatt” og ”skatten” med ”skatte- og avgiftskrav” og ”skatte- og avgiftskravet”. Dessuten har man endret begrepet ”uerholdelig” til ”ubetalt” i tredje ledd.¹¹⁷

Lovgiver har her valgt å kanalisere skattebetalingsansvaret ved en plikt til å holde igjen nok midler slik at skattekreditorenes krav kan dekkes.

Det kommer ikke klart frem av rettskildene. Men slik loven er utformet virker det som lovgiver forventer en grunnleggende aktsomhet fra styremedlemmers og skifteforvalterens side i kraft av deres rolle. I tillegg har nok mulighetene for å pulverisere ansvaret ved henholdsvis regress og boforsikring gjort det enklere å rettferdiggjøre skattebetalingsansvaret.

Jeg vil starte med å redegjøre for skifteforvalternes skattebetalingsansvar i kapittel 8.2. Jeg vil dele opp kapittelet i to underkapitler. I 8.2.1 redegjør jeg for skattebetalingsansvaret for boet etter første ledd. Mens jeg i 8.2.2 vil redegjøre for skattebetalingsansvaret ved konkursåpning etter annet ledd.

Videre vil jeg gå over til å redegjøre for skattebetalingsansvaret hos medlemmer i styre og ledelse etter annet ledd i kapittel 8.3. Før jeg til slutt redegjør for restitusjonsplikten etter tredje ledd i kapittel 8.4.

¹¹⁶ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

¹¹⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 394.

8.2 Skifteforvalternes ansvar - §16- 13 første ledd

8.2.1 Ansvar for boet etter første punktum

§16-13 første ledd regulerer skifteforvalters ansvar for å holde tilbake tilstrekkelige midler til dekning av boets skatteforpliktelser ved offentlig skifte. Det er ilignet formues- eller inntektsskatt, samt trygdeavgift, på boet eller arvelater som skifteforvalteren kan gjøres ansvarlig for.

Skifteforvalter vil, foruten å prinsipielt være tingretten selv, ofte være en advokat som har fått delegert fullmakt fra tingretten. Denne blir da tingrettens bobestyrer.

Selv om skifteretten har en kontroll- og instruksjonsmyndighet overfor bobestyrer har man i § 16-13 første ledd pålagt bobestyreren et skattebetalingsansvar. Etter skifteloven § 91 a plikter bobestyrer å stille sikkerhet før han tiltrer jobben.¹¹⁸ Fra 1.januar 2009 inngikk imidlertid Domstolsadministrasjonen en generell boforsikring som også dekker det skattebetalingsansvaret som bobestyrer pålegges. Om det er bobestyrer eller tingretten selv som påtar seg skifte har dermed ingen betydning.¹¹⁹

Når det gjelder skattekravet trenger ikke den være meldt inn for å ansees som gyldig. Skifteforvalteren plikter nemlig å holde seg oppdatert på hvilke skattekrav som er. Samt å gjøre seg kjent med eventuelle krav som kan gjøres gjeldene før boet loddes ut. Slik underretning kan skifteforvalteren få hos skatteoppkreveren. I tillegg må skifteforvalteren passe på å få dødsboet forhåndslignet i tilfelle det finnes skattekrav man kan påregne men som ikke er utlignet jf. lignl. § 4-7 nr. 8 jf. 8-10.¹²⁰

Skatt som vedrører boet er allerede utlignet skatt som avdøde står til rest med. Også skatt på formues- og inntektsskatt som ilignes avdøde for dødsåret må betales. I tillegg kommer skatt på selve dødsboet jf. sktl. § 2-2 første ledd litra h.

¹¹⁸ Rundskriv G-0203 B (1995) kapittel 7.

¹¹⁹ Moe (2011) note 564.

¹²⁰ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 394-395.

I de tilfellene der arvingene gjennomfører et selvskifte, vil de mer vidtgående reglene i § 16-14 komme til anvendelse (se nedenfor).

8.2.2 Ansvar ved konkursåpning etter annet punktum

Ordlyden etter § 16-13 første ledd andre punktum lyder:

”Det samme gjelder konkursskyldners formues- og inntektsskatt og trygdeavgift når boet er ansvarlig for skatte- og avgiftskravet.

Dette gjør skifteforvalterne ansvarlig for skatteforpliktelser som er ilignet eller som det er mulig å iligne konkursdebitor før konkursåpningen. Skattekravet kan imidlertid ikke gjøres større en at det er midler i konkursboet til å dekke kravet.¹²¹

Skattekravet har fortrinnsrett i forhold til andre kreditorer jf. dekningsloven §§ 9-4 og 9-6. Kravet er imidlertid i andre prioritetsklasse etter dekningsloven og må derfor vike for lønnskrav etter dekl. § 9-3 og massefordringer etter dekl. § 9-2.¹²²

Etter dekl. § 9-4 annet ledd må allikevel ikke skattefordringenes ordinære forfallstid ligge lenger tilbake i tid enn 6 måneder før fristdagen. Er dette tilfelle mister skattekravet sin prioritet.

I de fleste tilfeller er det ikke noen skattekrav igjen i boet. Tingretten eller dens skifteforvalter har i de fleste tilfeller bedt om en forhåndsligning av skatten før konkurs åpnes etter lignl. § 4-7 nr. 7 og 8 og § 8-10. Forhåndsligningen foretas for perioden fra siste lignede inntektsår og frem til opphørstidspunktet.¹²³

¹²¹ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 395.

¹²² Skattebetalingshåndboken (2010) s. 395.

¹²³ Lignings ABC (2011/2012) s. 554.

8.3 Ansvar for medlemmer i styre og ledelse

§16-13 annet ledd gir ansvar for styremedlemmer og ledelse i selskaper og andre innretninger. Slike innretninger er etter skatteloven § 2-2 første ledd litra h, stiftelser, døds-, konkurs- og administrasjonsbo samt allmenningsskasser.¹²⁴

Det er kun selskaper som regnes som selvstendige skattesubjekt etter sktl. §2-2 første ledd som kan pådra et slikt ansvar for sine styremedlemmer. Dette er slått fast i henhold til fast forvaltningspraksis, og uttalt av finansdepartementet i Utv. 1977 s. 622 og Utv. 1980 s. 125.¹²⁵ Dette gjelder, som nevnt ovenfor i kapittel 3.1.3, foruten aksjeselskapsformene, også selskaper som faller under den generelle regelen etter sktl. § 2-2 første ledd litra e.

