



Godskriving av forskuddstrekk

I meldingen redegjøres det for gjeldende regler og vilkår for godskriving av det forskuddstrekket som arbeidsgivere eller andre trekkpliktige er forpliktet til å foreta ved utbetaling av lønn eller andre trekkpliktige ytelser. Videre gir meldingen retningslinjer for når godskriving av forskuddstrekk kan nektes.

1	Innledning	2
1.1	Hjemmel.....	2
1.2	Rettslige utgangspunkter	2
1.3	Avgrensning mot andre spørsmål om ansvar	2
1.3.1	Personlig ansvar for samlet trekkansvar	2
1.3.2	Straffeansvar.....	3
1.3.3	Ansvar ved misligholdt gjennomføring av utleggstrekk	3
2	Retten til godskriving av forskuddstrekk	3
2.1	Vilkår for godskriving.....	3
2.2	Krav til dokumentasjon.....	4
3	Tilfeller hvor godskriving av trekk kan nektes ved manglende innbetaling	5
3.1	Hovedtilfeller av mislighold	5
3.1.1	Forskuddstrekk er helt eller delvis ikke foretatt	5
3.1.2	Forskuddstrekk er foretatt, men ikke innbetalt	5
3.2	Vilkår for å nekte godskriving – vurdering etter en erstatningsrettslig aktsomhetsnorm.....	5
3.3	Nærmere om den personkretsen som rammes i et aksjeselskap	6
3.3.1	Generelt	6
3.3.2	Forskjell mellom formell og faktisk representasjon.....	6
3.3.3	Styret – de enkelte medlemmer	6
3.3.4	Daglig leder.....	7
3.3.5	Økonomidirektør, regnskapssjef eller lignende	8
3.3.6	Andre ansatte.....	8
3.3.7	Eierskap	9
3.3.8	Slektskap/ektefeller/samboere	9
3.4	Omfanget av det trekket som skal nektes godskrevet ved avregningen	9
4	Spørsmål om kompetanse til å fatte vedtak eller følge opp de ulike ansvarsforhold	9
5	Saksbehandlingsregler	10
5.1	Forvaltningsloven.....	10
5.2	Forhåndsvarsel	10
5.3	Begrunnelse og vedtak	10
5.4	Klage og omgjøring.....	11
6	Prosessuelle spørsmål	11
7	Forholdet til ligningsmyndigheten når forskuddstrekk ikke godskrives	11
8	Regnskapsføringen i saker om ansvar for forskuddstrekk – og godskriving	12
9	Foreldelse	12

1 Innledning

Arbeidsgiver har en sentral oppgave under forskuddsordningen for lønnstakere. Kjernen i denne ordningen er arbeidsgivers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk i arbeidstakerens lønn. Det innebærer at skatt skal trekkes og betales gjennom arbeidsgiver etter hvert som lønn og andre trekkpliktige ytelser opptjenes og utbetales i inntektsåret. Det ansvar og de plikter lovgivningen legger på arbeidsgiver har til formål å dekke forskuddsvis betaling av de skatteforpliktelser som etter ligning faller på den enkelte skattyter.

Med utgangspunkt i hovedregelen om at skattyter har rett til å få godskrevet forskuddstrekk som er foretatt, tas det i denne meldingen sikte på å gi en redegjørelse for de omstendigheter og vilkår som må ligge til grunn for at skattyter likevel skal kunne nektes slik godskriving ved egen avregning og skatteoppgjør.

1.1 Hjemmel

Meldingen er gitt med grunnlag i lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 7-1 fjerde ledd og forskrift av 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 7-1-2 første ledd bokstav a). Av sistnevnte bestemmelse fremgår det at Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer til utfylling og gjennomføring av reglene om godskrivingsnekt.

1.2 Rettslige utgangspunkter

Arbeidsgivers plikter og ansvar knyttet til å foreta og gjøre opp forskuddstrekk er regulert i skattebetalingsloven.

Skattebetalingsloven § 4-1 gir i første ledd bokstav c) en definisjon på hvem som er arbeidsgiver etter skattebetalingsloven. Arbeidsgiver er den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.

Pliktene for arbeidsgiver med hensyn til gjennomføring, behandling og oppgjør av forskuddstrekk fremgår i skattebetalingsloven kapittel 5. Skattebetalingsloven § 5-10 første ledd gir anvisning på hvordan trekk skal gjennomføres for at dette anses foretatt. Lovens § 5-12 bestemmer hvordan trekket deretter skal behandles inntil oppgjør skjer. Oppgjørsregler fremgår av skattebetalingsloven § 5-11 når det gjelder innlevering av oppgave, og av § 10-10 når det gjelder forfallsfrist for betaling. Det er felles frist for oppgaveinnlevering og betaling.

Dersom arbeidsgiver forsømmer sine trekkplikter slik at det fører til tap for skattekreditorene, vil skatteoppkrever gjøre arbeidsgiver økonomisk ansvarlig. Økonomisk ansvar for arbeidsgiver for tap oppstått som følge av pliktforsømmelser ved gjennomføring og oppgjør av forskuddstrekk er hjemlet i § 16-20 første ledd, jf. § 4-1 annet ledd.

Den enkelte arbeidstaker forutsettes normalt ikke å kunne innvirke på arbeidsgivers gjennomføring og oppgjør av forskuddstrekk, og skal som det klare utgangspunkt få godskrevet forskuddstrekk som det er på det rene at arbeidsgiveren har foretatt, selv om trekket ikke er innbetalt til skatteoppkrever. Dersom skattyter ut fra sin tilknytning til arbeidsgiver hadde eller kunne øve innflytelse på de forhold som førte til trekkmisligholdet, kan imidlertid skattyter bli nektet fradrag i utlignet skatt for det trukne beløpet. Det følger av skattebetalingsforskriften § 7-1-2 første ledd bokstav a).

1.3 Avgrensning mot andre spørsmål om ansvar

I denne meldingen behandles ikke andre former for ansvarssituasjoner hvor det forekommer likhetstrekk med de vurderinger som foretas i saker om godskriving. Det er likevel grunn til å være oppmerksom på sammenhengen til de forhold som kort er omtalt i punktene 1.3.1 til 1.3.3 nedenfor.

