



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 14 L

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

Endringer i skattereglene for  
barnepensjon mv.



# Innhold

<b>1</b>	<b>Endring av skattereglene for barnepensjon .....</b>	<b>5</b>	<b>3.3.3</b>	Kravet til kompensasjonens størrelse .....	<b>22</b>
1.1	Innledning og sammendrag .....	5	3.4	Høringen .....	23
1.2	Gjeldende rett .....	6	3.5	Vurderinger og forslag .....	24
1.2.1	Innledning .....	6	3.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	27
1.2.2	Barn under 17 år som har mistet én forelder .....	6	3.6.1	Konsekvenser for skattepliktige ..	27
1.2.3	Barn over 17 år eller som har mistet begge foreldrene .....	7	3.6.2	Konsekvenser for Skatteetaten ....	27
1.3	Høringen .....	8	3.7	Ikrafttredelse .....	27
1.4	Vurderinger og forslag .....	8	<b>4</b>	<b>Frister for endring av klagenemndsvedtak på skatteområdet .....</b>	<b>28</b>
1.4.1	Innledning .....	8	4.1	Innledning og sammendrag .....	28
1.4.2	Hensynet til enklere regler .....	9	4.2	Bakgrunn .....	28
1.4.3	Skatt på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjon .....	9	4.3	Gjeldende rett .....	28
1.4.4	Nivået på barnepensjonen etter skatt .....	11	4.4	Høringen .....	28
1.4.5	Samlet vurdering .....	12	4.5	Vurderinger og forslag .....	29
1.4.6	Barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden .....	14	4.5.1	Innledning .....	29
1.4.7	Særlig om forskuddstrekk i barnepensjon .....	14	4.5.2	Utgangspunktet for fristen .....	29
1.4.8	Merknader til lovforslagene .....	15	4.5.3	Fristens lengde .....	30
1.5	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	15	4.5.4	Hvilke klagenemnder som omfattes av forslaget .....	30
1.6	Ikrafttredelse .....	15	4.6	Ikrafttredelse .....	30
<b>2</b>	<b>Krav om konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift..</b>	<b>16</b>	4.7	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	30
2.1	Innledning og sammendrag .....	16	<b>5</b>	<b>Endringer i skatteloven § 19-5 – saksbehandlingsregler for prisråd mv. ....</b>	<b>31</b>
2.2	Gjeldende rett .....	16	<b>6</b>	<b>Oppjustering av eierinntekt til dødsbo mv. ....</b>	<b>33</b>
2.3	Høringen .....	17	<b>7</b>	<b>Opprettinger og presiseringer</b>	<b>34</b>
2.4	Vurderinger og forslag .....	18	7.1	Retting av feilhenvisninger i skatteloven § 16-30 .....	34
2.4.1	Krav til konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift .....	18	7.2	Redaksjonell endring i lov om Statens pensjonsfond § 4 tredje ledd nr. 2 om inntektene fra avgift på utslipp av CO <sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet .....	34
2.4.2	Unntak fra krav om konto .....	18			
2.4.3	Bortfall av rentegodtgjørelse .....	19			
2.5	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	20			
2.6	Ikrafttredelse .....	20			
<b>3</b>	<b>Kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt ikke er truffet innen rimelig tid .....</b>	<b>21</b>		<b>Forslag til lov om endringer i skatteloven .....</b>	<b>36</b>
3.1	Innledning og sammendrag .....	21		<b>Forslag til lov om endringer i skattebetalingsloven .....</b>	<b>37</b>
3.2	Bakgrunn .....	21		<b>Forslag til lov om endring i lov om Statens pensjonsfond .....</b>	<b>38</b>
3.3	Gjeldende rett .....	21			
3.3.1	Tilleggsskatt .....	21			
3.3.2	Kravet til avgjørelse innen rimelig tid etter EMK artikkel 6 nr. 1 .....	22			

<b>Forslag til lov om endringer i skatteforvaltningsloven .....</b>	<b>39</b>
<b>Forslag til lov om endringer i lov om endringer i skatteloven .....</b>	<b>40</b>



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 14 L

(2023–2024)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

## Endringer i skattereglene for barnepensjon mv.

*Tilråding fra Finansdepartementet 17. november 2023,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Støre)*

### 1 Endringer av skattereglene for barnepensjon

#### 1.1 Innledning og sammendrag

Stortinget vedtok i 2020 en omlegging av ytelser til etterlatte fra folketrygden (etterlattereformen). Vedtaket bygger på forslag fremmet av regjeringen Solberg i Prop. 13 L (2020–2021) *Endringer i folketrygdloven (nye etterlatteytelser)*, jf. lov 18. desember 2020 nr. 139. Omleggingen innebærer blant annet at pensjon og overgangsstønad til gjenlevende ektefelle og tidligere familiepleier erstattes av en tidsbegrenset omstillingsstønad. Nye regler trer i kraft 1. januar 2024.

Omstillingsstønaden skal skattlegges som lønnsinntekt. Personer som har rett til etterlattepensjon mv. med virkning før 1. januar 2024, skal beholde dagens ytelse i en overgangsperiode og skattlegges etter gjeldende regler i denne perioden.

Forslag om endringer i skattereglene som følge av omleggingen av folketrygdens ytelser til gjenlevende ektefelle mv., ble fremmet i Prop. 1 LS (2023–2024) *Skatter og avgifter 2024*.

Stortinget har også vedtatt å endre ytelsen til etterlatte barn (barnepensjon) fra folketrygden.

Barnepensjon fra folketrygden gis til barn som har mistet én av eller begge foreldrene. Barnepensjon gis i dag som hovedregel frem til barnet fyller 18 år. Dersom én forelder er død, gis det 0,4 G for det første barnet og 0,25 G for alle andre barn. Dersom begge foreldrene er døde, utgjør pensjonen for det første barnet det samme som det en gjenlevende ektefelle ville fått, 0,4 G for barn nummer to og 0,25 G for alle andre barn. Beløpene som gjelder for det enkelte barn, summeres, og pensjonen gis deretter med like stort beløp til hvert barn. Barnepensjonen blir ikke avkortet mot arbeidsinntekt, men avkortes krone for krone mot eventuell uføretrygd som barnet har rett til.

Etter de nye reglene, som trer i kraft fra 1. januar 2024, skal barnepensjon fra folketrygden gis frem til barnet fyller 20 år. Barnepensjonen skal utgjøre 1 G per barn når én forelder er død, og 2,25 G per barn når begge foreldrene er døde. For de fleste øker dermed nivået vesentlig. Videre vil barn som har blitt etterlatte før ikrafttredelsen

og har større barnepensjon etter de gamle reglene, beholde det gamle nivået på ytelsen etter overgangsregler.

Gjeldende regler for skattlegging av barnepensjon er svært kompliserte. Barnepensjon skattlegges i utgangspunktet som pensjon, men det gjelder flere særregler.

Da endringene i barnepensjon ble vedtatt, ble skattleggingen av ytelsen ikke omtalt. I mandatet for Etterlatteutvalget fra regjeringen Solberg og i utvalgets rapport (NOU 2017: 3) var det forutsatt at ny barnepensjon skulle skattlegges som lønn. Virkningene av lønnsbeskatning har imidlertid ikke vært nærmere utredet og drøftet senere.

Departementet foreslår at barnepensjon skal skattlegges på samme måte som kapitalinntekt i stedet for lønnsinntekt. Det betyr at barnepensjon bare skal skattlegges som alminnelig inntekt, og ikke ilegges trygdeavgift og trinnskatt. I tillegg foreslås det et nytt særskilt fradrag i barnepensjonen. Endringene vil være klart forenklende og vil gi lavere marginalskatt på arbeidsinntekt (skatten på den neste opptjente kronen) ved siden av barnepensjonen, sammenlignet med om barnepensjon skattlegges som lønn.

Forslaget til nye skatteregler omfatter også barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden, som skattlegges på samme måte som barnepensjon fra folketrygden.

Forslaget har vært på høring. Samtlige høringsinstanser som har uttalt seg, støtter forslaget. Forslaget som fremmes, er i tråd med forslaget i høringsnotatet. Det foreslås imidlertid å øke det særskilte fradraget i barnepensjonen fra 22 700 til 30 000 kroner, som antas å være mer provenynøytralt over tid sammenlignet med lønnsbeskatning. På usikkert grunnlag antas forslaget heller ikke å ha nevneverdige provenyvirkninger i 2024.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 6-31, 6-32, 6-49 og 12-2. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

## 1.2 Gjeldende rett

### 1.2.1 Innledning

Barnepensjon er skattepliktig pensjonsinntekt etter skatteloven § 5-1. Det er ulike regler for skattlegging av barn over og under 17 år, og reglene er ulike avhengig av om én av eller begge foreldrene er døde. For barn under 17 år vil skatten på barnepensjon også avhenge av inntektsnivået til eventuell gjenlevende forelder, dvs. om

forelderen får skattebegrensning eller ikke. Nedenfor følger en nærmere omtale av reglene for skattlegging av barnepensjon for ulike grupper barn.

Barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden, som offentlige og private tjenestepensjonsordninger, skattlegges på samme måte som barnepensjon fra folketrygden.

### 1.2.2 Barn under 17 år som har mistet én forelder

Barnepensjon til barn under 17 år skattlegges hos den gjenlevende forelderen, jf. skatteloven § 2-14. Når barnet er under 17 år, regnes ikke barnepensjonen som personinntekt, jf. skatteloven § 12-2 bokstav b annet punktum. Det vil si at barnepensjonen bare skattlegges som alminnelig inntekt, og at det ikke skal betales trygdeavgift eller trinnskatt av barnepensjonen.

Hvis den gjenlevende forelderen mottar pensjon fra folketrygden som gjenlevende ektefelle og har lav inntekt, vil barnepensjonen inngå i grunnlaget for fastsetting av skatt etter skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1 første ledd. Skattebegrensningsregelen innebærer at det ikke skal fastsettes skatt når alminnelig inntekt med visse justeringer er 147 450 kroner eller lavere i 2023 (skattefri nettoinntekt). Det er skatt av alminnelig inntekt, trygdeavgift og trinnskatt i trinn 1 og 2 som kan settes ned etter denne regelen.

I skattebegrensningsregelen skattlegges inntekter over skattefri nettoinntekt med 55 pst. inntil skattlegging etter de alminnelige reglene gir lavere skatt.

Skattebegrensningsregelen innebærer dermed at skatten på barnepensjonen i praksis kan bli 33 pst., selv om den ikke regnes som personinntekt (55 pst. skatt av barnepensjon etter 40 pst. minstefradrag). Hvis den gjenlevende forelderen har høy inntekt, slik at skatten ikke blir fastsatt etter skattebegrensningsregelen, blir skatten på barnepensjonen derimot bare 13,2 pst. (22 pst. av barnepensjon etter 40 pst. minstefradrag). Dagens regler gir dermed høyest skatt på barnepensjon dersom gjenlevende forelder har lav inntekt.

Det gis et eget særskilt minstefradrag i barnepensjon (etter reglene for pensjon), jf. skatteloven § 6-32 annet ledd annet punktum. Dette minstefradraget kommer i tillegg til minstefradrag i annen inntekt som sambeskattes med forelderen, jf. skatteloven § 6-32 første punktum. Eksempler på slik annen inntekt kan være skattepliktig liv-

rente eller lønnsinntekt til barn under 13 år. Det særskilte minstefradraget i barnepensjon gis også når barnet skattlegges individuelt, se punkt 1.2.3.

Av forarbeidene i Ot.prp. nr. 19 (1980–81) *Endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.* punkt 5 fremgår det at formålet med et eget minstefradrag i barnepensjon var å likebehandle barn med aleneforelder og barn med to foreldre, slik at disse skulle kunne tjene like mye skattefritt som andre barn. Barn med aleneforelder (ev. to døde foreldre) ville typisk motta skattepliktig barnebidrag eller barnepensjon, i tillegg til eventuell arbeidsinntekt. Uten et særskilt minstefradrag i barnepensjonen ville disse barna få høyere skatt på arbeidsinntekten enn barn med to foreldre. Årsaken var at muligheten til å få minstefradrag i lønn ellers ville vært «brukt opp» gjennom minstefradrag i barnepensjonen (helt eller delvis). I skattereglene ellers gis det bare minstefradrag på grunnlag av personinntekt. Regelen om særskilt minstefradrag i barnepensjon ble likevel ikke endret i 1988, da barnepensjonen ikke lenger skulle regnes som personinntekt for barn under 17 år.