Ansaret ”påhviler hvert enkelt medlem av styre og ledelse i selskap” jf. §16-13 annet ledd. Plikten til å påse tilstrekkelige midler til dekning er den samme som nevnt ovenfor for tingretten og dets skiftforvaltere. Lovgiver ønsker å unngå at selskapet eller innretningen skal tømmes for midler i det man innser at skuten synker.

Aksjeloven og allmennaksjeloven har begge bestemmelser som regulerer det samme forholdet som bestemmelsen i skattebetalingsloven . Reglene i disse lovene er ment å sikre selskapets kreditorer. Men i motsetning til sktbl. § 16-13 tar reglene sikte på å sikre dekning for alle selskapskreditorene. Sktbl. §16-13 er således en spesialbestemmelse for skatt og er ment å sikre skattekreditorene.¹²⁶

Ansaret inntreer i det man kan si at selskapet eller innretningen skal oppløses.¹²⁷

§16- 13 annet ledd sikter til den formelle oppløsningen, men det er ikke krav til at oppløsningen skal være anerkjent formelt. Det er i rettspraksis blitt lagt vekt på om man

¹²⁴ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 395.

¹²⁵ Grønnerud (2011) note 430.

¹²⁶ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 396-397.

¹²⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 397.

kan anse oppløsningen for å være reel. En sentral avgjørelse er her den såkalte ABB-dommen (Rt. 1999 s. 946). I dommen uttaler førstvoterende blant annet:

” Grunnvilkåret er at NEBB ble "oppløst" ved aksjesalget. Etter min mening forutsetter ikke skatteloven § 32 at det har skjedd en selskapsrettslig oppløsning. Spørsmålet er - slik jeg ser det - om selskapet ble oppløst i skatterettslig forstand. Bestemmelsen er en skatterettslig regel, og det sentrale formålet er å hindre at skatteinnkrevingen blir gjort illusorisk. Når det her er foretatt en ligningsmessig gjennomskjæring, anses den skattemessige identitet brutt slik at det tidligere selskapet i realiteten kunne ha vært likvidasjonslignet. I det ligger at selskapet i skatterettslig henseende må anses som oppløst. Dette er samtidig et uttrykk for at ABB ikke i et tilfelle som det foreliggende - der selskapet er tømt for alt bortsett fra en pengefordring og skatteposisjonene - ved å betale ca 50 millioner kroner bør kunne kjøpe seg fri fra skatteansvaret ved å overføre det til et annet selskap med risiko for at myndighetene dermed avskjæres fra å få inndrevet kravet. Ved likvidasjon av NEBB pr. tidspunktet for aksjeoverdragelsen ville de betingede skattefritakene ha utløst en beskatning på rundt 200 millioner kroner.”

Hovedregelen er den at man regner det som en skattemessig likvidasjon også når man regner selskapet som likvidert etter selskapsrettslige regler. Det finnes imidlertid noen unntak om skattefri omdannelse av selskaper etter sktl. §11-20 og forskrift av 1999.nr 1158 (fsfin.) uten at jeg går nærmere inne på dette.¹²⁸

Annet ledd henger tett sammen med tredje ledd. Om skattebetalingsplikten som pålegges styre og ledelse etter annet ledd ikke etterleves vil det normalt medføre en restitusjonsplikt etter tredje ledd. Restitusjonsplikten er objektiv og krever ingen skyld eller delaktighet.

¹²⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 368.

8.4 Restitusjonsplikt for konkurskreditorer, arvinger og parthavere etter tredje ledd

Dersom styre eller ledelse ikke etterlever plikten sin etter annet ledd, vil det som oftest føre til en restitusjonskrav mot partshaverne i det oppløste selskap etter tredje ledd. Dette ansvaret er objektivt så partshavernes skyld eller delaktighet har ingen betydning.¹²⁹

Det man kan kreve restituert er den delen av utbyttet som overstiger lovlig utdelt utbytte. Det går således ikke an å ta beslag i mer enn det hver enkelt har mottatt i forbindelse med oppløsningen.

Ansvaret er solidarisk. Skatteoppkreveren kan derfor gå på hver enkelt av partshaverne og kreve den for hele beløpet om partshaveren har dekning for dette i sitt utbytte. De partshaverne som rammes kan etter sktbl. § 16-1 tredje ledd søke regress hos de øvrige partshaverne (se kapittel 5.4.4)

Kravet oppstår i det man kan si at manglende betaling er konstatert. Dette er også i tråd med den normale ordfortolkningen av ”ubetalt” i tredje ledd. Slik samsvarer tiden for kravet med det som tidligere er nevnt ovenfor om sktbl. § 16-1 og dens generelle regler om tidspunkt for forfalt krav (se kap 5.4.2).

Man finner også støtte for at kravet oppstår ved forfall i de beviste endringer som er foretatt av begrepet ”uerholdig” til ”ubetalt” i den nye loven. ”Uerholdig” åpner opp for en videre ordfortolkning der det kan virke som om man må ha prøvd en viss pågang hos andre før kravet kan gjøres gjeldene. Mens uttrykket ”ubetalt” er mer presist og støttet opp under at kravet kan gjøres gjeldene ved forfall.¹³⁰

¹²⁹ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 397.

¹³⁰ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 399.

9 Sktbl. §16-14 om arvingers skattebetalingsansvar

9.1 Generelt

Hovedreglene for skifte av dødsbo finner man i skifteloven (sl.). Sktbl. §16-14 er således en spesialbestemmelse som kun regulerer skattebetalingsansvaret for skatt i forbindelse med skiftet av dødsbo. Da reglene om skifte etter skifteloven er relativt omfattende, vil jeg begrense redegjørelsen så tett opp mot skattebetalingsansvaret som mulig. Noen regler fra skifteloven vil imidlertid bli drøftet.