1.3.1 Personlig ansvar for samlet trekkansvar

Avgjørelse om å gjøre gjeldende et utvidet personlig økonomisk ansvar knyttet til det samlede trekkansvaret hos arbeidsgiver vil, i likhet med vurderingen av godskrivingsnekt, bygge på en vurdering av utvist

aktsomhet for personer med nær tilknytning til arbeidsgiver. Nekting av godskriving av trekk ved egen skatteavregning, kan generelt betraktes som å gjøre gjeldende et delansvar for det samlede uoppgjorte trekkansvaret hos arbeidsgiver. Et utvidet personlig ansvar vil i tilfelle måtte rettes mot aktuelle personer i bedriftens ledelse med grunnlag i alminnelige erstatningsrettslige regler. Det må foreligge et dokumentert tap, et ansvarsgrunnlag og en tilstrekkelig nær sammenheng mellom tap og skadegjørende handling eller unnlatelse. Aktuelt ansvarsgrunnlag vil være det ulovfestede skyld(culpa)ansvaret. Det kan for så vidt også vises til den formelle forankringen i aksjelovene § 17-1, men synsvinkelen her vil i utgangspunktet være at de aktuelle skadevoldere i tilfelle har forvoldt skade mot selskapet.

Generelt vil et krav på erstatning for samlet trekkansvar derfor skille seg fra saker om nekting av godskriving ved at det ikke vil ha sitt rettslige grunnlag direkte etter skattebetalingsloven. Det vil vanligvis måtte skaffes tvangsgrunnlag gjennom prøving i sivil sak for domstolene, eventuelt ved at et erstatningskrav fremmes som sivilt krav (tidligere borgerlig rettskrav) i forbindelse med straffesak knyttet til de samme forhold som begrunner erstatningskravet. Et slikt ansvar vil etter Skattedirektoratets mening kunne gjøres gjeldende mot tilnærmet den samme personkrets i et aksjeselskap som i denne meldingen er omtalt med hensyn til nekting av godskriving.

Aktsomhetsnormen vil være tilnærmet den samme ved forfølgning av et økonomisk ansvar, uavhengig av om det skjer gjennom nekting av trekkgodskriving ved egen avregning eller ved å søke statuert ansvar for samlet uoppgjort trekk. Dersom økonomisk ansvar fremmes som sivilt krav under straffeforfølgning, vil utfallet for det sivile kravet bero på om retten kommer til at skyldkravet for straffesaksforholdet finnes oppfylt i henhold til tiltalen. Det sivile krav vil bare kunne tas med så langt en fellende dom i straffesaksforholdet rekker. Det vil likevel måtte legges til grunn at det kan stilles noe mindre strenge vilkår for å bli nektet godskriving av eget trekk. At man begår eller medvirker til alvorlige pliktbrudd, må i det minste få som konsekvens at man ikke skal kunne oppnå personlig vinning knyttet til egen skatteforpliktelse.

1.3.2 Straffeansvar

I meldingen omtales ikke nærmere straffeansvar for pliktforsømmelser hos arbeidsgiver. Det er imidlertid grunn til å være særskilt oppmerksom på at de forsømmelser som foreligger i tilfeller hvor trekkplikten er misligholdt, også vil kunne være gjenstand for straffesanksjonering. Det vises til skattebetalingsloven kapittel 18. Foretatt, men ikke betalt forskuddstrekk, kan også straffes som underslag etter straffeloven § 255, jf. § 256.

1.3.3 Ansvar ved misligholdt gjennomføring av utleggstrekk

Foretatt, men ikke innbetalt utleggstrekk, vil også reise spørsmål som har likhetstrekk med de vurderinger som foretas i forbindelse med nekting av godskriving av forskuddstrekk, men vil ikke behandles nærmere i denne meldingen.

2 Retten til godskriving av forskuddstrekk

2.1 Vilkår for godskriving

Et grunnleggende og ubetinget vilkår for godskriving av trekk for skattyter er at det er "på *det rene*" at forskuddstrekk er "*foretatt*" ved lønnsutbetalingen, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a), uavhengig av om trekket er innbetalt. At det må være på det rene at trekk er foretatt innebærer at arbeidsgiver rent faktisk må ha beregnet trekket av brutto avtalt lønn, og at dette trekket ble holdt tilbake som et fradrag ved utbetaling av netto lønn.

Etter skattebetalingsloven § 5-10 er forskuddstrekk foretatt når det ved utbetaling av lønn beregnes og holdes tilbake et skattetrekk av avtalt bruttolønn. Beregningen av skattetrekket vil normalt gjennomføres med grunnlag i skattekort eller med 50 prosent (eventuelt 30 prosent), jf. skattebetalingsloven § 5-5 første ledd.

På arbeidsgivers hånd vil ikke plikten til å foreta trekket være oppfylt bare ved at det regnskapsmessig posteres et beregnet og tilbakeholdt forskuddstrekk. Det kreves også at det forelå midler til å separere dette trekket til skattetrekkkonto eller tilsvarende oppfylting av separasjonsplikten, jf. skattebetalingsloven § 5-12.

Når trekk er beregnet og holdt tilbake med utgangspunkt i avtalt brutto lønn, vil det for en vanlig underordnet ansatt være uten rettslig betydning om arbeidsgiver i det videre løp unnlater å foreta separering av trekket og unnlater å betale ved forfall. Hovedregelen etter skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a) er derfor at vanlige ansatte er berettiget til godskriving av det foretatte trekket på dette grunnlaget, når den ansatte har fått utbetalt sin avtalte lønn med fradrag av forskuddstrekk beregnet av arbeidsgiver.

Retten til godskriving gjelder også i de tilfellene hvor arbeidsgiver i utgangspunktet manglet midler til å dekke avtalt bruttolønn på lønningstidspunktet. Ved slik manglende likviditet oppfyller arbeidsgiver sin trekkplikt ved å foreta trekket i den del av brutto avtalt lønn som faktisk er tilgjengelig i bedriften på lønningstidspunktet. I disse tilfellene vil arbeidsgiver ikke være i stand til å oppfylle sin forpliktelse etter lønnsavtalen med den ansatte. I disse såkalte pengemangelstilfellene vil det likevel for en vanlig ansatt være uten betydning at arbeidsgiver rent faktisk ikke hadde likvide midler til å dekke hele den avtalte bruttolønn. Den vanlige ansatte vil likevel med grunnlag i skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a) ha krav på å få godskrevet trekket som "foretatt" i forbindelse med utbetalingen av nettolønn. Den vanlige ansatte har altså ikke risikoen for at det er tilstrekkelig med midler i bedriften.

Dersom trekk ikke er foretatt i forbindelse med lønnsutbetalingen vil det ikke oppstå spørsmål om rett til godskriving for den ansatte som skattyter. Det er unntak for de tilfeller hvor unnlatt trekk blir innbetalt som trekkansvar fra arbeidsgiver i medhold av skattebetalingsloven § 16-20, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav b).

Denne forståelsen av retten til godskriving gjelder som nevnt for vanlige ansatte arbeidstakere. Forutsetningen er etter skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a) at disse arbeidstakerne ikke har en slik tilknytning til arbeidsgiver at de hadde eller kunne øve innflytelse på de forhold som førte til trekkmisligholdet. Se nærmere under punkt 3 nedenfor.