Barn som blir skattlagt sammen med foreldre, har ikke krav på eget personfradrag i inntekten som blir skattlagt sammen med foreldrene. Dette gjelder generelt for all inntekt barnet har, ikke bare for barnepensjon, og uavhengig av om barnet mottar barnepensjon eller ikke. Bakgrunnen er det tidligere klassefradraget for forsørgelse. Dette klassefradraget ble avløst av økt barnetrygd til foreldrene i 1969. Begrunnelsen for at det ikke ble gitt personfradrag i disse tilfellene, var derfor at foreldrene fikk barnetrygd. Fra 13 år blir barn skattlagt særskilt for arbeidsinntekt. Da får barna likevel personfradrag i arbeidsinntekten, selv om foreldrene mottar barnetrygd.

Regelen om at barnepensjon ikke regnes som personinntekt, ble innført i 1988. Begrunnelsen var administrative hensyn. Det var beregnings-tekniske problemer i de tilfellene barnet skulle sambeskattes med gjenlevende forelder. For å beregne trygdeavgift og toppskatt på barnepensjon i disse tilfellene måtte likningskontoret regne ut skatten manuelt fordi datasystemene ikke håndterte det, jf. Ot.prp. nr. 9 (1988–89) *Skatteopplegget for 1989 – Lovendringer* punkt 1.5. Regelen gjelder også for barn under 17 år hvor begge foreldrene er døde, selv om den administrative begrunnelsen ikke treffer her.

Barn som blir sambeskattet med gjenlevende forelder, blir ellers skattlagt særskilt for arbeidsinntekt fra 13 år, jf. skatteloven § 2-14 fjerde ledd.

Særskilt skattlegging innebærer at barnet skattlegges individuelt på vanlig måte, slik at det gis både personfradrag og minstefradrag i lønnsinntekten på barnets hånd. Barn under 13 år blir sambeskattet med gjenlevende forelder for all inntekt, også for eventuell lønnsinntekt, men har rett til særskilt minstefradrag i lønnsinntekten, jf. skatteloven § 6-32 annet ledd første punktum. Det gis skattefritak for lønnsinntekt til barn under 13 år på inntil 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav o. Skattefritaket gjelder bare lønn for «en konkret arbeidsprestasjon av barnet», jf. Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) *Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer* kapittel 16. Lønn til personer under 17 år ilegges trygdeavgift med lav sats (5,1 pst.), jf. folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c, og ikke mellomsats (7,9 pst.) som for personer som er 17 år eller eldre.

### 1.2.3 Barn over 17 år eller som har mistet begge foreldrene

Barn som har fylt 17 år, blir skattlagt individuelt. Barnepensjon til barn som har fylt 17 år, blir derfor alltid skattlagt hos barnet selv.

Dersom begge foreldrene er døde, anses barnet som selvstendig skattepliktig, og barnepensjonen blir også da skattlagt hos barnet.

Barnepensjon til barn som har fylt 17 år, regnes som personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Det skal dermed betales trygdeavgift, trinnskatt og skatt av alminnelig inntekt av barnepensjonen (dersom samlet inntekt er tilstrekkelig). Trygdeavgift skal ilegges med lav sats (5,1 pst.), som for pensjon. Barnet har ikke krav på skattebegrensning.

På samme måte som barn som blir sambeskattet med gjenlevende forelder, får barn som skattlegges individuelt, et særskilt minstefradrag i barnepensjonen, i tillegg til minstefradrag i eventuell arbeidsinntekt.

Barn som skal skattlegges individuelt for barnepensjon, gis også et særskilt inntektsfradrag etter skatteloven § 6-49, dersom barnet har arbeidsinntekt i tillegg til barnepensjonen. Dette inntektsfradraget skal maksimalt tilsvare personfradraget, og skal verken overstige arbeidsinntekten fratrukket minstefradrag eller barnepensjonen fratrukket minstefradrag.

Særskilt inntektsfradrag etter skatteloven § 6-49 ble innført i 1987. Det fremgår av forarbeidene i Ot.prp. nr. 72 (1986–87) *Lov om endringer i lov av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) mv.* s. 1–2 at formålet med inntektsfradraget var at barn som ble skattlagt for under-

holdsbidrag og barnepensjon o.l., skulle ha samme skattefrie arbeidsinntekt som andre barn. Det ble vist til at personfradraget (klassefradraget) ofte helt eller delvis ville bli brukt på barnepensjonen. Barn mellom 13 og 17 år med én forelder i live fikk allerede både minstefradrag og personfradrag (klassefradrag) i sin arbeidsinntekt.

### 1.3 Høringen

Departementet sendte 21. september 2023 på høring forslag til endring av reglene for skattlegging av barnepensjon. Høringsfristen var 25. oktober 2023.

I høringen ble det foreslått at barnepensjon fra folketrygden og barnepensjon fra andre ordninger skal skattlegges bare som alminnelig inntekt, og at det skal gis et nytt særskilt fradrag i barnepensjonen.

Høringsnotatet ble sendt til 57 høringsinstanser. Departementet har mottatt hørings svar med merknader fra tre instanser. Disse er Arbeids- og velferdsdirektoratet, Finans Norge og Skatteetaten, som alle støtter forslaget.

Høringsforslaget er videreført i denne proposisjonen, men departementet foreslår å øke det særskilte fradraget fra 22 700 til 30 000 kroner, se punkt 1.4.5.

### 1.4 Vurderinger og forslag

#### 1.4.1 Innledning

Departementet har vurdert skattereglene for barnepensjon ut fra tre hensyn:

- behovet for enklere regler
- nivået på skatten på eventuell arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen
- nivået på barnepensjonen etter skatt

Dagens skatteregler innebærer at barnepensjonen blir skattlagt på fire ulike måter og ut fra tre ulike særregler, i tillegg til eventuell skattebegrensning, jf. oppsummeringen i tabell 1.1. Skattleggingen avhenger av alderen til barnet, om én av eller begge foreldrene er døde, og inntektsnivået til eventuell gjenlevende forelder.

Skattereglene for barnepensjon har vært endret flere ganger, men de synes i liten grad å ha blitt vurdert når skattereglene ellers har blitt endret. Det anses særlig uheldig at skatteregler som gjelder for barn, er så kompliserte. Etterlatteutvalget viste også til kompleksiteten i dagens regler, jf. NOU 2017: 3 punkt 7.4.3: «Utvalget viser til at virkningene av skatt er komplekse og det har ikke vært del av utvalgets arbeid å belyse alle de skattemessige konsekvensene av forslagene. Utvalgets klare intensjon er å styrke ytelsene til etterlatte barn for på den måten å hindre barnefattigdom ved bortfall av forsørger. Utvalget forutsetter at dette legges til grunn i den videre oppfølgingen av utvalgets utredning».

Det er derfor behov for enklere regler. I mandatet for Etterlatteutvalget fra 2015 var det forutsatt at ytelsene til etterlatte barn i fremtiden skulle skattlegges som lønn. Utvalget la denne premisen til grunn for arbeidet sitt uten å drøfte alternativer, og uten en fullstendig utredning av de skattemessige virkningene av en slik omlegging. Det var likevel en klar forutsetning at ytelsene til etterlatte barn skulle styrkes. Fordi ytelsene for de fleste barn økes vesentlig før skatt, vil dette være oppfylt relativt uavhengig av skattereglene.

Departementet har, som alternativ til lønnsbeskatning, vurdert å skattlegge barnepensjon bare som alminnelig inntekt, dvs. med en flat sats på 22 pst. Det innebærer at det ikke skal betales trygdeavgift og trinnskatt av barnepensjon, og at barnepensjon blir skattlagt på samme måte som kapitalinntekt. I tillegg har departementet vurdert

Tabell 1.1 Oppsummering av gjeldende skatteregler for barnepensjon

Skattyter:	Skatteregler:	Skattlagt hos forelder (F) eller barn (B)	Skattebegrensning	Ikke personinntekt	Særskilt minstefradrag	Særskilt inntektsfradrag
Under 17 år, forelder med lav inntekt		F	X	X	X	
Under 17 år, forelder med høy inntekt		F		X	X	
Under 17 år, har mistet begge foreldre		B		X	X	X
17 år eller eldre		B			X	X

Kilde: Finansdepartementet.



Tabell 1.2 Antall barnepensjonister i folketrygden. Juni 2023

	0–9 år	10–14 år	15–21 år	I alt	Andel
Mistet én forelder	2 175	4 277	4 421	10 873	98,6 pst.
Mistet begge foreldre	14	46	92	152	1,4 pst.
I alt	2 189	4 323	4 513	11 025	100,0 pst.

Kilder: Arbeids- og velferdsdirektoratet og Finansdepartementet.

et nytt særskilt fradrag i barnepensjonen dersom den skal skattlegges bare som alminnelig inntekt.

For skatten på eventuell arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen er det virkningene for de eldste mottakerne (17–20 år) som er mest relevant, siden yngre barn som regel ikke har særlig høye arbeidsinntekter, og særlig ikke barn under 13 år. Tabell 1.2 viser at de aller fleste mottakerne av barnepensjon (nær 99 pst.) har mistet én forelder.

#### 1.4.2 Hensynet til enklere regler

Både skattlegging av barnepensjon som lønn og som kapitalinntekt vil gi klart enklere skatteregler enn i dag. Det er likevel noen forskjeller mellom disse to alternativene.

Det er uvanlig at barn under 13 år har høye lønnsinntekter, og skattereglene er ikke tilpasset dette. Lønn til barn under 13 år skattlegges hos en av foreldrene. Dersom barnepensjon blir skattlagt som lønn, vil pensjonen bli skattlagt hos gjenlevende forelder frem til barnet fyller 13 år. Det betyr at størrelsen på forelderens personinntekt (lønn mv.) vil avgjøre det samlede skattenivået på barnepensjonen, på grunn av blant annet trinnskatt. Barn under 13 år får dermed ulik skatt på barnepensjonen avhengig av gjenlevende forelders inntekt.

I alderen 13–16 år blir barn skattlagt særskilt for eventuell arbeidsinntekt, mens for eksempel kapitalinntekter blir skattlagt hos foreldrene. Hvis barnepensjon blir skattlagt som lønn, vil barnepensjonen dermed bli skattlagt hos barnet. Skatten vil da ikke lenger avhenge av forelderens inntekt, og vil typisk bli vesentlig lavere enn når barnet er under 13 år.

Fra 17 år blir barnet skattlagt selv for all inntekt, slik at barnepensjonen, uansett alternativ, blir skattlagt hos barnet selv.

Lønnsbeskatning av barnepensjon vil også innebære at skatten vil variere med alder fordi trygdeavgiftssatsen på lønnsinntekt varierer med alder. Satsen er 5,1 pst. under 17 år og 7,8 pst. fra 17 år etter forslaget i Prop. 1 LS (2023–2024). Det

betyr at skatten på en barnepensjon skattlagt som lønn, vil øke noe fra 17 år.

Dersom barnet har mistet begge foreldrene, anses barnet som selvstendig skattepliktig, og barnepensjonen vil bli skattlagt hos barnet, dvs. også hos barn under 13 år. Hvis barnepensjonen skattlegges som lønn, blir skatten for barn under 13 år den samme som for barn i alderen 13–16 år.

Hvis barnepensjonen skattlegges bare som alminnelig inntekt, vil skattesatsen være 22 pst. i alle aldersgrupper. Eventuelt kan skatten bli noe lavere på en del av barnepensjonen dersom man ikke har utnyttet hele personfradraget på andre inntekter. Først og fremst vil det kunne gjelde barn over 17 år med lav arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen og yngre barn som har mistet begge foreldrene, og skattlegges selv for barnepensjonen.