Ved skifte av et dødsbo vil man som oftest ha tre ulike grupper av interessenter. Disse er arvingene, legatane og kreditorene.¹³¹ I skatterettslig sammenheng vil da særlig skatteoppkreveren som kreditor ha sine skattekrav dekt før midlene loddes ut. På bakgrunn av dette har vi ansvarsregelen i sktbl. § 16-14 om arvingers skattebetalingsansvar der arvingene velger å gjennomføre selvskifte istedenfor å overlate ansvaret til tingretten og offentlig skifte etter § 16-13.

Ordlyden i Sktbl. §16-14 :

Selvskiftende arvingers solidaransvar for formues- og inntektsskatt og trygdeavgift som er ilignet etter dødstidspunktet, er begrenset til det den enkelte har mottatt i arv. Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo er ikke ansvarlig for slike skatte- og avgiftskrav utover verdien av avdødes andel i boet.

Bestemmelsen viderefører skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 10 første og annet punktum. Men det er gjort visse endringer foruten at bestemmelsen er i egen paragraf.

Endringene som er gjort er blant annet at første ledd nå forutsetter solidaransvar, mens den i den gamle loven statuerte et solidaransvar for arvingene. I tillegg er uttrykket ”skatt”

¹³¹ Lødrup (2010) s. 282.

erstattet med ”formues- og inntektsskatt og trygdeavgift. Dette er, som også nevnt ovenfor, begrunnet i lovgivers ønske om å klargjøre at det ikke dreier seg om skatte – og avgiftskrav i vid forstand.¹³²

Ansvarsregelen sikrer at arvingene er sitt skattebetalingsansvar bevist og ikke løper i fra sine forpliktelser. Skattebetalingsansvaret gjelder uavhengig av bristende forutsetninger for gjeldens størrelse. Men arvingene solidaransvar strekker seg kun til å gjelde det den enkelte har mottatt i arv. Lovgiver har begrunnet denne ansvarsbegrensningen med den manglende virkningen preklusive proklama har overfor skattekrav.¹³³

For å kunne gjøre gjelden privat skifte må minst en av arvingene påta seg arvelaters gjeld. For den eller de arvingene som velger å overta gjelden til avdøde gjelder det et personlig skattebetalingsansvar ovenfor kreditorene. Disse arvelaterne risikerer altså å måtte dekke mer enn det de får i arv. Slik kan skattekreditorene ta beslutning i arvekravet, men det kan først realiseres i det arvingen får den utbetalt.¹³⁴

Videre i andre punktum har man regler som begrenser ansvaret til gjenlevende ektefelle som sitter i uskiftet bo.

Jeg starter med å redegjøre for første punktum i kapittel 9.2 før jeg går over til annet ledd i kapittel 9.3.

¹³² Skattebetalingshåndboken (2010) s. 400.

¹³³ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 400.

¹³⁴ Moe (2011) Note 443.

9.2 Første punktum, selvskiftende arvingers ansvar

Det mest vanlige er å foreta skifte privat i motsetning til offentlig. Utgangspunktet er, uavhengig av privat eller offentlig skifte, at avdødes kreditorer viderefører sin rettstilling slik den var før avdødes bortgang.¹³⁵ Dette gjelder så langt det lar seg gjøre å overføre rettstillingen til en eller flere debitorer. En kan selvsagt ikke forlange at de nye debitorene skal måte oppfylle kontrakter som bærer preg av personlig art, arbeid osv.¹³⁶

Hver enkelt loddeier kan imidlertid når som helst kreve offentlig skifte etter sl. § 84 jf. sl. § 60. Denne muligheten er åpen helt til man anser skiftet for å være avsluttet. Det samme retten til å kreve offentlig skifte gjelder i de tilfeller en legatar arver minst $\frac{3}{4}$ av boet jf. sl. § 84 tredje ledd med støtte i Ot.prp. nr. 46 1989-90 s 22. Legataren kan uansett kreve offentlig skifte etter ett år om ikke arvelaterne godtgjør at de ikke er å bebreide for forsinkelsen jf. sl. § 84 fjerde ledd. Offentlig skifte foretas av tingretten eller dens skifteforvalter som nevnt ovenfor under kapittel 8.

Skifteloven §78 første ledd første punktum setter krav til at minst en myndig loddeier må overta skattebetalingsansvaret for gjelden for at privat skifte skal være mulig. Dersom loddeieren er umyndig, må vergen(e) godkjenne privat skifte etter sl. § 79.

Der flere tar på seg skattebetalingsansvaret hefter de solidarisk etter sl. § 78 annen punktum. Når enten alle loddeierne eller 60 dagers fristen etter sl. § 81 er uløpt, utstedes det en skifteattest til de som overtar gjelden jf. sl. § 82. Skifteattesten fungerer som bevis for at arvingene har overtatt arvelaters disposisjoner.

De arvingene som ikke overtar gjelden blir bare skattebetalingsansvarlig for avdødes gjeld inntil verdien av det de har mottatt i arv jf. sktbl. §16-14 første punktum jf. sl. § 78 tredje punktum. Om dette beløpet overstiger den avdødes skatteforpliktelse kan skatteoppkreveren rette hele kravet mot arvingen uten å måtte henvende seg til de andre

¹³⁵ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) s. 147.

¹³⁶ Lødrup (2010) s. 314.

arvingene. Det blir så opp til den som må dekke kravet å søke regress hos de øvrige medarvingene på bakgrunn av ulovfestet regressadgang. Regressadgangen etter skattebetalingsloven åpner nemlig ikke automatisk opp for regress etter skattebetalingsansvare i § 16-14 (om regress se kapittel 5.4.4).

Arvinger som derimot har overtatt avdødes gjeld etter skifteloven § 78 vil ha et langt mer vidtrekkende ansvar. For skatt ilignet avdøde før dødsfallet vil vedkommende være betalingsansvarlig for skatten fullt ut. Vedkommende vil måtte betale hele skatten selv om den langt overstiger det beløp vedkommende har mottatt i arv. For skatt ilignet avdøde etter dødstidspunktet vil ansvare være begrenset til det som er mottatt i arv.