2.2 Krav til dokumentasjon

Skattyter oppnår uten videre sine rettigheter etter skattebetalingsloven når arbeidsgiver overholder plikten til å innberette alle nødvendige opplysninger knyttet til oppgjør av lønn og forskuddstrekk, jf. § 5-11 fjerde ledd, og skattebetalingsforskriften § 5-11 og § 5-13. Så langt lønns- og trekkoppgaven for inntektsåret gir korrekte opplysninger, vil ligningsmyndigheten kjenne skattegrunnlaget for skattyter, og trekk som er gjennomført i løpet av inntektsåret vil bli kreditert (godskrevet) den enkelte skattyters konto i skatteregnskapet. Begrepet godskriving henspiller på denne krediteringen i regnskapet.

Når arbeidsgiver forsømmer pliktene til innlevering av oppgaver, mangler grunnlaget for korrekt registrering av skattyters lønns- og trekkforhold. I tilfeller der det ikke foreligger noe dokumentert grunnlag for godskriving av trekket, må skatteoppkreveren søke å skaffe opplysninger slik at skattyter ikke blir skadelidende som følge av arbeidsgivers forhold. Skattyter vil ofte kunne gi opplysninger for å sannsynliggjøre sine lønns- og trekkforhold. En nærliggende kilde vil være at skattyter legger frem sine lønnsavregninger fra arbeidsgiver. Ved lønnsutbetaling er arbeidsgiver særskilt forpliktet til å gi arbeidstakeren dokumentasjon for foretatt forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10-20 første ledd. Andre kilder som kan bidra til å sannsynliggjøre forholdet mellom bruttolønn og foretatt trekk kan være skattyters selvangivelse, kontoutskrifter fra skattyters bank, arbeidsavtale med avtalte lønnsbetingelser, timelister mv. Det kreves uansett tilstrekkelige opplysninger til å sannsynliggjøre at det faktisk har vært foretatt trekk, samt at trekkets omfang lar seg beregne eller utlede på en forsvarlig måte. Skattedirektoratet har lagt til grunn at det bør stilles moderate krav til skattyters dokumentasjon av forholdet, forutsatt at skattyter ikke kan bebreides. Spørsmålet om skattyter er å bebreide vil i det vesentlige være knyttet til de samme forhold som kan lede til at skattyter ut fra en aktsomhetsvurdering kan nektes godskriving av trekk som ikke blir innbetalt, se nedenfor i punkt 3.

3 Tilfeller hvor godskriving av trekk kan nektes ved manglende innbetaling

Spørsmål om nekting av godskriving vil bare oppstå i de tilfeller arbeidsgiver har misligholdt sine forpliktelser i forbindelse med gjennomføring og oppgjør av forskuddstrekket.

3.1 Hovedtilfeller av mislighold

3.1.1 Forskuddstrekk er helt eller delvis ikke foretatt

Dersom skattyter uberettiget får utbetalt bruttolønn, foreligger det ikke noe trekk å godskrive. I utgangspunktet foreligger det bare krav på godskriving så lenge trekk er foretatt ved lønnsutbetalingen i tråd med anvisningene i skattebetalingsloven. Det vil således ikke være aktuelt å godskrive et eventuelt "beregnet forskuddstrekk", når lønn viser seg å være utbetalt med bruttolønn etter arbeidsavtalen.

3.1.2 Forskuddstrekk er foretatt, men ikke innbetalt

Når det oppstår spørsmål og tvil om rettigheter og ansvar for manglende oppgjør av forskuddstrekk, er det situasjonen med foretatt, men ikke oppgjort trekk, som oftest forekommer. Situasjonen innebærer først og fremst at arbeidsgiver har beregnet trekket og at den ansatte har fått utbetalt avtalt lønnsgodtgjørelse med fradrag for et beregnet og tilbakeholdt trekk. For vanlige arbeidstakere er dette, som nevnt foran, tilstrekkelig til å etablere rett til å få godskrevet det tilbakeholdte trekket ved sin skatteavregning.

3.2 Vilkår for å nekte godskriving – vurdering etter en erstatningsrettslig aktsomhetsnorm

Hjemmelen for å nekte godskriving ved manglende innbetaling av trekk fremgår av skattebetalingsloven § 7-1 fjerde ledd, jf. skattebetalingsforskriften § 7-1-2 bokstav a) tredje punktum. For at en skattyter skal kunne nektes godskriving av trekk som ikke er innbetalt kreves det at *"skattyter ut fra sin tilknytning til arbeidsgiver hadde eller kunne øve innflytelse på de forhold som førte til trekkmisligholdet."*

Med "tilknytning" menes det at skattyter har en stilling eller rolle hos arbeidsgiver som innebærer et ansvar for å ta eller medvirke til de beslutninger som leder til at pliktene knyttet til gjennomføring og oppgjør av trekk misligholdes. Grunnlaget for dette ansvaret kan vurderes i henhold til en norm for vurdering av aktsomhet ut fra en erstatningsrettslig synsvinkel.

Kjernen i aktsomhetsnormen er at det oppstilles et særskilt krav til aktsom opptreden hos dem som sitter i ledelsen hos arbeidsgiver. Normen for ansvarsbetingende forhold benyttes bare overfor arbeidstakere som befinner seg i posisjoner hvor hans eller hennes opptreden har eller burde vært avgjørende for at pliktene knyttet til trekkbehandlingen ble overholdt. En aktsomhetsvurdering vil derfor bare være aktuell overfor arbeidstakere som er tillagt ansvar for de oppgaver hos arbeidsgiver som kan føre til at det oppstår trekkansvar. Det er ikke enhver påvirkning som har betydning. Påvirkningen må være av en karakter som har vært medvirkende til misligholdet av trekkplikten, og som er å bebreide vedkommende ansatte ut fra den rolle og ansvar han eller hun har hatt hos arbeidsgiver. At den ansatte er å bebreide på en måte som er relevant i sammenhengen, forutsetter at trekkmisligholdet kunne vært unngått dersom vedkommende hadde handlet annerledes.

Dersom dette kravet til aktsomhet ikke er oppfylt, vil vurderingen normalt måtte lede til at den det gjelder ikke skal kunne kreve uoppgjort trekk avregnet i egen skatteforpliktelse.

Vurderingen av aktsomhet må være konkret knyttet til handling eller unnlattelse hos den enkelte ansatte ut fra det ansvaret og den reelle innflytelsen vedkommende var i posisjon til å utøve.