Over tid er skatte- og trygdesystemet endret slik at trygdeytelser til personer i yrkesaktiv alder skal skattlegges som lønn. Det er særlig begrunnet med at mottakerne lettere skal forstå den økonomiske virkningen av overganger mellom trygd og arbeid. Det er likevel ikke like gode grunner for å skattlegge barnepensjon som lønn. For det første skal ikke barnepensjon avkortes mot lønnsinntekt. Videre er det først fra fylte 18 år at man kan få arbeidsavklaringspenger (AAP) og uføretrygd, mens barnepensjonen kan gis fra 0 til fylte 20 år, dvs. ut det året man fyller 19 år.

Oppsummeringsvis vil skattlegging av barnepensjonen som lønn innebære at skatten på barnepensjonen vil variere mye avhengig av alderen til barnet (og inntekten til den gjenlevende forelderen for barn under 13 år). Skattlegging av barnepensjon på samme måte som kapitalinntekt vil gi enklere regler og en mer lik skatt for ulike aldersgrupper.

#### 1.4.3 Skatt på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjon

Gjeldende særregler for skattlegging av barnepensjon er til dels begrunnet i et ønske om at barn

som mottar barnepensjon, skal kunne ha samme skattefrie arbeidsinntekt som andre barn. Reglene er komplisert utformet for å forsøke å oppfylle dette formålet. Det er likevel bare for barn under 17 år at de virker slik. Reglene virker ikke slik for de som er 17 år eller eldre, selv om det er for denne gruppen det er mest aktuelt å ha arbeidsinntekt av noe størrelse ved siden av barnepensjonen.

Med dagens skatteregler vil marginals-katten på lønnsinntekt på inntil 70 000 kroner ved siden av barnepensjon være 7,8 pst. for de som er over 17 år og får barnepensjon på 1 G (ny barnepensjon med én gjenlevende forelder). For de som er over 17 år og får barnepensjon på 2,25 G (mistet begge foreldrene), vil marginals-katten være 9,5–11,8 pst. De som er 13–16 år, har ingen skatt på arbeidsinntekt inntil 70 000 kroner ved siden av barnepensjon.

For barn som er under 13 år, blir arbeidsinntekt over 10 000 kroner skattlagt hos eventuell gjenlevende forelder. Hvis den gjenlevende forelderen har lav inntekt, vil arbeidsinntekten i dag omfattes av skattebegrensingsregelen, som innebærer høy marginals-katt. Hvis begge foreldrene er døde, skattlegges arbeidsinntekten hos barnet. Det er uvanlig at barn under 13 år har arbeidsinntekt av noe størrelse, og virkningene av arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen drøftes ikke nærmere for denne gruppen.

Det er ønskelig at skatten på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjon ikke øker vesentlig fra dagens nivå. Det gjelder særlig for de eldste barna og for arbeidsinntekter innenfor «frikortgrensen» på 70 000 kroner.

Hvis barnepensjonen skattlegges som lønn, vil marginals-katten på arbeidsinntekt for de som er over 17 år og har barnepensjon på 1 G (har mistet

én forelder), fortsatt være 7,8 pst. på de første om lag 40 000 kronene, men øke til 19,7 pst. på arbeidsinntekt over dette. For de som er over 17 år og har barnepensjon på 2,25 G (har mistet begge foreldre), øker marginals-katten til 31,5–33,8 pst. Marginals-katten på arbeidsinntekt for barn 13–16 år blir lignende, men 2,7 prosentenheter lavere enn for barn over 17 år på grunn av lavere trygdeavgift (5,1 i stedet for 7,8 pst.).

Hvis barnepensjonen i stedet skattlegges på samme måte som kapitalinntekt, vil marginals-katten på arbeidsinntekt inntil 70 000 kroner for de som er over 17 år bli 11,9 pst. både for barnepensjon på 1 G og 2,25 G. Det samme gjelder for de som er 13–16 år og har mistet begge foreldrene. Marginals-katten på arbeidsinntekt for barn som er 13–16 år og har én gjenlevende forelder, vil derimot ikke bli påvirket av at barna mottar barnepensjon, fordi barnepensjonen blir skattlagt hos forelderen. Denne gruppen vil derfor få null skatt på lønn inntil 70 000 kroner.

Tabell 1.3 oppsummerer disse tallene. Skattlegging av barnepensjon på samme måte som kapitalinntekt vil i de aller fleste tilfellene gi lavere skatt på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjon enn om barnepensjonen skattlegges som lønnsinntekt. Forskjellen er særlig stor for barn som har mistet begge foreldre. Kapitalskatt vil samlet sett også gi minst endring fra dagens skatteregler.

I punkt 1.4.5 foreslås det et nytt særskilt fradrag i barnepensjonen i kombinasjon med at barnepensjon skattlegges på samme måte som kapitalinntekt. Hovedformålet med fradraget er at kapitalbeskatning skal gi mer lik barnepensjon etter skatt som lønnsbeskatning. Sammenlignet med dagens skatteregler bidrar fradraget til å motvirke samlet skatteøkning på arbeidsinntekt.

Tabell 1.3 Marginals-katt på lønn inntil 70 000 kroner ved siden av ny barnepensjon. Ulike skatteregler for barnepensjon. Prosent

	Dagens skatteregler	Lønnsskatt	Kapitalskatt
<i>Mistet én forelder (1 G)</i>			
13–16 år	0,0	5,1–17,0	0,0
17–19 år	7,8	7,8–19,7	11,9
<i>Mistet begge foreldre (2,25 G)</i>			
13–16 år	0,0	28,8–31,1	11,9
17–19 år	9,5–11,8	31,5–33,8	11,9

Kilde: Finansdepartementet.

For de som er 17 år og eldre, vil den samlede skatteøkningen på en lønnsinntekt på inntil 70 000 kroner utgjøre maksimalt 4,1 pst. av lønnen (11,9 pst. minus 7,8 pst.), dvs. inntil 2 870 kroner, sammenlignet med dagens skatteregler. Det særskilte fradraget påvirker ikke marginals-katten direkte, men et fradrag på 30 000 kroner vil redusere samlet skatt med om lag 6 600 kroner.

#### 1.4.4 Nivået på barnepensjonen etter skatt

De nye reglene for beregning av barnepensjon fra folketrygden innebærer at barnepensjonen før skatt øker vesentlig for de aller fleste barn. Eksempelvis vil et barn som har mistet én forelder, i dag få maksimalt 0,4 G, mens nye regler gir 1 G. Barn som har mistet begge foreldrene, vil få 2,25 G hver med de nye reglene. Det innebærer at de aller fleste vil få økt barnepensjon også etter skatt, uavhengig av skattereglene.

Pensjon på 1 og 2,25 G tilsvarer om lag 122 200 og 275 000 kroner med anslått gjennomsnittlig grunnbeløp i folketrygden for 2024. I tabell 1.4 sammenlignes nivået etter skatt når barnepensjonen skattlegges som lønn og kapitalinntekt (beregningene bygger på forslaget til 2024-skatteregler i Prop. 1 LS (2023–2024)).

Tabell 1.4 viser for det første at nivået etter skatt vil variere mye med alder ved lønnsbeskat-

ning, mens nivået vil være mer stabilt ved kapital-skatt.

For de som har mistet én forelder, viser tabellen videre at de som er 0–12 og 13–16 år, kan få høyere barnepensjon med lønnsbeskatning. Med lønns-skatt vil imidlertid nivået i alderen 0–12 år variere mye med forelderens inntekt, fordi lønn i denne alderen blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Lønnsbeskatning gir derimot noe lavere barnepensjon etter skatt for de som er 17–19 år og har mistet én forelder.

For de som har mistet begge foreldrene, gir lønnsbeskatning noe høyere barnepensjon etter skatt i alle aldre, men forskjellen er liten for de som er 17–19 år. Årsaken til at lønnsbeskatning er relativt mer gunstig for de yngste, er at trygdeavgiften på lønn er lavere når man er under 17 år.

Tallene i tabell 1.4 modereres dersom barnet har arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen. Som det framgår av tabell 1.3, vil skatten på slik arbeidsinntekt ofte bli lavest om barnepensjonen skattlegges som kapitalinntekt. Barn med arbeidsinntekt vil dermed oftere kunne komme bedre ut samlet sett med kapital-skatt på barnepensjonen. Tabell 1.5 viser samlet inntekt etter skatt for barn 13 år og eldre som har lønn på 50 000 kroner ved siden av barnepensjonen. Kapital-skatt vil da gi høyest inntekt etter skatt for alle, bortsett fra for barn 13–16 år som har mistet én forelder. Også

Tabell 1.4 Inntekt etter skatt med barnepensjon som barnets eneste inntekt og kun standard fradrag. Ulike skatteregler for barnepensjon. Kroner

	Lønns-skatt	Kapital-skatt (uten særskilt fradrag)
<i>Mistet én forelder (1 G før skatt)</i>		
0–12 år, per år	96 600 <sup>1</sup>	95 300 <sup>2</sup>
13–16 år, per år	116 000	95 300 <sup>2</sup>
17–19 år, per år	112 700	114 800
<i>Mistet begge foreldre (2,25 G før skatt)</i>		
0–12 år, per år	241 800	233 900
13–16 år, per år	241 800	233 900
17–19 år, per år	234 300	233 900

<sup>1</sup> Lønnsinntekt for barn under 13 år blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Skatten vil variere med forelderens personinntekt mv. I eksempelet er det lagt til grunn at forelderens personinntekt medfører at barnepensjonen skattlegges i trinnskattens trinn 2 (personinntekt 292 850–670 000 kroner i regjeringens forslag til 2024-regler). Dersom hele barnepensjonen skattlegges i trinn 5 (maksimal skatt), blir barnepensjonen etter skatt om lag 80 000 kroner.

<sup>2</sup> Kapitalinntekt for barn under 17 år blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Skatten vil variere med om forelderens har brukt hele personfradraget på annen inntekt eller ikke. I eksempelet er det lagt til grunn at hele personfradraget er oppbrukt. Dersom personfradraget er ubrukt, blir barnepensjonen etter skatt om lag 114 800 kroner.

Tabell 1.5 Inntekt etter skatt med lønn på 50 000 kroner ved siden av barnepensjon og kun standard fradrag. Ulike skatteregler for barnepensjon. Kroner

	Lønnskatt	Kapitalskatt (uten særskilt fradrag)
<i>Mistet én forelder (1 G før skatt)</i>		
13–16 år, per år	162 400	145 300 <sup>1</sup>
17–19 år, per år	157 800	158 800
<i>Mistet begge foreldre (2,25 G før skatt)</i>		
13–16 år, per år	276 600	278 000
17–19 år, per år	267 800	278 000

<sup>1</sup> Kapitalinntekt for barn under 17 år blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Skatten på barnepensjonen vil variere med om forelderen har brukt hele personfradraget på annen inntekt eller ikke. I eksempelet er det lagt til grunn at hele personfradraget er oppbrukt. Dersom personfradraget er ubrukt, blir barnepensjonen etter skatt om lag 114 800 kroner. Lønnen på 50 000 kroner vil derimot bli skattlagt hos barnet og være skattefri. Samlet inntekt etter skatt blir dermed 164 800 kroner hvis forelderen har ubrukt personfradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

disse vil likevel få høyest inntekt etter skatt med kapitalskatt dersom forelderen har såpass lav inntekt at personfradraget er ubrukt.

Oppsummert vil nivået på barnepensjon etter skatt variere mer med alder med lønnskatt enn med kapitalskatt. En del får lavere barnepensjon etter skatt med kapitalskatt, men samlet inntekt etter skatt kan likevel bli høyere dersom barna har en viss arbeidsinntekt.

Forslaget om et nytt særskilt fradrag i barnepensjon vil bidra til høyere barnepensjon etter skatt for de som får lavere barnepensjon etter skatt med kapitalskatt, se punkt 1.4.5.

#### 1.4.5 Samlet vurdering

I mandatet for Etterlatteutvalet var det lagt til grunn at ny barnepensjon skulle skattlegges som lønn. Men hensynet til enklere skatteregler og marginals-katten på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen taler for at barnepensjon heller bør skattlegges bare som alminnelig inntekt. Det vil si på samme måte som kapitalinntekt.