I overensstemmelse med den oppfatning departementet legger til grunn i Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) s. 146, legges det til grunn at den endrede ordlyd i ansvarsbestemmelsen bare representerer en presisering. Regelen antas å være overensstemmende med den regel som videreføres fra skattebetalingsloven av 1952 § 37 nr. 10. Dette innebærer at regelen slik den nå er utformet får anvendelse på alle saker uten begrensninger bakover i tid.¹³⁷

Det er ingenting i veien for at arvingene avventer å overtar gjelden etter at boet har vært til offentlig skifte en stund jf. sl. § 32. Dette kan være betryggende for arvingene da man først etter en stund, og gjerne etter at proklamafristen er ute, finner ut om boet kan regnes som solvent.¹³⁸ Frivillighetsaspektet gjør det også mindre betenkelig å ilegge et skattebetalingsansvar for lovgivers del.¹³⁹

Skulle arveloddet utgjøre mindre enn 3 ganger grunnbeløpet i folketrygden, vil boet hefte for resterende midler som er igjen etter dekning av utgifter til begravelsen jf.¹⁴⁰

¹³⁷ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 401.

¹³⁸ Lødrup (2010) s. 317.

¹³⁹ Skattebetalingsloven (2010) s. 401-402.

¹⁴⁰ 1G utgjør per dags dato 79.216 kr. Tallet er hentet i fra nettsiden til Skatteetaten og gjelder fra 1.5.2011.

9.3 Annet punktum om gjenlevende ektefelles ansvar for skatter

Hjemmelen for adgangen til gjenlevende å sitte i uskiftet bo finner vi i arveloven § 9. § 16-14 annet punktum regulerer omfanget av det skattebetalingsansvaret gjenlevende ektefelle kan pådra seg ved uskifte.

Ektefelle i uskifte trer etter al. § 20 inn i avdøde ektefelles gjeld. Således også eventuelle skattekrav. Det vanlige er at gjenlevende ektefelle utskriver et preklusivt proklama der mangel på innmelding av krav fører til bortfall. Men i forhold til skattebetalingsansvaret vil ikke dette ha virkning jf. sktbl. § 10-3.

§16-14 annet punktum stadfester at skattebetalingsansvaret til den lengstlevende ektefelle bare gjelder eventuelle skattekrav ilignet etter dødsfallet som er innenfor verdien av avdødes andel i boet. Verdien vil kort sagt være det som førsteavdøde eide.¹⁴¹

For skatt ilignet før ektefellens dødsfall er den uskiftede ektefellen skattebetalingsansvarlig fullt ut. Lovgiver har her lagt til grunn de samme vilkårene som oppstilles for arvingene etter første punktum. Den skatten som ilignes før dødsfallet er etter lovgivers syn beregnelig. Om ektefellen velger å sitte i uskifte eller ikke er således frivillig.¹⁴²

Det står ikke uttrykkelig i rettskildene, men det kan være naturlig å anse begrensningen av skattekravet som et uttrykk for den manglende virkningen det preklusive proklamaet har. Dette i tråd med det som er sagt i første punktum

¹⁴¹ Skattebetalingsloven (2010) s. 401-402.

¹⁴² Skattebetalingsloven (2010) s. 401-402.

10 Sktbl. § 16-20 om ansvaret for forskuddstrekk og utleggstrekk

10.1 Generelt

Selv om hovedregelen etter sktl. §2-1 er at det er arbeidstaker som er skatteansvarssubjektet, vil det i enkelte tilfeller oppstå et skattebetalingsansvar for arbeidsgiver. Etter sktbl. § 16-20 gjør man den som har ansvaret for forskuddstrekk og utleggstrekk skattebetalingsansvarlig ved manglende avsetning av forskudd eller betaling. Man pålegger her arbeidsgiver rollen som skatteinnkrever for staten.

Bestemmelsen skiller seg ut i fra de øvrige reglene i skattebetalingsloven kapittel 16 ved at skattebetalingsansvaret ikke skyldes forsømmelse fra skatteansvarssubjektet men egen forsømmelse fra arbeidsgivers side.¹⁴³

Det som er tatt med i bestemmelsen er, med unntak av en del omredigeringer, en videreførelse av skattebetalingsloven av 1952 § 49. De endringer som er gjort er for det meste begrepsbruken og språk. Endringene er ikke ment å endre på den eldre rett.¹⁴⁴

På grunn av at §16-20 gir en del generelle regler om arbeidsgivers ansvar vil jeg begrense redegjørelsen av paragrafen til å gjelde selve ansvaret for forskuddstrekket, utleggstrekket og meldeplikten. Jeg vil derfor ikke redegjøre for motregning og foreldelsesreglene etter tredje og fjerde ledd.

Det er ikke plass for å redegjøre for alle bestemmelser om selve utførelsen av forskuddstrekket etter skattebetalingslovens kapittel 5. De viktigste bestemmelsen blir imidlertid tatt med så lenge de støttet under ansvarsbegrepet etter sktbl. § 16-20.

¹⁴³ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 403.

¹⁴⁴ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005).

Jeg vil starte med å redegjøre for arbeidsgiverbegrepet i kapittel 10.2. Dette for å fastsette skattebetalingssubjektet i forhold til § 16-20.

Videre går jeg over til redegjøre for formålet med § 16-20 i kapittel 10.3. Før jeg i kapitlene 10.4 til 10.6 redegjøre for de ulike pliktene. Heretter plikten til forskuddstrekk, utleggstrekk og meldeplikten.

10.2 Arbeidsgiverbegrepet etter sktbl. § 16-20

Selv om §16-20 sier at ”(...) *de som har plikt til å foreta forskuddstrekk (er) ansvarlig for beløpet*”, vil jeg ved videre redegjørelse bruke arbeidsgiver som eksempel for å redegjøre for ansvaret etter §16-20. Dette på bakgrunn av at man etter kapittel 5 i skattebetalingsloven og § 10-10 ser at det i de fleste tilfellene er arbeidsgiver som er ansvarlig etter reglene i §16-20.

Man har i skattebetalingsloven gitt arbeidsgiverbegrepet en bredere omfang enn definisjonen i arbeidsmiljøloven § 1-8 som sier at ”enhver som har ansatt arbeidstaker for å utgjøre arbeid i sin tjeneste” regnes som arbeidstaker. Hoveddefinisjonen av ”arbeidsgiver” finner man i sktbl. § 4-1 litra c og angir arbeidsgiver som:

Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.