Skatteoppkrever har bevisbyrden for å sannsynliggjøre at det foreligger grunnlag for å nekte godskriving av trekk som er foretatt i henhold til skattebetalingsforskriften § 7-1-2. Vurderingen skatteoppkreveren må foreta har som mål å bringe klarhet i hvorvidt skattyter ut fra sin formelle og/eller faktiske posisjon hos arbeidsgiver, enten forsettlig eller ved mangel på tilbørlig aktsomhet, har hatt ansvarsbetingende innflytelse på de forhold som førte til at foretatt trekk ikke ble oppgjort ved forfall. For å nekte godskriving krever dette konkret at

skatteoppkrever finner det sannsynliggjort at den ansatte/ skattyter ut fra sin rolle i selskapet kunne handlet annerledes på en måte som kunne medført at trekkforpliktelsene var blitt overholdt.

3.3 Nærmere om den personkretsen som rammes i et aksjeselskap

3.3.1 Generelt

Erfaringsmessig vil konfliktområdet oftest oppstå i forholdet mellom foretak med begrenset ansvar for deltakerne (typisk aksjeselskapet) og de personlige beslutningstakere i foretaket i egenskap av å være personlige skattytere.

Ansvar for enkeltpersoner ansatt i et aksjeselskap vil alltid bero på at det i ulik grad foreligger identifikasjon mellom vedkommende og selskapet. Slik identifikasjon vil vanligvis kunne antas mellom selskapet og medlemmer av styret/daglig leder. For personer som sitter i formelt forankrede lederposisjoner i henhold til aksjelovene, vil et ansvar være lettere å grunngi enn for personer i mer perifere roller. Hvorvidt innehav av bestemte roller kan betinge ansvar, må alltid vurderes konkret. Det vil påhvile skatteoppkrever å sannsynliggjøre at det foreligger en ansvarsbetingende relasjon mellom den enkelte og arbeidsgiver. Jo lenger unna man kommer de nevnte grupper, jo sterkere krav stilles det til dokumentasjonen skatteoppkrever kan begrunne et ansvar med. Det offentlige har bevisbyrden med hensyn til å sannsynliggjøre nødvendig identifikasjon. Det må anses tilstrekkelig for å nekte godskriving at skatteoppkreveren, ut fra bevisene/dokumentasjonen i saken, finner at det er overveiende sannsynlig at det foreligger omstendigheter som medfører at vilkårene for å nekte godskriving er oppfylt. Krav til saksbehandlingen, herunder at skattyter skal ha anledning til å fremme sine synspunkter, er omtalt i kapittel 5 nedenfor.

I det følgende gis en nærmere vurdering av aktuelle personer og persongrupper i et aksjeselskap. Fremstillingen er likevel generell, i den forstand at det i slike saker vil forekomme stor grad av variasjon. Utfallet i den enkelte sak må alltid baseres på en individuell, skjønnsmessig helhetsvurdering.

3.3.2 Forskjell mellom formell og faktisk representasjon

I tilfeller hvor det ikke er samsvar mellom formell og faktisk posisjon, synes de beste grunner å tale for at det legges avgjørende vekt på de reelle forhold. Dette vil på den ene side innebære at det unntaksvis kan tenkes tilfeller hvor godskriving bør skje, selv om formell posisjon ikke skulle tilsi dette. Det må stilles strenge krav til dokumentasjon fra den som vil hevde at en slik situasjon foreligger. På den annen side vil manglende formell posisjon ikke ubetinget medføre godskriving dersom skatteoppkreveren finner det sannsynliggjort at den faktiske posisjon tilsier en innflytelse som bør medføre at skattyter ikke har krav på å bli godskrevet.

3.3.3 Styret – de enkelte medlemmer

Spørsmål om å nekte godskriving vil i første rekke være aktuelt overfor ansatte som innehar verv i selskapets styrende organer og overfor personer i selskapets daglige ledelse, administrasjonen. Sistnevnte gruppe omfatter daglig leder/disponent og andre med sentral posisjon i selskapet. I større selskaper/ organisasjoner vil en måtte vurdere den interne funksjonsdeling. Den aktuelle personkrets vil ofte inneha flere sentrale posisjoner på samme tid, eksempelvis både være ansatt i selskapets daglige ledelse, inneha verv i selskapets styre og ha eierandeler i selskapet. Viktige momenter ved vurderingen kan være hvorvidt vedkommende ansatte har rett til å tegne selskapet utad, er meddelt prokura mv.

Styret vil i utgangspunktet vurderes samlet som et kollegium. Det skilles ikke mellom styreleder og medlemmer for øvrig, heller ikke mht bakgrunnen for deltakelsen i styret. Hver enkelt skal likevel vurderes individuelt. For den individuelle vurdering vil det kunne ha en viss betydning om et styremedlem f. eks. sitter i styret som de ansattes representant eller ikke, men det i seg selv vil ikke være avgjørende. En styreformann vil normalt måtte bedømmes strengere enn resten av styret, fordi en styreformann rent faktisk sitter tettere på kunnskap om selskapets stilling enn de øvrige medlemmer. Slike forhold må tas i betraktning ved den individuelle vurdering.

Styret er tillagt visse oppgaver i henhold til lovverket. Styret har plikter som skal forhindre at relasjonene mellom selskapet og dets avtalepartnere eller andre foregår på en måte som er, eller kan bli,

ansvarsbetingende på grunn av forhold på selskapets hånd. Styret har som kollegium bl.a. ansvar for å holde kontroll med selskapet og skal jevnlig holde seg underrettet om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling, jf. asl./asal. § 6-12. Det å unnlate denne kontrollaktiviteten vil i seg selv kunne representere ansvarsbetingende uaktsomhet dersom tredjemann påføres tap som følge av forhold som styret skulle eller burde forhindre, eller på annen måte forholdt seg til. Ethvert styremedlem har plikt til å foreta seg noe dersom han eller hun forhindres i å overholde sine plikter. Lar ikke pliktene seg utføre, bør et styremedlem vurdere å tre ut av styret for å unngå å komme i ansvar. Dette vil i seg selv kunne representere et varsel til omgivelsene. En skal for eksempel særlig merke seg at det tilligger styret som en forpliktelse å aksjonere, herunder melde oppbud, når de økonomiske vilkårene gjør det uforsvarlig å drive videre.

Det er ofte ikke nødvendig å forholde seg til den mer allmenne økonomiske situasjon for selskapet når det gjelder trekkansvar. Her vil det være tilstrekkelig å peke på at det foreligger rettsstridige brudd på de handlingsplikter skattebetalingsloven gir for håndtering av trekk. Den generelle økonomiske situasjon for selskapet vil imidlertid være viktig for vurderingen av om situasjonen var egnet til å skjerpe kravet til aktsomhet når man hadde muligheten til å påvirke situasjonen. Hvorvidt påviste brudd på plikter knyttet til trekkbehandlingen for den enkelte beror på aktiv handling eller på unnlattelse, behøver ikke være avgjørende.