Det varierer om lønnskatt eller kapitalskatt gir høyest barnepensjon etter skatt, men lønnskatt er noe mer gunstig for mange. Med arbeidsinntekt av noe størrelse ved siden av barnepensjonen kommer barn likevel oftere best ut etter skatt samlet sett hvis barnepensjonen skattlegges på samme måte som kapitalinntekt. Samtidig vil de aller fleste barn uansett få høyere barnepensjon etter skatt enn i dag, uavhengig av skatteregler, fordi nivået på barnepensjonen før skatt øker.

Etter departementets vurdering er det en bedre løsning å kombinere kapitalskatt med et nytt særskilt fradrag i barnepensjon enn å skattlegge barnepensjonen som lønn. Det særskilte fradraget bidrar til høyere nivå på barnepensjonen etter skatt. Samtidig ivaretas fordelene med kapitalskatt ellers, som er store regelverksforenklinger og lav marginals-katt på arbeidsinntekt ved siden av barnepensjonen.

Departementet opprettholder derfor forslaget i høringen om å skattlegge barnepensjon bare som alminnelig inntekt, kombinert med et nytt særskilt fradrag i barnepensjonen. Endret skattlegging endrer ikke karakteren av ytelsen. Barnepensjon anses fortsatt som pensjonsinntekt etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-40. At det ikke skal betales trygdeavgift og trinnskatt av barnepensjon, sikres ved at barnepensjon ikke skal regnes som personinntekt, jf. forslag til endringer i skatteloven § 12-2. I dag gjelder dette bare for barn under 17 år.

Barnepensjon er i utgangspunktet omfattet av reglene om kildeskatt på pensjon, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd. Det følger imidlertid av Stortingets skattevedtak § 3-5 fjerde ledd at kildeskatt på pensjon svares av personinntekt etter skatteloven kapittel 12. I dag ilegges det dermed bare kildeskatt på barnepensjon for barn over 17 år, og ikke for barn under 17 år.

Departementets forslag innebærer at barnepensjon faller utenfor reglene om kildeskatt på pensjon fra og med inntektsåret 2024. Departementet vil vurdere kildeskatt på barnepensjon og eventuelt komme tilbake til dette.

Skattlegging av barnepensjon bare som alminnelig inntekt innebærer at det ikke lenger gis minstepfradrag i barnepensjonen. I stedet gis det et nytt særskilt fradrag i barnepensjon. I høringsnotatet var det lagt til grunn at fradraget skulle utgjøre 22 700 kroner. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til størrelsen på fradraget. Departementet har imidlertid vurdert størrelsen på fradraget nærmere, og kommet til at fradraget bør økes til 30 000 kroner. Et fradrag på 30 000 kroner antas mer provenynøytralt over tid sammenlignet med lønnskatt.

Det særskilte fradraget reduserer alminnelig inntekt hos den som barnepensjonen blir skattlagt hos. Et fradrag på 30 000 kroner øker nivået med 6 600 kroner etter skatt med en skattesats på 22 pst. på alminnelig inntekt.

Tabell 1.6 sammenligner inntekt etter skatt når barnepensjon skattlegges med lønnskatt og kapitalskatt med et særskilt fradrag. Det er vist eksempler både med særskilt fradrag på 22 700 kroner, som i høringsforslaget, og på 30 000 kroner, som foreslås nå.

Tabell 1.6 viser at utslagene varierer noe avhengig av fra hvilken alder barnet mottar barnepensjon. Departementet mener at gjennomsnittlig nivå likevel bør anses forholdsvis likt med lønnskatt og kapitalskatt når det særskilte fradraget settes til 30 000 kroner. Nivåene blir særlig like for barn som har mistet begge foreldre.

Overgangsreglene for barnepensjon og ektefellepensjon er ulike, og i en periode vil ny barnepensjon kunne kombineres med gammel ektefellepensjon. Gjenlevende ektefeller som har rett til ektefellepensjon med virkning før 1. januar 2024, skal i en overgangsperiode skattlegges etter gjeldende skatteregler. Når den gjenlevende forelderen har lav inntekt, vil skattebegrensningsregelen fortsatt gjelde i denne perioden. Det innebærer at barnepensjon til barn under 17 år, som skal skattlegges sammen med den gjenlevende forelderen, kan bli skattlagt med en sats på opptil 55 pst. innenfor skattebegrensningsregelen, før det tas hensyn til eventuelle fradrag i barnepensjonen.

I dag vil man maksimalt kunne få minstepfradrag på 18 560 kroner per barn i barnepensjon

Tabell 1.6 Inntekt etter skatt med barnepensjon som barnets eneste inntekt og kun standard fradrag. Ulike skatteregler for barnepensjon i 2024. Kroner

	Lønnskatt	Kapitalskatt med fradrag på 22 700 kr	Kapitalskatt med fradrag på 30 000 kr
<i>Mistet én forelder (1 G før skatt)</i>			
0–12 år, per år	96 600 <sup>1</sup>	100 300 <sup>2</sup>	101 900 <sup>2</sup>
13–16 år, per år	116 000	100 300 <sup>2</sup>	101 900 <sup>2</sup>
17–19 år, per år	112 700	119 800	121 400
<i>Sum utbetalt 0–19 år</i>	<i>2 057 800</i>	<i>2 065 000</i>	<i>2 097 100</i>
<i>Sum utbetalt 10–19 år</i>	<i>1 091 900</i>	<i>1 061 600</i>	<i>1 077 700</i>
<i>Mistet begge foreldre (2,25 G før skatt)</i>			
0–12 år, per år	241 800	238 900	240 500
13–16 år, per år	241 800	238 900	240 500
17–19 år, per år	234 300	238 900	240 500
<i>Sum utbetalt 0–19 år</i>	<i>4 812 800</i>	<i>4 778 700</i>	<i>4 810 800</i>
<i>Sum utbetalt 10–19 år</i>	<i>2 395 300</i>	<i>2 389 300</i>	<i>2 405 400</i>

<sup>1</sup> Lønnsinntekt for barn under 13 år blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Skatten vil variere med forelderens personinntekt mv. I eksempelet er det lagt til grunn at forelderens personinntekt medfører at barnepensjonen skattlegges i trinnskattens trinn 2 (personinntekt 292 850–670 000 kroner i regjeringens forslag til 2024-regler). Dersom hele barnepensjonen skattlegges i trinn 5 (maksimal skatt), blir barnepensjonen etter skatt om lag 80 000 kroner.

<sup>2</sup> Kapitalinntekt for barn under 17 år blir skattlagt hos gjenlevende forelder. Skatten vil variere med om forelderen har brukt hele personfradraget på annen inntekt eller ikke. I eksempelet er det lagt til grunn at hele personfradraget er oppbrukt. Dersom personfradraget er ubrukt, blir barnepensjonen etter skatt om lag 119 800 kroner med fradrag på 22 700 kroner, og 121 400 kroner med fradrag på 30 000 kroner.

fra folketrygden (40 pst. av 0,4 G i 2023) når barnepensjonen skattlegges hos gjenlevende forelder. Ved skattlegging etter skattebegrensningsregelen gis det minstefradrag, men ikke personfradrag eller særfradrag, verken for barnet eller forelderen. Departementet foreslår at det nye særskilte fradraget skal medregnes ved skattlegging etter skattebegrensningsregelen. Et særskilt fradrag i barnepensjon på 30 000 kroner vil da mer enn motsvare dagens maksimale kronebeløp for minstefradraget i barnepensjon fra folketrygden for dem som skattlegges etter skattebegrensningsregelen.

Det særskilte fradraget vil også gis til mottakere av ektefellepensjon som omfattes av overgangsreglene og som har for høy inntekt for skattebegrensning. Barnepensjonen vil for denne gruppen bli skattlagt som alminnelig inntekt med 22 pst. og med særskilt fradrag. Skattleggingen av barnepensjonen blir dermed slik den vil være for alle etter overgangsperioden for ektefellepensjonen.

#### 1.4.6 Barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden

Det gis også barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden. Dette gjelder offentlige og private tjenstepensjonsordninger, individuelle pensjonsordninger og utenlandske pensjonsordninger. For eksempel utgjør barnepensjon fra Statens pensjonskasse 15 pst. av pensjonsgrunnlaget til avdøde, og gis frem til fylte 20 år. Ytelsen samordnes ikke med ytelse fra folketrygden.

Ytelse til etterlatte er ikke en del av obligatorisk tjenstepensjon. For innskuddspensjonsordninger skal imidlertid gjenværende pensjonskapital ved dødsfall først benyttes til barnepensjon, jf. innskuddspensjonsloven § 7-7.

Barnepensjon fra offentlige og private tjenstepensjonsordninger skattlegges i dag på samme måte som barnepensjon fra folketrygden, dvs. avhengig av alder, om én av eller begge foreldrene er døde, og eventuell gjenlevende forelders inntektsnivå.

Det samme gjelder barnepensjon som utbetales under avtale om individuell pensjonsordning, jf. lov 21. juni 2008 nr. 62. Denne ordningen er fra 2017 erstattet av individuell sparing til pensjon og stengt for inngåelse av nye pensjonsavtaler.

Utbetaling av barnepensjon under avtale om individuell sparing til pensjon, skattlegges imidlertid bare som alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 5-20 annet ledd bokstav c.

Forslaget om endringer i skattereglene for barnepensjon omfatter barnepensjon fra andre ordninger enn folketrygden som i dag skattlegges som pensjon, men ikke utbetalinger under avtale om individuell sparing til pensjon.

#### 1.4.7 Særlig om forskuddstrekk i barnepensjon

Etter gjeldende regler er det gitt fritak for forskuddstrekk i barnepensjon, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-17 bokstav b og c. Barnepensjon fra folketrygden er helt fritatt for trekkplikt, mens barnepensjon fra andre ordninger er fritatt for trekkplikt på nærmere vilkår. Når barnets inntekt skattlegges hos forelder, inngår likevel dagens barnepensjon i grunnlaget for forskuddstrekk i forelders inntekter. Tilsvarende inngår barnepensjonen i grunnlaget for forskuddstrekk i eventuelle andre inntekter barnet har, for eksempel arbeidsinntekter, når barnet skattlegges selvstendig.

Spørsmål om forskuddstrekk i barnepensjon ble ikke vurdert i høringsnotatet, men departementet ba Skatteetaten vurdere dette spørsmålet særskilt i forbindelse med høringen. *Skatteetaten* uttaler at det kan vurderes å gjøre barnepensjon trekkpliktig. *Arbeids- og velferdsdirektoratet* viser til at nivået på barnepensjon øker for de fleste barn, og at fritak for forskuddstrekk vil «kunne få svært store økonomiske konsekvenser for unge voksne i en sårbar situasjon». *Arbeids- og velferdsdirektoratet* mener derfor at det må vurderes om barnepensjon skal være en trekkpliktig ytelse, men viser til at en slik endring ikke vil kunne gjennomføres før tidligst fra 2025.

Departementet vil derfor be Skatteetaten utrede nærmere om det bør innføres trekkplikt på barnepensjon.

Skatteetaten opplyser i sitt hørings svar at det ikke vil være mulig å ta hensyn til ny barnepensjon (økt nivå på barnepensjonen) ved forskudds-utskrivningen for 2024. Ved hovedutskrivningen fastsettes skattekortet på grunnlag av siste skatteoppgjør (inntektsåret 2022) og tilgjengelige opplysninger fra a-meldingen, det vil si dagens nivå på barnepensjonen. Skattepliktige som mottar ny barnepensjon i 2024, kan imidlertid endre skattekortet sitt for 2024, slik at ytelsen tas med i beregningsgrunnlaget. Skatteetaten vil ikke ha en løsning for endring av skattekort med ny barnepensjon klar fra 1. januar 2024, men en slik løsning vil foreligge i løpet av første kvartal 2024. Skatteetaten vurderer også andre tiltak for å redusere risikoen for restskatt for 2024.

### 1.4.8 Merknader til lovforslagene

Forslaget innebærer forenklinger i skattereglene. Flere av særreglene for skattlegging av barnepensjon kan oppheves. Det er behov for endringer i skatteloven §§ 6-31, 6-32, 6-49 og 12-2.

Skatteloven § 6-31 regulerer hvilke inntekter det gis minstefradrag i. Når barnepensjon skal skattlegges bare som alminnelig inntekt, gis det ikke minstefradrag i barnepensjonen. I stedet gis det et særskilt fradrag i barnepensjonen. Departementet viser til forslag til § 6-31 nytt tredje ledd.