Arbeidsgiverbegrepet er altså ikke knytte opp mot en bestemt tjeneste eller et kontraktsforhold. Og man skiller ikke mellom om arbeidsgiver er privatperson eller eget næringsdrivende. Man knytter i skattebetalingsloven begrepet ”arbeidsgiver” opp mot en faktisk utbetalings situasjon.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Lerang (2011) s.120.

Et eksempel som belyser den faktiske utbetalingssituasjonen er dommen gitt i Rt. 1995 s. 584. Der ble en bank ansett som arbeidsgiver på bakgrunn av at dens handling sikret banken sin pant. Banken hadde nemlig etterkommet en anmodning om å utbetale lønn til tross for at den aktuelle kontoen var sperret og sagt opp.

Som man ser er arbeidsgiverbegrepet ikke alltid knyttet opp mot enkeltpersoner. Således kan arbeidsgiver også være, som nevnt ovenfor, en bank. Der unnlatelsen av plikten etter § 16-20 skyldes forsømmelser i fra daglig leder eller styremedlemmer vil ikke § 16-20 gi et direkte tvangsgrunnlag ovenfor dem. Skatteoppkreveren må i de tilfellene gå til erstatningssøksmål eller fremme sivilt krav i forbindelse med straffesak for å fremskaffe tvangsgrunnlag.¹⁴⁶

Man er imidlertid nødt til å avgrense arbeidsgiverbegrepet opp mot ubetaling av ytelser som er en del av mottakers selvstendige næringsvirksomhet. Utbetaling til selvstendig næringsdrivende med selvstendig næringsvirksomhet er nemlig ikke trekkpliktig. Slik sett er man ikke en arbeidsgiver i relasjon til skattebetalingsloven. Selvstendig næringsdrivende er definert i folketrygdeloven §1-10 uten at jeg går nærmere inne på begrepet i oppgaven.¹⁴⁷

10.3 Formålet med bestemmelsen

Ansaret etter § 16-20 skiller seg ut i fra de øvrige bestemmelsene i kapittel 16 ved at det ikke handler om ansvar for andres forpliktelsen men om ansvaret for egne forsømmelser.¹⁴⁸

Grunnen til at man har valgt å legge ansvaret for innbetalingen av forskuddstrekket på arbeidsgiver er å sikre seg mot skattetaf. Det er anslått at mellom 80 og 90 prosent av den personlig direkte skatten innbetales gjennom forskuddstrekkordningen.¹⁴⁹ At arbeidsgiver

¹⁴⁶ NOU 2009: 4.

¹⁴⁷ Lerang (2011) s.120.

¹⁴⁸ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 402.

¹⁴⁹ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) s.48.

på denne måten har overtatt rollen som skatteoppkrever for staten kan virke som den mest logiske og sikre løsningen ved forskuddstrekk. Å måtte henvende seg til hver enkelt arbeidstaker ville i tillegg føre til unødvendig merarbeid for skatteoppkreverne.

Men man må ikke glemme at arbeidsgiverne også på denne måten gjør seg ansvarlig for å sette seg inn i reglene for forskuddstrekk. Til tross for at lovgiver har prøvd å systematisere reglene på en mer pedagogisk måte ved den nye skattebetalingsloven av 2005, er reglene komplekse og ofte vanskelig å sette seg inn i.

Arbeidsgiver må for eksempel ta standpunkt til hva som skal regnes som trekkpliktig ytelse etter sktbl. § 5-6 eller trekkfri etter sktbl. §5-7. Det er forhold på mottakerens hånd som er avgjørende ved en slik vurdering. Men konsekvensen av en feilvurdering vil imidlertid ramme arbeidsgiver som utbetaleren av ytelsene.¹⁵⁰

Et annet eksempel er når arbeidsgiver mottar en påstand om at mottakeren er selvstendig næringsdrivende selv om arbeidet bærer preg av uselvstendig arbeid. Her må arbeidsgiver selv bedømme om han betaler for ytelser gitt av selvstendig næringsdrivende eller oppdragstakere.¹⁵¹

I begge tilfeller må man kunne stille noen minstekrav til aktsomhet hos arbeidsgiver. Men eksemplene er med på å synliggjøre hvor vanskelig det kan være for arbeidsgiverne å holde seg til reglene. Brudd på arbeidsgivers plikter etter § 16-20 kan i verste tilfelle føre til straffeansvar etter kapittel 18 (se om straff som virkemiddel i kapittel 5.3.1).

Man har i §16-20 gitt arbeidsgiver to hovedansvarsområder. Den første er å sørge for å forskuddstrekke skatt, den andre er å inndrive eventuelle utleggstrekk pålagt arbeidstaker.

¹⁵⁰ Lerang (2011) s. 121-122.

¹⁵¹ Lerang (2011) s. 123.

10.4 Ved manglende forskuddstrekk

Bakgrunnen for forsømmelsen kan være ulikt motivert. Noen ganger er det rett og slett en forsømmelse, andre ganger er forskuddstrekket med vidende vilje holdt utenfor. Spesielt kan dette skje der selskapene er nær konkurs og man ved å forsømme trekkplikten prøver å fremstå som om alt er normalt. Andre ganger er formålet å trekke mest mulig penger ut i fra selskapet før konkurs blir åpnet.¹⁵²

Dersom arbeidsgiver forsømmer sin plikt til å gjennomføre eller betale forskuddstrekk og dette går ut over skattekreditorene, vil skatteoppkreveren kunne gjøre han økonomisk ansvarlig.¹⁵³ Hjemmelen for dette finner man i sktbl. § 16-20 første ledd, jf. sktbl. §4-1 annet ledd.

Ordlyden i sktbl. § 16-20 første ledd lyder slik:

Dersom forskuddstrekk ikke blir foretatt i samsvar med reglene i kapittel 5 eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-10, er de som har plikt til å foreta forskuddstrekk ansvarlig for beløpet.