Hvert enkelt styremedlem har som nevnt krav på individuell vurdering. Dersom ett eller flere medlemmer av styret også er ansatt i selskapet og mottar trekkpliktige ytelser, kan det likevel neppe som utgangspunkt være grunn til å anta at disse medlemmene av styret er berettiget til godskriving av trekk som er misligholdt.

3.3.4 Daglig leder

Hvem som er daglig leder i et AS skal fremgå av Brønnøysundregistrene, (se www.brreg.no). Benevnelsen kan være daglig leder, disponent eller lignende. Tittelbruken er ikke avgjørende, den faktiske funksjon som øverste leder av den daglige drift er sjelden tvilsom. Det kan likevel forekomme tilfeller hvor det må vurderes hvem daglig leder faktisk er. Utgangspunktet er uansett at opplysningene om selskapet i Brønnøysundregistrene legges til grunn.

Håndtering av trekkpliktene hører klart under den ordinære løpende drift av virksomheten. Det vil da ha formodningen mot seg at daglig leder vil ha krav på å bli godskrevet trekk av egen lønnsgodtgjørelse som ikke er innbetalt.

Som den klare hovedregel må det legges til grunn at innehaver av posisjonen som daglig leder har en ansvarsbetingende innflytelse på situasjonen som leder til et trekkmislighold. Hensvisning til det ansvar som følger funksjonen som daglig leder vil da alene normalt være tilstrekkelig til å nekte godskriving. Det er vanskelig å oppstille konkrete unntakstilfeller fra dette utgangspunktet.

Normalt må det være en presumpsjon for at formell registrert posisjon også samsvarer med den faktiske. Det kan imidlertid forekomme tilfeller hvor det ikke er fullt samsvar mellom formell og faktisk funksjon i en bedrift. En faktisk funksjon som daglig leder kan for eksempel forekomme uten at dette er registrert i Brønnøysundregistrene. Det skal likevel normalt ikke innebære at situasjonen endres for den formelt registrerte daglige leder. Det betyr bare at det er flere personer som har ansvarsbetingende roller på linje med daglig leder. Ved tvil om disse forhold bør det kreves lite av tilleggsmomenter for å nekte godskriving. Motsatt kan det rent unntaksvis også forekomme at den som er formelt registrert som daglig leder i Brønnøysundregistrene ikke er gitt de fullmakter en daglig leder vanligvis må antas å ha med hensyn til den økonomiske styringen i en bedrift. Under slike omstendigheter kan det forekomme at en daglig leder kan ha krav på godskriving av et foretatt, men ikke innbetalt trekk. I slike situasjoner vil i så fall begrunnelsen måtte bygge på at de reelle styrings- og fullmaktsforhold i bedriften har vært avgjørende for utfallet, og at disse har avveket klart fra det en normalt kan legge til grunn ut fra de formelt registrerte opplysninger.

Det kan forekomme at en organisasjon er så vidt stor at det for selve skyldvurderingen kan være vanskelig å påvise at enkeltpersoner i ledelsen rent faktisk var i stand til å ha løpende oversikt over om det forekom mislig behandling av trekket. Det synes likevel grunn til å fremheve at slike personer vil ha spesiell innsikt i at selskapet har økonomiske problemer, og at dette i seg selv skjerper kravet til aktsomhet. Det uaktsomme

forhold vil da bestå i at vedkommende kan bebreides for ikke å ha hatt tilstrekkelig fokus på et område av driften som han eller hun var forpliktet til å ha.

3.3.5 Økonomidirektør, regnskapssjef eller lignende

Tilsvarende vurdering som for daglig leder vil regelmessig kunne ramme innehavere av administrative lederfunksjoner under den daglige drift. Situasjonen vil i en viss utstrekning kunne være betinget av størrelsen på bedriften. Økende størrelse nødvendiggjør ofte økt grad av tydelig funksjonsdeling, med større personlige fullmakter og ansvar knyttet til enkelte sentrale roller. Har bedriften en økonomidirektør, tyder funksjonstittelen i seg selv på at vedkommende er tillagt stor selvstendighet og dermed innflytelse. Det må normalt kunne legges til grunn at funksjonen har et direkte ansvar for, eller skal aktivt medvirke til, at de løpende prioriteringer på økonomiområdet og de beslutninger som fører til at trekkforpliktelser ikke blir oppfylt.

Til denne type sentrale administrative funksjoner ligger også et stort ansvar for rapportering av forhold som kan ha betydning for økonomistyringen. Det vil også være grunn til å vektlegge at det til denne type funksjoner vanligvis ligger store faktiske kunnskaper om den økonomiske situasjonen i bedriften.

Avhengig av bl.a. hvor sterk selvstendighet som kan tillegges en økonomidirektør eller lignende økonomifunksjon i bedriften, kan avgjørende tilleggsmomenter for vurderingen være om de har eierposter i selskapet eller samtidig sitter i styret eller innehar annen funksjon som gir særskilt innflytelse i bedriften. Som nevnt vil likevel styredeltakelse alene kunne være mer utslagsgivende enn den administrative funksjonen vedkommende måtte ha. Flere fremskutte posisjoner vil i seg selv styrke grunnlaget for å nekte godskriving.

En regnskapssjef vil ofte befinne seg i grenseområdet for statuering av personlig økonomisk ansvar. Grad av selvstendighet og innflytelse kan variere mye, og det er svært viktig å foreta en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

Tittel som regnskapssjef behøver ikke nødvendigvis innebære stor grad av innflytelse på beslutninger. Det kan være grunn til å anta at funksjonsbenevnelsen normalt peker i retning av mindre selvstendighet og innflytelse enn den som tilligger en økonomidirektør. På den annen side kan forskjellen bare bestå i ulike størrelser på bedriften. I sistnevnte tilfelle vil ikke den ulike funksjonsbenevnelse gjenspeile faktiske forskjeller av betydning for en vurdering av subjektiv skyld for handlinger eller unnlatelser som har ledet til mislighold av plikter knyttet til trekkbehandlingen.

Tyder en samlet vurdering av skyldkrav og vilkår for øvrig på at en regnskapssjef har hatt ansvarsbetingende innflytelse på trekkmisligholdet, bør det regelmessig lede til at det konstateres ansvar for trekk i egen lønnsgodtgjørelse ved at godskriving nektes for trekk som ikke er oppgjort.