Skatteloven § 6-32 regulerer beregningen av minstefradraget. Bestemmelsen i § 6-32 annet ledd annet punktum om særskilt minstefradrag i barnepensjon fra folketrygden og i barnepensjon fra andre ordninger oppheves. Gjeldende bestemmelse i annet ledd tredje punktum blir annet ledd annet punktum.

Skatteloven § 6-49 foreslås endret i sin helhet. Gjeldende bestemmelse om særskilt inntektsfradrag når barnet har arbeidsinntekt og skattlegges for barnepensjon, oppheves. Det foreslås å endre bestemmelsen slik at det fremgår at det gis et særskilt fradrag i barnepensjon fra folketrygden og i barnepensjon fra andre ordninger med inntil 30 000 kroner samlet. Det presiseres i loven at fradraget ikke skal overstige mottatt barnepen-

sjon. Bestemmelsen i § 6-49 omfatter ikke utbetalinger fra avtaler om individuell sparing til pensjon, jf. punkt 1.4.6.

Forslaget til endring av skatteloven § 12-2 bokstav b annet punktum innebærer at barnepensjon ikke skal regnes som personinntekt. Barnepensjon skal dermed ikke ilegges trygdeavgift og trinnsatt.

## 1.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

Forslaget vil innebære en forenkling for skattepliktige og på sikt også for Skatteetaten. Forslaget antas ikke å medføre vesentlige administrative kostnader for Skatteetaten i forbindelse med innføring av nye regler

På usikkert grunnlag antas forslaget provenytralt over tid sammenlignet med skattlegging av barnepensjon som lønn. Det antas heller ikke å ha nevneverdige provenyvirkninger i 2024.

## 1.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

## 2 Krav om konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift

### 2.1 Innledning og sammendrag

---

Departementet foreslår å innføre krav om at tilgodebeløp på skatt og avgift skal utbetales til skattepliktiges konto.

De fleste tilgodebeløp utbetales i dag til skattepliktiges konto, men i enkelte tilfeller har ikke Skatteetaten opplysninger om slik konto. Tilgodebeløpet må da utbetales på annen måte for å unngå at det påløper forsinkelsesrente. Alternative utbetalingsmåter, hovedsakelig bruk av utbetalingskort og utenlandssjekker, påfører Skatteetaten ekstrakostnader i form av gebyrer og andre administrasjonskostnader. For den skattepliktige kan bruken av alternative utbetalingsmåter medføre at tilgangen til pengene forsinkes.

For å redusere bruken av utbetalingskort og utenlandssjekker, foreslår departementet å innføre et krav om at tilgodebeløp på skatt og avgift skal utbetales til skattepliktiges konto. Skattekontoret skal kunne gjøre unntak fra kravet, fortrinnsvis ved utbetalinger til skattepliktige som ikke har eller ikke kan få etablert konto. Forslaget medfører at skattepliktige ikke vil få utbetalt tilgodebeløp med mindre de opplyser om konto eller får unntak fra kravet om konto.

Departementet foreslår at det ikke skal gis rentegodtgjørelse dersom manglende utbetaling av tilgodebeløpet skyldes at Skatteetaten ikke har mottatt opplysninger om konto, og det ikke er besluttet at utbetalingen skal skje på annen måte. Det skal heller ikke gis rentegodtgjørelse hvis utbetaling av tilgodebeløp ikke lar seg gjennomføre på grunn av forhold ved kontoen utenfor Skatteetatens kontroll.

Forslaget har vært på høring, og høringsinstansene er i hovedsak positive til forslaget.

Forslaget medfører besparelser for Skatteetaten. For de skattepliktige antas forslaget å ha begrensede konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 9-1 nytt andre ledd og § 11-3 første ledd nytt andre og tredje punktum. Depar-

tementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

### 2.2 Gjeldende rett

---

Den som har krav på utbetaling av tilgodebeløp på skatt eller avgift, skal få utbetalt tilgodebeløpet så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte utbetaling, ble truffet, jf. skattebetalingsloven § 10-60. Det påløper forsinkelsesrente dersom utbetalingen skjer senere enn forfallstidspunktet i skattebetalingsloven § 10-60, jf. skattebetalingsloven § 11-3 første ledd, jf. § 11-6 første ledd.

Skattebetalingsloven regulerer ikke hvordan utbetalingen skal gjennomføres. Hvis Skatteetaten har opplysninger om skattepliktiges konto, vil tilgodebeløp på skatt og avgift bli utbetalt til denne. Skatteetaten har opplysninger om konto for de fleste skattepliktige. Det kommer i hovedsak av at bankene rapporterer hvilke kontoer som kan være aktuelle for overføring av tilgodebeløp, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-3-4 fjerde ledd, jf. skatteforvaltningsloven § 7-3 andre ledd. Dersom det ikke foreligger opplysninger om konto, blir skattepliktige oppfordret av Skatteetaten til selv å opplyse om konto. Ved merverdiavgiftsregistrering kan også foretaket opplyse om hvilken konto som skal benyttes for utbetaling av tilgodebeløp. Dersom det ikke foreligger opplysninger om skattepliktiges konto, må Skatteetaten forsøke å utbetale tilgodebeløpet på annen måte for å unngå at det påløper forsinkelsesrente. Skattepliktige som er bosatt i Norge, får som regel tilsendt utbetalingskort. For å løse inn utbetalingskortet må skattepliktig enten oppsøke en bankfilial, eller løse den inn over nett. De aller fleste banker krever at den skattepliktige har konto i banken for å løse inn utbetalingskortet. Skattepliktige som er bosatt i utlandet, får tilsendt utenlandssjekk. Skatteetaten må betale gebyrer for bruk av disse løsningene.



## 2.3 Høringen

Departementet sendte forslaget til endringer i skattebetalingsloven §§ 9-1 og 11-3 på høring 22. februar 2023, med høringsfrist 1. mai 2023. Etter forslaget skal utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift som utgangspunkt skje til skattepliktiges konto. Skatteetaten skal likevel kunne beslutte å utbetale tilgodebeløpet på annen måte dersom særlige forhold tilsier det. Det skal ikke gis rentegodtgjørelse dersom manglende utbetaling skyldes at Skatteetaten ikke har mottatt opplysninger om konto, og det ikke er besluttet å utbetale på annen måte. Det skal heller ikke gis rentegodtgjørelse hvis utbetaling av tilgodebeløp ikke lar seg gjennomføre på grunn av forhold ved kontoen utenfor skattemyndighetenes kontroll.

Høringen ble sendt til 53 instanser. Departementet har mottatt realitetsmerknader fra Direktoratet for forvaltning og økonomistyring, Finanstilsynet, Justis- og beredskapsdepartementet, NTL Skatt, Regnskap Norge, Skattedirektoratet og Tolletaten.

*Direktoratet for forvaltning og økonomistyring* mener alle betalinger primært bør foregå som konto-til-konto-betalinger, og støtter forslaget. De viser til at det er Skatteetaten som vurderer om en person skal kunne motta utbetalingen på en annen måte enn til konto, og mener Finansdepartementet bør vurdere å stille krav om at personer som ikke kan få opprettet bankkonto, skal dokumentere avslaget.

*Finanstilsynet* støtter også forslaget og uttaler at det vil «bidra til å bekjempe økonomisk kriminalitet, ved at utbetalingen av tilgodebeløp på skatt og avgift rutes inn i banksystemet, som kan se skatteyternes samlede kundeforhold og rapporter dersom det er mistenkelige forhold ved kunde».

*Justis- og beredskapsdepartementet* støtter hovedtrekkene i forslaget om krav om konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift, men uttaler at det bør vurderes hvordan forslaget til skattebetalingsloven § 11-3 første ledd andre og tredje punktum vil slå ut for mindreårige som ikke har konto, og som heller ikke kan skaffe seg konto uten bistand fra verge.

*Regnskap Norge* støtter forslaget forutsatt at Skatteetaten informerer godt om regelendringen, samt at skattyter enkelt kan registrere kontonummer på Skatteetatens hjemmesider. De uttaler også at Skatteetaten bør etablere gode oppfølgingsrutiner for skattytere som ikke har registrert et kontonummer. Et av tiltakene kan være at vedkommende som ikke har registrert kontonum-

mer, får melding om manglende kontonummer ved signering av skattemeldingen. Regnskap Norge mener det er positivt om det åpnes for å legge inn bankkontonummer i denne prosessen.

*Skattedirektoratet* er positive til forslaget og uttaler at forslaget vil innebære at skatte- og avgiftspliktige vil motta et tilgodebeløp raskere enn i dag der Skatteetaten benytter utbetalingskort på grunn av manglende opplysninger om bankkonto. I tillegg vil forslaget redusere Skatteetatens kostnader knyttet til gebyrer og andre administrasjonskostnader.

*Tolletaten* støtter forslaget om krav om konto og uttaler at det vil gi en effektivisering og besparelse ved utbetaling av tilgodebeløp. Med den foreslåtte unntaksbestemmelsen kan Tolletaten ikke se at det er nevneverdige negative effekter av et krav om konto.

*NTL Skatt* mener endringen i skattebetalingsloven § 9-1 vil kunne få store konsekvenser for skattepliktige som ikke har konto som kan benyttes til å utbetale tilgodebeløp. For enkelte kan det bety at de ikke får utbetalt tilgodebeløpene. For andre kan det ta lengre tid før de får utbetalt tilgodebeløpene, uten at de får noen rentegodtgjørelse for forsinkelsen.

Om utbetaling på annen måte enn bankkonto uttaler NTL Skatt bl.a.:

«I høringsnotatet fremgår det at skattepliktige som får utbetalt beløpet på annet vis enn til bankkonto selv om må be om dette. Dersom skattepliktige som skal få utbetalt tilgodebeløp på annet vis enn til konto selv må tak kontakt med Skatteetaten for å be om dette, vil det bety at en betydelig større andel av tilgodebeløpene vil bli herreløse og overført til staten. Dette anses NTL Skatt som uheldig for de skattepliktige som ikke får utbetalt tilgodebeløpene. Det vil også være uheldig for Skatteetatens omdømme dersom etaten unnlater å betale ut tilgodebeløp som det er mulig å få utbetalt.

NTL Skatt vil minne om at en stor andel av skattepliktige uten bankkonto som kan benyttes vil være i aktørutvalget til skatteoppkrever utland. For inntektsåret 2021 hadde disse skattepliktige tilgodebeløp på nærmere 463 mill. kr. fordelt på ca. 25 tusen skattepliktige. De utenlandske skattepliktige vet ikke nødvendigvis at de har et tilgodebeløp, og da vil de heller ikke ta kontakt med Skatteetaten for å få dette utbetalt.

Det vil også være enkelte sårbare grupper som sannsynligvis vil være overrepresentert blant de som ikke har egen bankkonto som kan

brukes til utbetalinger av tilgodebeløp. Det kan f.eks. være innsatte i fengsel, personer uten fast bopel, og eldre ektepar/samboerpar der bare den ene parten har bankkonto. Dette er skattepliktige som nødvendigvis ikke vil ta kontakt med Skatteetaten selv om de ikke får utbetalt tilgodebeløp. NTL Skatt innser at det kan være utfordrende for Skatteetaten å oppnå kontakt med enkelte av de skattepliktige i disse gruppene. Vi mener imidlertid det vil være svært uheldig om tilgodebeløpene blir overført som herreløse beløp til staten uten at Skatteetaten har forsøkt å få disse utbetalt. (...)

Hovedregelen i dag er at tilgodebeløp skal utbetales til konto. NTL Skatt er av den oppfatning at Skatteetaten bør fortsette å bruke ressurser for å finne kontaktinformasjon til skattepliktige som ikke har en egen konto som kan benyttes til utbetaling av tilgodebeløp.»

NTL Skatt uttaler videre at departementets forslag innebærer at beslutningen om å utbetale på annen måte enn til bankkonto, vil være avgjørende for renteberegning. NTL Skatt mener dette bør endres slik at skattyter godskrives renter på grunn av forsinkelser hos Skatteetaten dersom den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt.