For at arbeidsgiver skal kunne anse seg ansvarsfri mht. forskuddstrekket, må trekket gjennomføres etter reglene i skattebetalingslovens kapittel 5. De viktigste reglene er § 5-10 som gir anvisning på hvordan trekket skal gjennomføres på korrekt måte og § 5-12 som bestemmer hvordan beløpet skal behandles frem til endelig oppgjør. Oppgjørsreglene fremgår av § 5-11. Selve trekkbeløpet regnes som regel ut i fra arbeidstakers skattekort jf. sktbl. 5-10.

¹⁵² NARF (2008).

¹⁵³ Skd 2011-12.

10.4.1 Når inntreer plikten?

Forskuddstrekkplikten for arbeidsgiver oppstår i det øyeblikk at det er adgang til å få godtgjørelsen utbetalt, dette selv om oppgjøret finner sted ved senere tidspunkt jf. sktbl. § 5-10 (1). Et eksempel er om arbeidstaker får utbetalt lønn i januar basert på arbeid i desember. I dette tilfelle skal man regne godtgjørelsen tilgjengelig allerede i desember måned.

10.4.2 Ansvarsfraskrivelse etter §16-20 første ledd tredje punktum

Ordlyden i sktbl. § 16-20 første ledd tredje punktum lyder slik:

”Unnlatelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiver eller noen i hans tjeneste.”

Trekkplikten ansees forsømt om ikke den ansvarlige kan godtgjøre at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra han selv eller noen han har i sin tjeneste jf. § 16-20 første ledd tredje punktum.

I en kjennelse fra Borgarting lagmannsrett ble det lagt vekt på selskapets interne struktur og rutiner for å behandle trekkplikten. Har arbeidsgiver sørget for å ha gode og sikre rutiner vil dette telle i hans favør. Det legges også vekt på selskapets størrelse. Aktsomhetskravet skjerpes parallelt med firmaets størrelse. Selv om den gitte saken behandlet ansvaret for trekkpålegg, henviste lagmannsretten til reglene om forskuddstrekk og la de samme kriteriene til grunn.¹⁵⁴

I en lignende sak kom Høyesteretts kjæremålsutvalg frem til at arbeidsgiver ikke kunne klandres for at trekkplikten ikke ble gjennomført. Bakgrunnen for dette var at daglig leder

¹⁵⁴ LB-2006-134236.

med vilje hadde holdt skjult at et slikt vedtak om trekkplikt forelå. Kjæremålsutvalget drar også her paralleller mellom ansvaret ved trekkpålegg og ansvaret for forskuddstrekk etter §16-20.¹⁵⁵

Arbeidsgiver oppfyller sitt ansvar først når man kan stadfestet en reel adskillelse i fra selskapets egen kapital. Dette kaller man gjerne separasjonsplikten.¹⁵⁶

10.4.3 Skattetrekkskonto og bankens ansvar

Det er som regel nok at beløpet settes inn på en spesifikk skattetrekkskonto jf. § 5-12 for å stadfeste en reel adskillelse. En lignende ordning med egen skattetrekkskonto gjennomføres også i Sverige. En skattetrekkskonto gjør det enklere for skatteoppkreverne å stadfeste manglende betalingsevne ved forfallstidspunktet.¹⁵⁷ Det er slik sett ikke nok å ha ført opp beløpet som trukket i regnskapet. Beløpet må stå på konto.¹⁵⁸

Har skatterettskontoen allerede innestående midler nok til å dekke skattetrekket ved lønnsutbetalingen, slipper selskapet å foreta løpende overføringer.

I enkelte tilfeller kan man også stille garanti, men dette gjelder kun for foretak som har rett til å drive finansvirksomhet etter finansvirksomhetsloven § 1-4.¹⁵⁹

Banken plikter å påse at arbeidsgiver ikke disponerer over skattetrekkkontoen på en ulovlig måte jf. §5-12 fjerde ledd. Lovlig disponering vil være innbetaling, overføring til tilsvarende konto i annen bank eller utbetaling til skatteoppkreveren jf. tredje ledd annet punktum.

¹⁵⁵ Rt 2006 1626.

¹⁵⁶ Skd 2011-12.

¹⁵⁷ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) s. 21.

¹⁵⁸ Grønnerud, (2011) note 134.

¹⁵⁹ Skattebetalingshåndboken (2010) s. 403-405.

Plikten etter fjerde ledd må ses i sammenheng med medvirkningsbestemmelsen i sktbl. §18-1 tredje ledd. Ansvarlige personer i banken kan risikere straff om ansvaret ikke overholdes. I tillegg kan banken risikere å bli erstatningsansvarlig for eventuelle tap skattekreditorene påføres.¹⁶⁰ Her virker det som om lovgiver har tatt forbehold og sikret misbruk av skattetrekkkonto ved å bevisst ansvarliggjøre bankene som profesjonell part.

Har arbeidsgiver foretatt et faktisk forskuddstrekk uten å satt det inne på skattetrekkkontoen eller betalt skatteoppkreveren, vil han kunne holdes ansvarlig på et objektivt grunnlag for eventuelle tap.¹⁶¹ Et eksempel vil være der trekket er fysiske penger og disse går tapt ved brann. Dette forankres i at ansvarskravet anses forfalt før forfallstidspunktet for innbetaling etter §10-10 er inntruffet. Slik blir kravet et tvangsgrunnlag etter tvangsfullbyrdelsesloven §4-4.

10.5 Manglende trekk ved utleggstrekk

Etter § 16-20 første ledd annet punktum plikter også arbeidsgiver å sørge for å trekke arbeidstaker ved utleggstrekk.

Ordlyden i sktbl. § 16-20 første ledd annet punktum lyder slik:

”(..) Det samme gjelder dersom et utleggstrekk etter § 14-4 ikke blir foretatt og oppgjør ikke blir gitt i samsvar med §§ 10-50 og 14-5.”

Her hviler ikke ansvaret utelukkende kun på den typiske arbeidsgiver. Trekkplikten gjelder også en utvidende krets av trekkpliktige.¹⁶² Sktbl. §14-4 annet ledd litra b hjemler nemlig hjemmel for utleggstrekk i godtgjørelse gitt til selvstendig næringsdrivende ved selvstendig arbeid.