3.3.6 Andre ansatte

Jo lenger unna personer befinner seg funksjonen som faktisk øverste leder i bedriften, jo sterkere krav stilles til den bevisbyrde skatteoppkrever må oppfylle for å fravike utgangspunktet om skattyters rett til godskriving. Det vil ikke være aktuelt å nekte godskriving overfor alminnelige lønnstakere som står i et vanlig underordningsforhold hos arbeidsgiver, selv om de rent faktisk utfører de oppgaver som er knyttet til lønns- og trekkoppgjøret. Det samme må normalt antas for selvstendige lederfunksjoner på rene faglige områder utenfor økonomiområdet.

Det vil da som utgangspunkt heller ikke ha betydning om vedkommende faktisk kjente til at arbeidsgiver ikke behandlet trekket korrekt i henhold til skattebetalingsloven § 5-12 om separering av trekket, eller kjente til at arbeidsgiver ikke ville være i stand til å gjøre opp trekk ved forfall.

I tilfeller hvor det foreligger grove forsømmelser av trekkpliktene vil godskriving kunne nektes, uavhengig av stilling, dersom stillingshaver antas å ha medvirket til forsømmelsen på en særlig kvalifisert måte. Dette kan likevel ikke tenkes i andre tilfeller enn der normalløsningen for underordnet personell, ville oppfattes urimelig eller støtende. Slike situasjoner lar seg vanskelig eksemplifisere, da det er rene unntakstilfeller dette kan være aktuelt for. Dette må gjelde personer som av ulike grunner har mer faktisk innflytelse enn deres

offisielle stilling i bedriften tilsier, se nærmere under punkt 3.5.1 foran om betydningen av manglende samsvar mellom formell og faktisk representasjon i bedriften.

3.3.7 Eierskap

Eierskap gir ikke i seg selv grunnlag for å bli nektet godskriving der en også har tilknytning som arbeidstaker i selskapet. Som nevnt foran innebærer organisering i aksjeselskap nettopp en begrensning av personlig økonomisk ansvar. Gjennom eierskap er det imidlertid utvilsomt etablert en større eller mindre grad av identifikasjon med selskapet. Eierskapet og eierskapets omfang vil etter omstendighetene kunne tillegges betydning i saker om nekting av godskriving, men normalt bare i sammenheng med at det foreligger andre relevante momenter som etter omstendighetene kan begrunne at godskriving bør nektes. Slike momenter vil i første rekke være knyttet til innehav av ledende stilling eller deltakelse i styre, altså at man allerede befinner seg i posisjon som kan begrunne nekting av godskriving.

3.3.8 Slektskap/ektefeller/samboere

Slektskap til personer som inngår i den aktuelle personkrets for nekting av godskriving vil i seg selv ikke gi grunnlag for å nekte godskriving. Det samme må legges til grunn for ektefelle og samboer.

Slik tilknytning kan imidlertid utgjøre et moment når den foreligger sammen med andre omstendigheter som kan begrunne at godskriving bør nektes. En slik kombinasjon av relevante omstendigheter kan være særlig aktuelt i små og middelstore selskaper.

3.4 Omfanget av det trekket som skal nektes godskrevet ved avregningen

Det vil i utgangspunktet være det faktisk uoppgjorte trekk for vedkommende ansatt som skal nektes godskrevet. Hver trekktermin omfatter samlet forpliktelse og krav for de to foregående måneder forut for forfallsmåned. I de tilfeller trekk er fullt oppgjort for enkelte terminer i inntektsåret og andre er helt eller delvis uoppgjort, vil hver termin i utgangspunktet måtte vurderes for seg.

Det vil ofte kunne herske tvil om hvilke terminer lønn og trekk skal henføres til. I visse tilfeller vil det være nødvendig å søke brakt klarhet i dette, for eksempel ved ettersyn. I konkurstilfellene vil periodisering av betalt/ikke betalt trekk måtte søkes avklart av hensyn til bl.a. dekningslovens bestemmelser om skattekravs prioritetsplassering.

Det vil likevel være begrenset hvor mye ressurser skatteoppkrever kan bruke for å bringe klarhet i uorden ved innberetninger fra arbeidsgiver med hensyn til grunnlaget knyttet til enkeltterminer. Der hvor det mangler tilstrekkelig opplysninger på terminnivå, må alternativt flere terminer kunne vurderes samlet. I så fall kan skatteoppkrever beregne omfanget av det trekket som skal nektes godskrevet ut fra det samlet innberettede eller beregnede/fastsatte trekket for angjeldende tidsperiode (flere terminer), eventuelt for hele inntektsåret. Dersom arbeidsgiver kun har betalt 50 prosent av det trekket som samlet skulle vært innberettet i løpet av perioden/året, vil den ansatte kunne bli nektet godskriving av 50 prosent av det trekket som fremgår av vedkommendes lønns- og trekkoppgave.

4 Spørsmål om kompetanse til å fatte vedtak eller følge opp de ulike ansvarsforhold

Som oftest er det gjennom kontrollen, kontormessig eller stedlig, at spørsmål knyttet til ansvar kommer opp. Det krever et godt samarbeid mellom skatteoppkreveren i arbeidsgiverkommunen og skatteoppkreveren i bostedskommunen. Arbeidsgiverkommunen kjenner bakgrunnen og grunnlaget best for saken hos arbeidsgiver. Dette grunnlaget, med eventuelle anbefalinger, vil regelmessig være det vesentlige grunnlaget skatteoppkrever i bostedskommunen har for sin beslutning.

Det er skatteoppkreveren i skattyters bosteds-/skattekommune som har ansvaret for og som fatter den formelle beslutning om at godskriving skal nektes. Dette har sammenheng med at spørsmål om godskriving hører til avregningen for den enkelte skattyter, selv om saksforholdet alltid vil være avledet av det ansvar som etter forskuddsordningen hviler på arbeidsgiver.

Dersom det er tale om å gjøre gjeldende personlig ansvar for det samlede trekkansvaret i bedriften, vil det være skatteoppkrever i arbeidsgivers kontorkommune som har innkrevings- og regnskapsansvaret samt ansvaret for kontrolloppgaven mot arbeidsgiverne. Trekkansvaret etter skattebetalingsloven § 16-20 og vurderingen av personlig ansvar for dette vil derfor ligge til skatteoppkreveren i arbeidsgivers kontorkommune.

5 Saksbehandlingsregler

Til grunn for at skatteoppkrever tar opp sak om å nekte en skattyter godskriving av ubetalt trekk, vil normalt ligge at det aktuelle lønnsforhold er innberettet fra arbeidsgiver. Innberetningen vil omfatte terminoppgaver gjennom inntektsåret og innsendelse av lønns- og trekkoppgaver etter utløpet av inntektsåret. Innberetningene gir de sentrale opplysninger for ligning og avregning av skattyterne, herunder med hensyn til grunnlaget for godskriving av forskuddstrekk.