## 2.4 Vurderinger og forslag

### 2.4.1 Krav til konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift

Dersom det ikke er registrert en konto for utbetaling av tilgodebeløp på skatt og avgift, må Skatteetaten i dag forsøke å utbetale tilgodebeløpet ved utbetalingskort, utenlandssjekk eller på annen måte for å unngå at det påløper forsinkelsesrente. Skatteetaten må betale gebyrer for bruk av utbetalingskort og utenlandssjekk. I 2020 ble omtrent en tredjedel av utbetalingskortene og utbetalingsjekkene returnert eller ikke hevet. Skatteetaten bruker vesentlige ressurser på å finne adressen til skattepliktige som har flyttet, og på å behandle utbetalingskort og utenlandssjekker som kommer i retur. Dette er kostnader som bør reduseres.

Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget i høringen om å stille krav til konto for utbetaling av tilgodebeløp for skatt og avgift. Betaling til konto vil normalt være den foretrukne betalingsmåten også for de skattepliktige, ved at de raskere får tilgang til pengene enn ved bruk av alternative betalingsmåter.

Selv om hovedregelen er at utbetaling skal skje til konto, skal det kunne besluttes å utbetale på annen måte dersom særlige hensyn tilsier det, se punkt 2.4.2.

Forslaget medfører at tilgodebeløp ikke vil bli utbetalt dersom det ikke er registrert en konto for utbetaling, og det heller ikke er besluttet å utbetale på annen måte.

Tilgodebeløp kan som hovedregel ikke overdras til andre, jf. skattebetalingsloven § 10-1 andre ledd. Det er derfor den skattepliktiges egen konto som må oppgis, med mindre annet følger av lov eller forskrift. Det eneste unntaket etter gjeldende rett er utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd, jf. skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd.

For registrering av konto ved fullmakt, for eksempel dødsbo, konkursbo, verge mv., må det kunne dokumenteres at vedkommende har fullmakt til å disponere over et tilgodebeløp.

Videre må det være en konto som er egnet for å motta utbetalinger. Dette vil blant annet utelukke kontoer som krever KID-nummer, og kontoer det i praksis ikke er mulig å utbetale til, for eksempel på grunn av hvitvaskings- eller sanksjonsregler. Det er ikke et vilkår at utbetalingen skal skje til norsk konto. Kravet om at kontoen må være egnet for utbetaling, følger av forslaget til nytt tredje punktum i skattebetalingsloven § 11-3 første ledd, se punkt 2.4.3.

Departementet viser til forslag til nytt andre ledd første punktum i skattebetalingsloven § 9-1.

### 2.4.2 Unntak fra krav om konto

Departementet foreslår at det skal kunne besluttes å utbetale tilgodebeløp på skatt og avgift på annen måte enn til konto dersom særlige forhold tilsier det. Alternative utbetalingsmåter kan være utbetalingskort, utenlandssjekker eller betalingskort. Departementet foreslår å legge myndigheten til å beslutte utbetaling på annen måte til innkrevingsmyndighetene, som i praksis er skattekontoret, jf. skattebetalingsloven § 2-1.

Næringsdrivende har ikke plikt til å ha bankkonto, men det er i praksis ikke mulig å drive næringsvirksomhet uten. Det gis for eksempel ikke fradrag for betalinger over 10 000 kroner som gjøres kontant, noe som gjør at andre næringsdrivende vil kreve oppgjør via bank, jf. skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8. Dersom oppgjør ikke skjer via bank, kan kjøper gjøres medansvarlig for skatteunndragelse, jf. skattebetalingsloven § 16-50. Departementet legger til grunn at så godt som alle som driver

næringsvirksomhet, disponerer en konto, og kan ikke se at næringsdrivende har legitime grunner til ikke å oppgi konto. Etter departementets vurdering bør det derfor kun gis unntak fra kravet om konto for personlige skattepliktige.

Departementet legger til grunn at også de fleste personlige skattepliktige har konto. For eksempel må arbeidstakere som hovedregel ha konto for å motta lønn, jf. arbeidsmiljøloven § 14-15 andre ledd. Det samme gjelder mottakere av ytelser fra folketrygden, jf. folketrygdloven § 22-18. For skattepliktige som har konto, innebærer forslaget at de må gi opplysninger om kontoen til Skatteetaten for å kunne motta tilgodebeløp på for mye betalt skatt og avgift. Departementet legger til grunn at kravet om å opplyse om konto ikke vil være særlig byrdefullt for den skattepliktige i slike tilfeller.

Departementet antar derfor at unntak fra kravet om konto først og fremst vil være aktuelt for skattepliktige som ikke har konto. Det kan for eksempel gjelde skattepliktige som ikke får etablert konto. Særlige forhold kan også foreligge for andre skattepliktige, for eksempel utenlandske arbeidstakere, langvarig syke eller andre vanskeligstilte. Departementet antar, i likhet med NTL Skatt, at slike skattepliktige kan være overrepresentert blant de som ikke har egen bankkonto.

Unntak vil fortrinnsvis gis på anmodning fra skattepliktige selv, eller andre som tar kontakt på skattepliktiges vegne. Skattekontoret kan be om at det legges frem dokumentasjon av forholdene. Skattekontoret vil som regel ikke vite hvorfor det ikke er gitt opplysninger om konto, og det vil derfor ikke være praktisk for skattekontoret å gi unntak fra kravet om konto uoppfordret. Regelverket er imidlertid ikke til hinder for at skattekontoret kan gi unntak på eget initiativ.

*NTL Skatt* uttaler at forslaget vil bety at en betydelig større andel av tilgodebeløpene vil bli herreløse og overført til staten. Departementet viser til at tilgodebeløp foreldes etter tre år og tilfaller staten dersom utbetaling ikke kan skje på grunn av manglende kontaktinformasjon, jf. skattebetalingsloven § 12-1. Skatteetaten vil informere om regelendringen og vil etablere gode oppfølgingsrutiner for skattepliktige som ikke har registrert et kontonummer. At det for enkelte skattepliktige mangler kontaktinformasjon, er et problem også i dag. Det er derfor ikke mulig å unngå at enkelte tilgodebeløp ikke blir utbetalt. Med god informasjon om ordningen og oppfølging av de skattepliktige, antar departementet at en eventuell økning i beløp som

overføres til staten som herreløse skatter, vil være begrenset.

Departementet viser til forslag til nytt andre ledd andre punktum i skattebetalingsloven § 9-1.

### 2.4.3 Bortfall av rentegodtgjørelse

Hovedregelen er at skattepliktig har krav på rentegodtgjørelse etter skattebetalingsloven § 11-3 første ledd dersom tilgodebeløp på skatt og avgift ikke utbetales innen forfallstidspunktet etter skattebetalingsloven § 10-60.

Departementet foreslår at det ikke skal ytes rentegodtgjørelse etter hovedregelen hvis Skatteetaten ikke har mottatt opplysninger om konto, og det heller ikke er besluttet å utbetale på annen måte. Departementet foreslår videre at det ikke skal ytes rentegodtgjørelse hvis utbetaling av tilgodebeløp ikke kan gjennomføres på grunn av forhold ved kontoen utenfor Skatteetatens kontroll. Dette vil være en objektiv regel, og det vil derfor ikke være nødvendig å foreta en konkret vurdering av om hindringen skyldes forhold på skattepliktiges side.

*Justis- og beredskapsdepartementet* har bedt om at det vurderes hvordan forslaget vil slå ut for mindreårige som ikke har konto, og som heller ikke kan skaffe seg konto uten bistand fra verge. Justis- og beredskapsdepartementet uttaler i den sammenheng «at finansavtaleloven § 4-52 første ledd innebærer at en mindreårig som har fylt 15 år, selv kan inngå kontoavtale. Reglene om skattlegging av barns formue og inntekt innebærer på sin side at barn som i inntektsåret er 13 år eller eldre, skattlegges særskilt for sin arbeidsinntekt, jf. skatteloven § 2-14 fjerde ledd.»

Finansdepartementet viser til hovedregelen om forbud mot arbeid for barn under 15 år, jf. arbeidsmiljøloven § 11-1. Dersom det skal gjøres unntak fra denne hovedregelen, må arbeidsgiver innhente skriftlig samtykke fra foreldre eller andre foresatte før det kan inngås en arbeidsavtale, jf. forskrift om organisering, ledelse og medvirkning § 12-4. I den grad det gis samtykke til inngåelse av en arbeidsavtale for den mindreårige, må det antas at det også legges til rette for lønnsutbetaling. Dersom det likevel skulle oppstå tilfeller hvor det ikke er registrert bankkonto, legger departementet til grunn at utbetalingsmåte kan avklares før forfallsfristen på tre uker utløper, jf. skattebetalingsloven § 10-60. Det vil ikke påløpe renter etter § 11-3 i denne perioden.

*NTL Skatt* uttrykker bekymring for at departementets forslag medfører at den skattepliktige ikke får rentekompensasjon på grunn av lang

saksbehandlingstid hos Skatteetaten. NTL Skatt mener derfor at det skal gis rentegodtgjørelse dersom den skattepliktige har gitt tilstrekkelige opplysninger til å utbetale på annen måte. Departementet mener skjæringstidspunktet for rentegodtgjørelse bør være objektivt, slik at det er lettere å praktisere. Det bør ikke ytes rentegodtgjørelse før skattekontoret kan lastes for at utbetalingen er forsinket. Departementet legger til grunn at skattekontoret vil behandle søknader innen rimelig tid. Departementet viser også til at det er den skattepliktige som ber om unntak fra hovedregelen, slik at det i utgangspunktet er den skattepliktiges forhold som gjør at utbetalingen av tilgodebeløpet er forsinket. Departementet mener derfor det ikke bør ytes rentegodtgjørelse før skattekontoret har ferdigbehandlet saken.

Departementet foreslår å endre ordlyden i lovforslaget noe, slik at det blir klarere at unntaket om at det ikke skal ytes rentegodtgjørelse, bare gjelder så lenge betalingshindringen foreligger. Hvis betalingshindringen opphører, enten ved at Skatteetaten mottar opplysninger om konto eller skattekontoret beslutter utbetaling på annen måte, må utbetaling skje så snart som mulig, jf. skattebetalingsloven § 10-60. Hvis ikke vil forsinkelsesrente påløpe etter hovedregelen i skattebetalingsloven § 11-3.

Departementet viser til forslag til nytt andre og tredje punktum i skattebetalingsloven § 11-3 første ledd.

## 2.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

Forslaget antas å ha begrensede virkninger for de skattepliktige. For skattepliktige som allerede mottar tilgodebeløp på skatt og avgift til konto, innebærer ikke forslaget noen endringer. Skattepliktige som ikke har opplyst om konto tidligere, må gjøre dette eller be om unntak fra kravet om utbetaling til konto. Forslaget vil ikke ha andre konsekvenser for de skattepliktige.

Vilkår om konto for utbetaling av tilgodebeløp vil redusere de administrative kostnadene for Skatteetaten. Det vil være mindre behov for å benytte utbetalingskort og utenlandssjekker for utbetaling av tilgodebeløp. Gebyrkostnadene disse løsningene medfører, vil derfor reduseres. I 2020 ble det sendt ut omtrent 43 000 utbetalingskort og utenlandssjekker. For disse ble Skatteetaten belastet omtrent 1,35 millioner kroner i gebyrer.

Skattepliktige som oppfyller kravene for å få utbetalt beløpet på annet vis, må normalt be om det selv. Departementet legger til grunn at de samtidig vil gi riktig kontaktinformasjon til Skatteetaten. Dette innebærer at Skatteetaten ikke trenger å bruke ressurser på å finne kontaktinformasjon for skattepliktige som ikke har konto. Samtidig vil langt færre utbetalingskort og utenlandssjekker komme i retur, noe som også vil redusere Skatteetatens gebyrkostnader.

## 2.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

## 3 Kompensasjon ved brudd på EMK når vedtak om tilleggsskatt ikke er truffet innen rimelig tid

### 3.1 Innledning og sammendrag

---

Departementet foreslår å endre dagens praksis for utmåling av kompensasjon ved brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1, når vedtak om tilleggsskatt og overtredelsesgebyr ikke er fattet innen rimelig tid.