¹⁶⁰ Grønnerud, (2011) note 149.

¹⁶¹ Skatteprosess (2011) s. 130-132.

¹⁶² Grønnerud, (2011) note 434.

I de tilfellene det skal tas utleggstrekk i godtgjørelse gitt til selvstendig næringsdrivende, er det oppdragsgiver som står for trekkplikten jf. sktbl. §10-50. Grunnen til at man her har valgt å gå bort i fra reglene om forskuddstrekk er at oppdragsgiverne ikke har noen plikt til å ha en skattetrekkkonto slik arbeidsgiverne er. Betaling skal i stedet skje etter anvisning i fra namsmannen og etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-22.¹⁶³

Utleggstrekket skal for arbeidsgiver med skattetrekkkonto følge de samme reglene som gjelder for forskuddstrekk, altså reglene i skattebetalingsloven kapittel 5 jf. sktbl. § 14-5.

Om lønnstaker krever inn lønnen sin på egen hånd plikter han å betale inn forskuddstrekket til sin arbeidstaker. Det som er litt spesielt i et slikt tilfelle er at ansvaret fortsatt er arbeidsgivers. Så det er i arbeidsgivers interesse å få inn beløpet fra arbeidstaker.¹⁶⁴

10.6 Arbeidsgivers meldeplikt

Etter annet ledd er arbeidsgiver pålagt en meldeplikt ovenfor skattemyndighetene. Plikten er ilagt for å unngå unndragelse av skatt som kunne vært trukket.

Ordlyden i sktbl. §16-20 annet ledd:

Arbeidsgiver som unnlater å sende pliktig melding om ansettelse, eller som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i melding eller på annen måte, er ansvarlig for de beløp som kunne være trukket etter § 14-4 dersom melding eller opplysning var gitt på riktig måte. Bestemmelsen i første ledd tredje punktum gjelder tilsvarende. Ved fastsetting av ansvaret skal det legges til grunn at trekk ville blitt satt i verk 14 dager etter tjenesteforholdets begynnelse, med 10 prosent av trekkgrunnlaget.

¹⁶³ Grønnerud, (2011) note 314.

¹⁶⁴ Grønnerud, (2011) note 378.

Meldeplikten omfatter en plikt til å registrere arbeidstakere i arbeidstakerregisteret etter folketrygdelovens kapittel 25. Plikten inntreer når arbeidsforholdet er ment å vare i minst sju dager jf. ftrl. § 25-1. Den samme plikten inntreer når arbeidsforholdet opphører. I tillegg vil uriktige opplysninger om arbeidstakers lønn kunne føre til at arbeidstaker må stå ansvarlig for beløpet.¹⁶⁵

11 Noen bemerkninger til slutt

Jeg nevnte innledningsvis at ansvars plasseringen fra lovgivers blant annet bygget på et ønske om et samspill mellom den som i utgangspunktet er skatteansvarssubjektet og den som pådrar seg en skattebetalingsplikt. Uten at skattebetalingsreglene gir forutsetninger for dette samspillet vil man risikere at reglene i praksis ikke fungerer. Dette sier man gjerne er kravet om at skattebetalingsreglene rettspolitisk må være legitime gitt.

Det virker som om lovgiver gjennomgående har avveid graden av skattebetalingsansvaret i forhold til hvor egnet skattebetalingssubjektene er til å bære ansvaret. Ved å balansere hensynet til skattekreditor opp mot hensynet til skattebetalingssubjektet vil man enklere få aksept for skattebetalingsansvaret. Med aksepten minsker også skattetapet.

De ulike skattebetalingsreglene jeg har tatt for meg har bidratt til et par bemerkninger angående skattebetalingsansvaret. Gjennomgående kan jeg trekke ut 3 ulike hovedformål som lovgiver har vektlagt og begrunnet skattebetalingsansvarene med. Disse er muligheten for regress, aksept av risiko og av praktiske hensyn.

Regressadgangen etter § 16-1 tredje ledd virker til å være brukt som en brekkestang for lovgiver. Ved å gi skattebetalingssubjektene muligheten for å pulverisere

¹⁶⁵ Ot.prp. nr. 83 (2004-2005)

skattebetalingsansvaret rettferdiggjør lovgiver de gangene hensynet til skattekreditor kan virker noe mer ivaretatt en skattebetalingssubjektet. Dette gjelder særskilt for deltakerne i selskaper etter § 16-11 og styremedlemmene etter § 16-13. I begge tilfellene åpnes det for solidaransvar.

Regressadgangen kan imidlertid i noen tilfeller skape urimelige situasjoner for den som må søke regress overfor de øvrige skattebetalingsansvarlige. Lovgiver forutsetter i disse tilfellene at skattebetalingssubjektene kan søke dekning hos de øvrige subjektene. Da regressadgangen ikke gir automatisk tvangsgrunnlag kan man imidlertid ende opp med en langvarig prosess før regressen er gjennomført.

Der skattebetalingsansvaret fordrer en aksept av risiko har man fra lovgivers side sett en tendens til å vektlegge et krav om aktsom opptreden i fra skattebetalingssubjektet side. Dette ser man tydelig i arvingers skattebetalingsansvar i § 16-14. Ved å frivillig velge privat skifte vil lovgiver gjøre det klart at man bør være bevisst sitt ansvar og plikter å gjøre seg kjent med omfanget av avdødes skatteplikter. Er man usikker har man alltid muligheten til å kreve offentlig skifte.

I andre tilfeller er skattebetalingsansvaret pålagt av mer praktiske hensyn. Dette kommer klart frem i arbeidsgivers skattebetalingsansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk etter §16-20. Lovgiver har her sett det mest effektivt og sikkert å overføre det man kan si er skatteinnskrevningsdelen til arbeidsgiver. For å unngå forsømmelser ser lovgiver det som nødvendig å legge til rette for et skattebetalingsansvar i § 16-20. I tillegg har lovgiver åpnet for muligheten til å straffesanksjonere ovenfor arbeidsgiver etter skattebetalingsloven kapittel 18. Dette må sees på som en ekstra sikring fra lovgivers side da inndrivelsen i fra arbeidsgiver utgjør mesteparten av skatteinntektene.