Spørsmål om å nekte godskriving av forskuddstrekk bør helst være vurdert og besluttet før avregningen. Det bør i alminnelighet være tilfelle der trekkforsømmelser har oppstått gjennom inntektsåret i form av manglende oppgjør av trekk i henhold til inngitte terminoppgaver, og hvor det dernest for året er levert lønns- og trekkoppgaver. Da vil skatteoppkrever normalt også ha de opplysninger om ansatte som er nødvendige for vurdering av godskrivingsspørsmålet. Det er likevel ikke noe til hinder for at spørsmål om å nekte godskriving tas opp senere.

5.1 Forvaltningsloven

Det fremgår av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at forvaltningsloven gjelder for alle krav som innkreves etter skattebetalingsloven med enkelte unntak som er gitt i § 3-3. Dette er nytt i skattebetalingsloven av 2005. Tidligere bygget man saksbehandlingen på ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper og regler om god forvaltningsskikk. Endringen er derfor ikke av stor praktisk betydning

Det følger av skattebetalingsloven § 3-3 annet ledd at forvaltningsloven § 16 om forhåndsvarsel og §§ 24 og 25 om begrunnelse ikke gjelder for vedtak som treffes under avregningen. Avregning av forskuddsskatt og forskuddstrekk i utlignet skatt er standardiserte masseavgjørelser som i stor grad skjer maskinelt, og hvor det ikke er praktisk mulig å følge forvaltningslovens krav. Beslutning om godskrivingsnekt er imidlertid en særlig type vedtak som treffes i tilknytning til avregningen, og som krever særlige vurderinger av saksbehandler. Hensynet til masseforvaltningen gjør seg dermed ikke gjeldende ved denne type avgjørelser.

Nekting av godskriving overfor skattyter er svært inngripende. Skattedirektoratet mener derfor at skattyter skal få forhåndsvarsel og at det skal gis begrunnelse i nektningstilfellene. Dette er viktig både ut fra et rettssikkerhetssynspunkt, og for å oppnå korrekte resultater som utad har den nødvendige legitimitet.

5.2 Forhåndsvarsel

Fordi godskrivingsnekt kan ha stor betydning for skattyters rettigheter, og vedtaket baserer seg på skjønnsmessige vurderinger, har skattyter en særlig interesse i å bli informert i forkant av avgjørelsen. Vanligvis vil saker om godskrivingsnekt bygge på en arbeidsgiverkontroll og tilhørende bokettersynsrapporter. Selv om skatteoppkrever har rutiner som sikrer en betryggende gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen og etterfølgende utsending av bokettersynsrapporten med tilsvarsfrist, er det tvilsomt om dette gir tilstrekkelig sikkerhet for at de berørte får informasjon. Skattedirektoratet mener derfor skatteoppkrever må sørge for at skattyter alltid får skriftlig forhåndsvarsel før det treffes vedtak om godskrivingsnekt.

5.3 Begrunnelse og vedtak

Skattedirektoratet er av den oppfatning at skattyter alltid bør få en begrunnelse for vedtaket om å nekte godskriving. Begrunnelsen skal inneholde:

- Reglene vedtaket bygger på, og i tillegg bør regelens innhold gjengis
- De faktiske forhold vedtaket bygger på, slik at mottaker av vedtaket kan kontrollere at avgjørelsen bygger på korrekte fakta

- Hovedhensynene som har vært avgjørende for vurderingen
- Klageadgangen

5.4 Klage og omgjøring

Forvaltningsloven kapittel VI oppstiller reglene om klage og omgjøring. Etter forvaltningsloven § 28 kan et enkeltvedtak påklages av en part eller annen med rettslig klageinteresse i saken, til det forvaltningsorganet som er nærmest overordnet det organet som har truffet vedtaket. Det betyr at skattekontoret er klageorgan for vedtaket om nekting av godskriving. I de tilfeller hvor skattyter kommer med nye opplysninger anses det ikke som en klage, og saken kan avgjøres av skatteoppkreveren.

Som det fremgår ovenfor skal skattyter, sammen med vedtaket, få tilsendt informasjon om sin rett til å klage.

En beslutning om godskrivingsnekt er ikke å anse som en omgjøring av den opprinnelige avregningen, og er ikke avhengig av at vilkårene i forvaltningsloven § 35 er oppfylt. Dersom man ønsker å nekte godskriving for annen gang i samme sak, er det imidlertid rimelig at begrensningene i forvaltningsloven § 35 gjelder.

6 Prosessuelle spørsmål

Beslutning om godskrivingsnekt ansees formelt fattet i skattyters bosteds-/skattekommune, og dersom skattyter ønsker å reise søksmål til prøving av slik beslutning må stevning rettes mot staten ved skatteoppkrever i bostedskommunen. Også i saker hvor skattekontoret i klagesak har fastholdt skatteoppkreverens vedtak om godskrivingsnekt, vil rett saksøkt være staten ved skatteoppkreveren i bostedskommunen, jf. skattebetalingsloven § 17-2 første ledd, fjerde punktum

Skattyter vil også kunne få prøvet godskrivingsspørsmålet for tingretten etter påklaging av innfordringsskritt (f.eks. utlegg og utleggstrekk) til inndrivning av restskatt som måtte oppstå som følge av at forskuddstrekk ikke ble godskrevet.

Det kan forekomme tilfeller hvor det både er rettstvist om godskrivingsspørsmålet mellom skattyter og skatteoppkrever for skattekommunen, og om personlig erstatningsansvar for tap som følge av misligholdte trekkplikter mellom skattyter og skatteoppkrever i arbeidsgiverkommunen. Skattedirektoratet vil i slike tilfeller se det som hensiktsmessig at sakene forenes til felles behandling under henvisning til tvisteloven § 15-6. Slike tilfeller forutsettes forelagt og/eller konferert med skattekontoret eller Skattedirektoratet.

Det er grunn til å være oppmerksom på at personlig økonomisk ansvar for uoppgjort trekk alltid vil være knyttet til forhold hos arbeidsgiver, som også kan eller skal medføre vurdering av straffeansvar, jf. skattebetalingsloven kapittel 18. Selv om personlig ansvar for misligholdt trekk i aksjeselskap ikke kan gjøres direkte gjeldende mot ledelsen i selskapet i medhold av skattebetalingsloven, er det ikke tvilsomt at det kan gjøres gjeldende straffansvar for unnlatt trekk mot ledelsen etter skattebetalingsloven § 18-1. Det er en forholdsvis omfattende strafferettspraksis knyttet til denne bestemmelsen. Forholdet er da i utgangspunktet at straffeforfølgning kan innledes, mens det økonomiske ansvaret må forfølges ved sivil søksmål for å erverve nødvendig tvangsgrunnlag mot ledende personer i selskapet. Skattedirektoratet anbefaler i alle slike tilfeller at det økonomiske ansvaret blir fremmet som sivil krav under straffesaksbehandlingen, jf. straffeprosessloven § 3 og kapittel 29. Det vises til skatteoppkreverinstruksen § 5- 8 nr. 2 med merknader, fastsatt av Skattedirektoratet 8. januar 2009.