Gjeldende praksis i Norge om utmåling av kompensasjon ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1, har bakgrunn i en dom fra Høyesterett, inntatt i Rt. 2000 s. 996 (Bøhler). Høyesterett la der til grunn at retten til et effektivt rettsmiddel («effective remedy») etter EMK artikkel 13 kan gis ved opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatt ved reduksjon av sats.

Når kompensasjon blir utmålt ved reduksjon av sats, blir kompensasjonen i det vesentlige et resultat av størrelsen på tilleggsskatten og ikke lengden på saksbehandlingstiden. Utmåling av kompensasjon bør bedre gjenspeile overtredelsen og praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD).

Gjeldende utmålingspraksis i Norge har vært konsistent etter Høyesteretts dom fra 2000, og det er derfor formålstjenlig å legge om praksis ved lovendring. Departementet foreslår en hjemmel i skatteforvaltningsloven § 14-2 for å kunne fastsette forskrift om utmåling av kompensasjon når en avgjørelse om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke foreligger innen rimelig tid. Departementet legger opp til forskriftsbestemmelser om at utmåling av kompensasjon blir gitt med halvannet rettsgebyr per måned fra varsel om tilleggsskatt er sendt, og fram til det er fattet et endelig vedtak. Kompensasjonen vil utgjøre om lag 22 300 kroner per år, og ligger noe høyere enn det EMD har gitt etter EMK artikkel 41 om rimelig erstatning. Myndighet til å gi forskrift etter skatteforvaltningsloven er delegert til Skattedirektoratet, som vil fastsette forskriftsbestemmelser med den nærmere utmålingen av kompensasjon.

### 3.2 Bakgrunn

---

I saker om tilleggsskatt hvor avgjørelsen ikke er truffet innen rimelig tid, har staten plikt til å gi ett eller flere effektive rettsmidler etter EMK artikkel 13. I Rt. 2000 s. 996 (Bøhler) tok Høyesterett stilling til kravene i EMK artikkel 13. Høyesterett la til grunn at kravene kan oppfylles ved opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatten. I saken falt tilleggsskatt for ett inntektsår bort, og tilleggsskattesatsen for et annet inntektsår ble satt ned fra 60 prosent til 30 prosent. Saksbehandlingstiden var henholdsvis elleve og åtte år.

Gjeldende praksis etter Bøhler-dommen har vært at kompensasjon for lang saksbehandlingstid blir utmålt gjennom reduksjon av sats. Den faktiske økonomiske kompensasjonen blir da i vesentlig grad et resultat av tilleggsskattebeløpets størrelse, og ikke saksbehandlingstidens lengde. Konsekvensen er at det blir gitt lav kompensasjon når tilleggsskatten er lav. Vanligvis gjelder dette for privatpersoner, selv om saksbehandlingstiden kan ha vært lang. I saker med store beløp, typisk større selskap, kan derimot en kortere overtredelse av kravet til rimelig tid gi en betydelig økonomisk kompensasjon. I de senere årene har det vært enkelte saker der satsreduksjon har ført til en betydelig økonomisk kompensasjon for et relativt lite brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Satsreduksjon kan utgjøre flere millioner kroner. Kompensasjonen står i slike tilfeller ikke i sammenheng med lengden på overtredelsen, betydningen av bruddet for den skattepliktige eller nivået på erstatningen for ikke-økonomisk tap i samfunnet ellers.

### 3.3 Gjeldende rett

---

#### 3.3.1 Tilleggsskatt

Det følger av skatteforvaltningsloven § 14-3 at tilleggsskatt ilegges dersom skattepliktige «gir uriktig eller ufullstendig opplysning til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, når

opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler. Tilleggsskatt ilegges ikke når skattepliktiges eller trekkpliktiges forhold må anses unnskylkelig». Tilleggsskatt blir normalt beregnet med 20 prosent av den skattemessige fordel som er eller kunne vært oppnådd, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5. Er opplysningssvikten forsettlig eller grovt uaktsom, kan skattemyndighetene ilegge skjerp tilleggsskatt med en sats på 20 eller 40 prosent, jf. skatteforvaltningsloven § 14-6.

Det følger av rettspraksis at illeggelse av tilleggsskatt er straff etter EMK. Det samme gjelder for overtredelsesgebyr. Ved illeggelse av sanksjoner som er straff etter EMK, gjelder rettighetene i EMK artikkel 6 om krav til rettferdig rettergang. Skattepliktige som er varslet om tilleggsskatt, har blant annet krav på at endelig avgjørelse blir avgjort innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr.1.

### 3.3.2 Kravet til avgjørelse innen rimelig tid etter EMK artikkel 6 nr. 1

I Rt. 2000 s. 996 (Bøhler) uttaler Høyesterett:

«Når kravet om avgjørelse innen rimelig tid skal gis anvendelse på likningsmyndighetenes behandling av en sak om tilleggsskatt, må det tas hensyn til at avgjørelsen om tilleggsskatt er direkte knyttet til avgjørelsen av selve skattesaken. Tilleggsskatt kan først beregnes når det foreligger en avgjørelse om selve skatten. Der som skattesaken er komplisert, må dette tilsi en viss rommelighet ved bedømmelsen av tidsforløpet også i forhold til tilleggsskatten.»

I Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)* punkt 5.2 omtales kravet om at en avgjørelse om straff skal bli avgjort innen rimelig tid slik:

«Artikkel 6 nr. 1 stiller videre krav om at det skal treffes en avgjørelse innen rimelig tid. Dette kravet setter grenser for hvor lang tid det kan gå fra en skattyter er siktet, normalt fra vedkommende har fått varsel om tilleggsskatt, til saken er endelig avgjort, enten ved endelig ligningsvedtak eller rettskraftig dom for forholdet. Hvor lang tid som kan gå uten at artikkel 6 nr. 1 er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes skattyter eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattyter. I Rt-2000-996 la Høyesterett til grunn at også inaktive perioder

før skattyter ble siktet kan ha betydning for vurderingen av om avgjørelsen er truffet innen rimelig tid.»

I Rt. 2004 s. 134 ble det lagt til grunn at en saksbehandlingstid på åtte år og seks måneder tilfredsstilte kravet til rimelig tid. Høyesterett kom til dette etter en konkret vurdering av sakens kompleksitet og karakter, skattepliktiges forhold og myndighetenes tidsbruk.

Med henvisning til praksis fra EMD har Høyesterett lagt til grunn at det kan foreligge konvensjonsbrudd ikke bare der den totale saksbehandlingstiden har vært lang, men også der det har vært en for lang inaktiv periode i løpet av saksbehandlingstiden, jf. HR-2016-225 S avsnitt 30 og 34. Den aktuelle saken var en straffesak der det hadde gått tre år og en måned fra den straffbare handlingen til avgjørelse i Høyesterett. Av dette utgjorde liggetid med total inaktivitet syv til åtte måneder. Høyesterett slo fast at den samlede saksbehandlingstiden lå godt innenfor det EMD har akseptert. Inaktivitet på syv til åtte måneder medførte ikke brudd i denne saken. I dommen fra Høyesterett i Rt. 2005 s. 1210, som også gjaldt en straffesak, ble det konstatert brudd ved 12 måneder inaktivitet. Mye tilsier at grensen er noe høyere utenfor strafferettens kjerneområde, herunder innenfor området for tilleggsskatt og overtredelsesgebyr.

### 3.3.3 Kravet til kompensasjonens størrelse

I tilfeller der retten til avgjørelse innen rimelig tid etter EMK artikkel 6 nr. 1 er brutt, har staten plikt til å gi ett eller flere effektive rettsmidler etter EMK artikkel 13. For at et rettsmiddel skal være effektivt etter EMK artikkel 13, må realiteten i påstanden om konvensjonsbrudd vurderes, og det må gis tilstrekkelig reparasjon («appropriate relief»), jf. Avanesyan mot Russland (41152/06) avsnitt 27. Konvensjonsstatene har i utgangspunktet en viss frihet til å bestemme hva reparasjonen skal innebære. I saker med brudd på retten til avgjørelse innen rimelig tid, foreligger det likevel en sterk presumsjon for at erstatning for ikke-økonomisk tap er nødvendig for å gi tilstrekkelig reparasjon etter EMK artikkel 13. I saker der saksbehandlingstiden bare har resultert i minimal ikke-økonomisk skade, eller ikke noe ikke-økonomisk skade i det hele tatt, kan det i noen tilfeller aksepteres at oppreisning ikke tilstås. Det vises i denne sammenheng til Scordino No. 1 (36813/97) avsnitt 204.

EMK artikkel 41 gir EMD myndighet til å fastsette en rimelig erstatning i saker som behandles i domstolen. Artikkel 41 gjelder kun for EMD. I saker om krenkelse av retten til avgjørelse innen rimelig tid, har EMD lagt til grunn at utmålingspraksis etter EMK artikkel 41 likevel er retningsgivende for hvilket beløp som er tilstrekkelig for at krenkelsen er reparert av nasjonale domstoler etter EMK artikkel 13, jf. Scordino No. 1 (36813/97) avsnitt 189 og 214. Ved vurderingen har EMD lagt opp til at en må ta utgangspunkt i tilsvarende saker for EMD etter EMK artikkel 41. Med tilsvarende saker menes saker «that have lasted for the same number of years, for an identical number of levels of jurisdiction, with stakes of equivalent importance, much the same conduct on the part of the applicant and in respect of the same country», jf. Scordino No. 1 avsnitt 267. Beløpet i saken er ikke eksplisitt gitt som et relevant moment. Etter EMDs praksis virker det heller ikke å være en nødvendig sammenheng mellom beløpet i saken og det konkrete ikke-økonomiske tapet skattepliktige har lidt. Beløpet i saken kan likevel indirekte ha betydning for interessene som står på spill («stakes of equivalent importance»). Etter EMDs praksis sikter begrepet «stakes of equivalent importance» likevel primært til sakens karakter, og da til spesielle sakstyper, som for eksempel arbeidsrettssaker eller individuelle forhold ved klageren, for eksempel høy alder eller sosial nød, og ikke beløpet som sådan.

Undersøkelser av EMDs praksis for utmåling etter artikkel 41 viser at nivået på erstatningen i saker om brudd på retten til avgjørelse innen rimelig tid, vanligvis ligger på mellom ca. EUR 1 000 og EUR 1 500 per år saken varer. Per 1. januar 2023 er dette i overkant av 11 000–17 000 kroner per år. EMDs praksis for utmåling gjelder i hovedsak tilfeller der den samlede saksbehandlingstiden utgjør brudd på EMK artikkel 6 nr. 1. Departementet viser blant annet til Klemeco Nord AB v. Sweden (73841/01) fra 2006 som gjaldt tvist om kontrakt. Saken varte i over syv år og klager ble tilkjent EUR 2 000. I Tibbling v. Sweden (59129/00) fra 2005, der tvisten var mellom et selskap og en privatperson, hadde saken versert i minst seks år, og i hele perioden hadde deler av personens formue vært tatt i arrest. Vedkommende ble tilkjent EUR 6 000. I A. and E. Riis v. Norway (9042/04) fra 2007 hadde saken tatt over 17 år å behandle, og det var en rekke perioder med liggetid. Saken gjaldt offentlig skifte av dødsbo. Klageren ble tilkjent EUR 15 000 i erstatning for ikke-økonomisk tap.

Det finnes i tillegg en rekke andre saker mot Sverige, hvorav to saker som gjelder tilleggsskatt. Disse er gjennomgått i SOU 2010:87 Skadestånd och Europakonventionen, der svenske myndigheter utredet hvilke krav EMK stiller til nasjonal erstatningsrett ved krenkelser av konvensjonen. Utvalget uttaler på s. 196:

«Såvitt avser skattetilllegg har ersättningen varierat mellan 1 500 euro (Wassdahl, dom den 6 februari 2007, drygt sju års handläggning) och 3 000 euro (Nitschkes dödsbo, dom den 27 september 2007, närmare tio års handläggning). Slutligen har Sverige fällts för långsam handläggning i mål om skattebrott och skattetilllegg (Lilja, dom den 23 januari 2007). Ersättningen bestämdes till 10 000 euro (brottmålet hade pågått i drygt sju år innan klaganden friades av tingsrätten och målet om skattetilllegg i närmare sex år, varav mer än tre år i en instans).»