Det praktiske hensynet er for øvrig også vektlagt i foreldrenes skattebetalingsansvar etter §16-10. Å drive kontroll med skatterettslige transaksjoner innad blant familiemedlemmer fordrer et skattebetalingsansvar fra foreldrenes side.

Litteraturliste

Gjølstad, Thorbjørn, Skattens betydning for bygging og utvikling av et moderne samfunn – et historisk tilbakeblikk, 2007

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dep/org/avdelinger/skattelovavdelingen/thorbjorn-gjolstad/skattens-betydning-for-bygging-og-utvikl.html?id=456319> (Sisert 21.03.12)

Store norske leksikon, Dansketiden, 2012, <http://snl.no/dansketiden> (Sisert 12.04.12)

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 5.utg. Oslo, 2005

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 6. utg. Oslo, 2009

Lødrup, Peter, Arverett, 5.utg. Oslo, 2010

Bedrift, selskap og skatt, Zimmer, Frederik... [et al.]. 5.utg. Oslo, 2010

Skattebetalingsloven med kommentarer, Lossius, Petter ... [et al.]. 1.utg. Oslo, 2003

Oversikt over Norges rett, Knoph, Ragnar... [et al.]. 12.utg. Oslo, 2004

Stoveland, Per Helge, Kommentar til ligningsloven. Norsk lovkommentar. B. 2. 2005, s. 1362

Eckhoff, Torstein, rettskildelære, 5. utg. Oslo, 2001

Zimmer, Frederik, Jussens Venner 1978 Om rettssikkerhet i lignings- og arveavgiftsforvaltningen, Oslo, 1978

St.meld. nr. 29, 2004,

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stmeld/20032004/stmeld-nr-29-2003-2004-/4.html?id=404248> (Sisert 17.04.12)

Det store norske leksikon på nett, skatt, 2009, <http://snl.no/skatt> (Sisert 12.04.12)

Det store norske leksikon på nett, dansketiden, 2012, <http://snl.no/skatt> (Sisert 12.04.12)

Lokalhistoriewiki.no, leilendingsskatt, 2009,

<http://lokalhistoriewiki.no/index.php/Leksikon:Leilendingsskatt> (Sisert 11.04.12)

Wikipedia.no, skatt i norge, 2012,

http://no.wikipedia.org/w/index.php?title=Skatt_i_Norge&action=history (Sisert 12.04.12)

Skatteetaten.no, avdekket høyeste beløp noensinne, 2012,

<http://www.skatteetaten.no/no/Pressemeldinger/2012/Avdekket-hoyeste-belop-noensinne/>
(Sisert 20.03.12)

Gjems-Onstad, Ole, Skatteprosess, Kritiske perspektiver på norsk skatteforvaltning , 2011,
(Sisert Rettsdata.no 13.03.12)

Lerang, May-Lise Persen, Skatteprosess, Forskuddstrekk - arbeidsgivers plikter, 2011
(Sisert Rettsdata.no 26.01.12)

Utv 2004 s 814, kapittel 6, Skatteetatens behandling av uriktige skattekrav som følge av åpenbare feil i den elektroniske ligningsbehandlingen, (Sisert Rettsdata.no 10.04.12)

Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet, Skattebetalingshåndboken, 2010 (Sisert fra Rettsdata, 30.01.12)

Skattedirektoratet, Skd 2011-12 Godskriving av forskuddstrekk (Sisert Rettsdata.no 07.03.12)

Grønnerud, Jan, Kommentarer I: Skattebetalingsloven 1952 (Sisert Rettsdata.no 09.02.12)

Moe, Ernst, Kommentarer I: Skifteloven 1930 (Sisert Rettsdata.no 03.04.12)

Stoveland, Per Helge, Kommentarer I: Skatteloven 1999 (Sisert Rettsdata.no 15.04.12)

Finansdepartementet, Utv 1994 s 547 Selskapets ansvar for skatt ved salg av andel i nettolignet selskap (Sisert Rettsdata.no 13.02.12)

Justis og beredskapsdepartementet, Rundskriv G-0203 B (1995)

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/jd/dok/rundskriv/1995/g-0203-b/7.html?id=278755>

(Sisert 23.04.12)

Skatteetaten.no, oversikt over grunnbeløpet etter folketrygden,

<http://www.skatteetaten.no/no/Tabeller-og-satser/Grunnbelopet-i-folketrygden/> (Sisert

05.04.12)

Skattedirektoratet, Lignings- ABC, 2011/2012 (Sisert Rettsdata 15.04.12)

UFIN. 2007. 3638 (2007) Spørsmål om Finansdepartementets syn på forståelsen av skatteloven § 2-14 første ledd. (Sisert Lovdata.no 15.04.12)

NARF.no, Arbeidsgivers manglende innbetaling og innrapportering av forskuddstrekk for ansatte, 2008, <http://www.narf.no/Fagstoff/Annet/Annet-fag/Arbeidsgivers-manglende-innbetaling-og-innrapportering-av-forskuddstrekk-for-ansatte/> (sisert 07.03.2012)

Meld. St. 11 (2010-2011) Evaluering av skattereformen 2006 (Sisert Rettsdata.no 13.03.12)

NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser (Sisert Rettsdata.no 04.04.12)

NOU 2004: 12 Bedre skatteoppkrevning (Sisert Rettsdata.no 21.04.12)

Lov- og forarbeidsregister:

Skattebetalingsloven 2005

Skattebetalingsloven 1952

Skatteloven 1999

Ligningsloven 1980

Arveloven 1972

Forvaltningsloven 1967

Skifteloven 1930

Folketrygdeloven 1997

Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (Sisert rettsdata.no 12.03.12)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov (Sisert Rettsdata.no 18.04.12)

Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer. (Sisert Rettsdata.no 17.04.12)

Innst. O. nr. 130 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) (Sisert Rettsdata.no 23.04.12)

Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) Om ligningslov og endringer i andre lover. (Sisert Rettsdata.no)

12 Domsregister

Rt 1999 946 (ABB)

LG 1996 2008

LB-2006-134236

Rt 2006 1626

Rt 1995 584