7 Forholdet til ligningsmyndigheten når forskuddstrekk ikke godskrives

Dersom utfallet av en godskrivings sak fører til at godskriving av trekk nektes, kan det oppstå spørsmål om det kan få betydning for om skattyter skal lignedes for det som er innberettet som brutto inntektsskattegrunnlag eller ikke.

I den grad det på lønnsutbetalingstidspunktet eller senere var likvide midler til å dekke også forskuddstrekket, må skattyteren i prinsippet anses for å ha innvunnet bruttoinntekten, jf. skatteloven kapittel 14. I strafferettslig sammenheng vil dette være tilfeller som vil vurderes opp mot underslagsbestemmelsene i straffeloven § 255, jf. § 256. Dersom det til de nevnte tidspunkter har manglet likvide midler til å dekke

forskuddstrekkdelen av bruttoinntekten, kan ligningsmyndigheten komme til at den sum som tilsvarer manglende likvide midler ikke anses innvunnet. Følgen av det kan være at skattyter kan bli å ligne for det beløp som faktisk kom til utbetaling som nettolønn, med tillegg av de likvide midler som forelå på lønnsutbetalingstidspunktet eller som på et senere tidspunkt har vært disponible for innbetaling av skattetrekk.

Vurdering og avgjørelse vedrørende skattegrunnlaget for vedkommende skattyter ligger under skattekontorets ansvarsområde.

Den aktuelle vurderingen vil kunne bety mye for skattyter. Belastningen ved nekting av godskriving vil reduseres dersom det legges til grunn at det ikke var mer likvide midler i bedriften enn det som ble utbetalt som netto lønn. Det foreligger da en såkalt pengemangelssituasjon, og det kan være aktuelt å legge til grunn at utbetalt netto bør/ kan anses som skattegrunnlag. Skatteoppkrever bør informere skattyter om muligheten til å få redusert skattegrunnlaget gjennom klage over ligningen, og i slike tilfeller bør skattyter oppfordres til å fremme slik klage overfor skattekontoret. Skattekontoret kan ta kontakt med skatteoppkrever dersom det er behov for nærmere opplysninger.

8 Regnskapsføringen i saker om ansvar for forskuddstrekk – og godskriving

Ved manglende innbetaling av forskuddstrekk fra arbeidsgiver vil det oppstå et trekkansvar i skatteregnskapet hos skatteoppkreveren i kontorkommunen. Kravet vil være postert i reskonto, enten på grunnlag av arbeidsgivers innberetning – gjennom terminoppgaver og/eller lønns- og trekkoppgaver – eller ved at ansvar har blitt fastsatt av skatteoppkrever i medhold av skattebetalingsloven § 16-20.

Gjennom inntektsåret vil faktisk innbetalte trekkbeløp bli fordelt mellom skattyternes bostedskommuner/skattekommuner i henhold til opplysninger gitt fra arbeidsgiver ved den terminvise innberetningen.

Godskriving (kreditering) av de enkelte skattytere skjer gjennom den såkalte engangskrediteringen på vårparten i ligningsåret. Dette gjennomføres i bostedskommunen til skattyter.

Dersom det i skattekommunen besluttes at innberettede trekkbeløp for enkeltskattytere ikke skal godskrives, vil dette ha en tilknytning til en registrert restanse på trekkansvar hos skatteoppkrever i arbeidsgivers kontorkommune. Nektet godskriving vil til vanlig medføre at vedkommende skattyter vil få en restskatt. Dersom skattyter betaler denne på vanlig måte eller gjennom innfordringstiltak, skal trekkansvaret mot arbeidsgiver reduseres med den andel som tilsvarer det trekket som ble nektet godskrevet den aktuelle skattyteren. En slik reduksjon må foretas gjennom postering i kontorkommunens skatteregnskap. Dette betyr at skatteoppkreveren i skattyters bostedskommune må oversende vedtak som vedrører *trekkansvaret* til kontorkommunen til orientering og for eventuell senere postering der trekket har blitt oppgjort gjennom betaling av restskatt som nevnt.

9 Foreldelse

Spørsmål om foreldelse er regulert i lov 18. mai 1979 nr 18 om foreldelse av fordringer. Disse reglene må imidlertid suppleres med særreglene for skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven § 12-1. Den alminnelige foreldelsesfristen er 3 år.

Det ansvar som gjøres gjeldende gjennom at forskuddstrekk nektes godskrevet, vil enten resultere i at det oppstår et restskattekrav eller at et tilgodebeløp blir redusert. Dette gjelder uavhengig av om underkjenning skjer før avregning eller ved at tidligere kreditert trekk blir tilbakeført gjennom ny avregning.

Restskattkravet følger særregelen for skatte- og avgiftkrav i skattebetalingsloven § 12-1. Foreldelsens løp begynner da å løpe fra utgangen av det året restskattkravet forfaller. Ved to terminer starter løpet fra utgangen av det året siste termin forfaller.

Særreglene i skattebetalingsloven gjelder ikke for ansvarskrav etter § 16-20, som følger reglene for foreldelse av erstatningskrav i foreldelsesloven §§ 9 og 11. Etter hovedregelen i § 9 nr 1 foreldes et

erstatningskrav 3 år etter den dag skadelidte *"fikk eller burde skaffet seg nødvendig kunnskap om skaden og den ansvarlige"*. Fristen begynner ikke å løpe før kunnskapen omfatter både at *"skaden"* har oppstått og hvem *"den ansvarlige"* er. Skatteoppkrever må dermed være oppmerksom på når og på hvilken måte de forhold som ligger til grunn for et ansvarskrav avdekkes. Dersom oppgaver foreligger, men fristen oversittes, vil kunnskap om skaden normalt måtte settes til forfallsdato. Kunnskap erverves i andre tilfeller senere, for eksempel i forbindelse med regnskapskontroll. Tidsforløpet fra gryende mistanke til visshet (og dermed kunnskap) kan da strekke seg over et lengre tidsrom. Kunnskapsvilkåret i § 9 kan da være oppfylt før en kontroll har resultert i endelig kontrollrapport.