EMDs praksis er ikke nødvendigvis et minimumsnivå. Statene kan tilkjenne lavere beløp dersom beløpet ikke er «manifestly unreasonable» holdt opp mot EMDs praksis i tilsvarende saker, jf. Rutkowski v. Poland (72287/10) avsnitt 183. Det er også av betydning om det finnes andre botemidler som skadelidte kunne ha brukt for å akselerere saksbehandlingstiden, og erstatningsnivået for ikke-økonomisk tap i nasjonal rett, jf. Scordino No. 1 avsnitt 189 og 206. Videre er det av betydning at en erstatning under forvaltningsprosessen vil bli utbetalt langt raskere enn en eventuell erstatning fra EMD, se Bako v. Slovakia (60227/00).

### 3.4 Høringen

Finansdepartementet sendte 14. oktober 2022 på høring et forslag om å endre dagens praksis om utmåling av kompensasjon ved brudd på EMK artikkel 6 nr. 1, når vedtak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke er fattet innen rimelig tid. Formålet med forslaget er at gjeldende utmålingspraksis i større grad skal ta hensyn til den økonomiske verdien av kompensasjonen, og nivået som EMD har lagt til grunn i sin praksis. Departementet foreslo i høringsnotatet en hjemmel i skatteforvaltningsloven § 14-12 til å gi forskrift om utmåling av kompensasjon. Mer detaljerte regler om utmåling av kompensasjonen ble foreslått tatt inn i skatteforvaltningsforskriften. Det ble lagt opp til at forskriften skal ha regler om

hvilken periode kompensasjonen skal gjelde for, hvordan kompensasjonen skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen. Videre la departementet opp til at utmåling av kompensasjonen skal gis med halvannet rettsgebyr (1 864 kroner) per måned fra varsel om tilleggsskatt er sendt, og fram til det er fattet et endelig vedtak. Dette vil utgjøre 22 368 kroner per år, og ligger noe høyere enn EMDs praksis.

Forslaget ble sendt til 45 høringsinstanser. Elleve instanser har merknader til forslaget:

Advokatfirmaet Nova DA  
 Advokatfirmaet Strandenæs AS  
 Codex Advokat Oslo AS  
 Den norske Advokatforening  
 Den norske Revisorforening  
 Norges institusjon for menneskerettigheter (NIM)  
 Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)  
 Regnskap Norge  
 Skattebetalerforeningen  
 Skattedirektoratet  
 Tolldirektoratet

*Justis- og beredskapsdepartementet, Forsvarsdepartementet, Samferdselsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Domstolsadministrasjonen og Statistisk sentralbyrå* har svart at de ikke har merknader til forslaget.

De fleste høringsinstansene som har gitt merknader til forslaget, er kritiske. De peker blant annet på at det er feil tidspunkt å komme med denne endringen, og at departementet burde prioritere arbeid som kan redusere saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda. Enkelte av høringsinstansene mener en årlig kompensasjon på 22 368 kroner er et for lavt nivå. Videre viser *Codex Advokat Oslo AS, Advokatfirmaet Strandenæs AS* og *Skattebetalerforeningen* til at reglene om straff og tilleggsskatt i større grad bør samordnes. *Advokatforeningen* og *Codex Advokat Oslo AS* mener departementet burde avvente og harmonisere forslaget med Justis- og beredskapsdepartementets utredning om erstatning for brudd på menneskerettighetene. Det nærmere innholdet i merknadene behandles under departementets vurderinger og forslag.

*NIM, Skattedirektoratet* og *Tolletaten* er positive til departementets forslag. *NIM* viser blant annet til at departementets forslag fremstår vel forenlig med EMDs praksis, og at enkelte sider av forslaget antakelig går lenger enn det som er nødvendig for å oppfylle konvensjonens krav. *NHO* mener det kan være behov for en forenkling av reglene om kompensasjon, og at dagens regler

ikke gir et godt samsvar mellom brudd på tidsfrist og den belastning skattepliktige har vært utsatt for, men har også innvendinger mot forslaget.

*Advokatfirmaet Nova DA, Advokatfirmaet Strandenæs AS, Advokatfirmaet Codex Oslo AS, Advokatforeningen* og *Regnskap Norge* har merknader til forslaget knyttet til forhold som ikke har vært tema i høringsforslaget. Dette gjelder blant annet merknader om tilleggsskatt og merverdiavgiftssats. Det er videre pekt på at det er en alvorlig svakhet ved dagens regelverk at det ved utmålingen av tilleggsskatt i liten grad tas hensyn til alvorlighetsgraden ved den underliggende feilen som har funnet sted. Disse merknadene gjelder tema som ikke har vært en del av høringen, og vil derfor ikke bli fulgt opp i denne proposisjonen.

### 3.5 Vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at skattepliktige har rett til kompensasjon i tilleggsskattesaker ved brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid etter EMK artikkel 6 nr. 1. Etter departementets syn går gjeldende praksis med utmåling av kompensasjon lenger enn det som følger av EMKs praksis. Utmålingspraksisen bør i større grad ta hensyn til det nivået EMD har lagt til grunn. Gjeldende praksis med satsreduksjon har vært konsistent etter Bøhlerdommen fra 2000. Departementet vurderer det derfor som formålstjenlig at endring av praksis som i større grad reflekterer erstatningsnivået etter EMD, skjer gjennom en lovendring.

Flere av høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, mener departementet burde prioritere arbeid som kan redusere saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda fremfor å redusere nivået på kompensasjonen ved brudd på reglene om saksbehandlingstid. Dette er pekt på av blant annet *Advokatfirmaet Strandenæs AS, Codex Advokat Oslo AS, Advokatforeningen, Regnskap Norge* og *Skattebetalerforeningen*. *Advokatforeningen* mener den lange saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda utgjør et betydelig problem for rettssikkerheten til skattepliktige, og at departementet burde opprettholde gjeldende praksis ved utmåling av kompensasjon inntil saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda er redusert. *Codex Advokat Oslo AS* mener forslaget samlet sett svekker skattepliktiges rettssikkerhet. *NIM* uttaler at departementet fortrinnsvis bør vurdere om det er mulig med strukturelle grep som kan forebygge unødig lang saksbehandlingstid. De peker videre



på at «i fravær av preventive tiltak for å motvirke lang saksbehandlingstid, kan kompensasjon etter omstendighetene gi et effektivt rettsmiddel der saksbehandlingstiden allerede har vært klart «excessive» (Kudla, § 158; Scordino v. Italy (no. 1) § 187).» Departementet deler bekymringen knyttet til den lange saksbehandlingstiden ved Skatteklagenemnda, og har de siste årene gjennomført tiltak som kan redusere restansene i nemnda. Å redusere saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda er et kontinuerlig arbeid over lengre tid. Det er etter departementets oppfatning nødvendig å endre utmålingspraksisen nå. Dette for å bøte på utfordringen med at det blir gitt store kompensasjonsbeløp.

I de senere årene har det vært enkelte saker der satsreduksjon har ført til en betydelig økonomisk kompensasjon for lite alvorlige brudd på kravet til avgjørelse innen rimelig tid. Satsreduksjon kan utgjøre flere millioner kroner. Departementet mener slike utslag er uheldige da de ikke står i forhold til lengden på bruddet, betydningen av bruddet for den skattepliktige eller nivået på erstatningen for ikke-økonomiske tap i samfunnet ellers. Departementet kan heller ikke se at det i slike tilfeller foreligger en berettiget interesse i å få vesentlig høyere kompensasjon enn det EMDs praksis tilsier. *NIM* mener forslaget er betimelig, og påpeker også at gjeldende praksis hverken er nødvendig etter EMK eller forenlig med nivået på oppreisningsbeløp i norsk rett.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette en hjemmel i skatteforvaltningsloven § 14-12, for å kunne fastsette forskrift om utmåling av kompensasjon når en avgjørelse om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr ikke foreligger innen rimelig tid, herunder hvilken periode kompensasjonen skal bli gitt for, hvordan kompensasjonen blir utmålt og størrelsen på kompensasjonen. Departementet legger opp til at det i forskrift tas inn en bestemmelse om at utmåling av kompensasjon blir gitt med halvannet rettsgebyr (1 864 kroner) per måned fra varsel om tilleggsskatt er sendt, og frem til saken er avgjort. Dette vil utgjøre 22 368 kroner per år, og ligger noe høyere enn det EMD har gitt etter EMK artikkel 41. Departementet legger videre opp til at kompensasjonen blir gitt gjennom reduksjon i fastsatt tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr, og er begrenset til denne.

*Codex Advokat Oslo AS, Advokatfirmaet Nova DA* og *Regnskap Norge* mener nivået departementet legger seg på ved utmåling av kompensasjon ved satsreduksjon er for lavt. *Advokatfirmaet Nova DA* viser til at «halvannet rettsgebyr, per påbegynt

måned fra varsel om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr er sendt til saken er avgjort, [er] en mager trøst og en lite dekkende kompensasjon for å holde ut iverksettelsen av en ofte svært tyngende bestridt fastsetting (...)». *Regnskap Norge* har tilsvarende synspunkter.

*NIM* viser til at staten har en vid skjønnsmargin til å utforme et rettsmiddel etter EMK artikkel 13. De viser videre til at det er klart fra EMDs praksis at «en eventuell kompensasjon for ikke-økonomisk skade kan være lavere enn de beløp som tilkjennes av EMD i tilsvarende saker (Cocchiarella v. Italy [GC], 2006, § 80). EMD kan «perfectly well accept that a State which has introduced a number of remedies, one of which is designed to expedite proceedings and one to afford compensation, will award amounts which – while being lower than those awarded by the Court – are not unreasonable, on condition that the relevant decisions [...] are speedy, reasoned and executed very quickly» (Cocchiarella v. Italy [GC], 2006, § 97).» På bakgrunn av dette viser *NIM* videre til at «[e]ttersom konvensjonsstatene i utgangspunktet kan fastsette kompensasjonsbeløp som er lavere enn EMDs retningsgivende nivå, og det foreslåtte beløpet for kompensasjon synes å ligge høyere enn EMDs nivå i sammenlignbare saker, fremstår forslaget vel forenlig med artikkel 13. Enkelte sider av forslaget går antakelig også lenger enn det som er nødvendig for å oppfylle konvensjonen». Departementet slutter seg til *NIMs* synspunkter.

*Skattebetalerforeningen* skriver på sin side at det er mest naturlig å ta utgangspunkt i totalt ilagt tilleggsskatt. *NHO* mener at en bør ha en ordning som «bedre hensyntar både tilleggsskattebeløpet og den tiden som er gått. Det kunne f.eks. gjøres ved at kompensasjonen utgjør en (lav) prosentandel av tilleggsskatten per måned forsinkelse. Det vil i realiteten ligne mer på dagens ordning, men dersom det kombineres med en beløpsgrense, et tak, så vil betydningen av størrelsen på tilleggsskatten likevel begrenses.» Etter departementets oppfatning vil dette i stor grad videreføre svakheten ved gjeldende ordning.

Departementet legger videre opp til en forskriftsbestemmelse om at kompensasjon for konvensjonsbrudd også skal gis i saker hvor det har tatt urimelig lang tid før sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller blir henlagt. I slike tilfeller skal kompensasjonen utbetales. Kompensasjonen er begrenset til 120 rettsgebyr, om lag 15 000 kroner i året dersom saksbehandlingstiden er ti år. Departementet er av den oppfatning at belastningen med å være varslet om til-

leggsskatt eller overtredelsesgebyr som frafalles eller henlegges, kan være like stor som i de tilfellene der tilleggsskatt blir ilagt, også for selskaper. Etter departementets oppfatning er det derfor rimelig å likestille tilfellene. *NIM* skriver i sitt hørings svar:

«For det andre fremstår det uklart om departementets forslag om å tilstå kompensasjon også i de tilfeller der tilleggsskatt blir frafalt eller henlagt er forankret i EMK artikkel 6 jf. artikkel 13, eller i rimelighetshensyn. Departementet begrunner forslaget med at «[b]elastningen med å ha vært varslet om illeggelse av tilleggsskatt fremstår nærmest tilsvarende som der dette blir ilagt.» På generelt grunnlag kan en person ikke lenger hevde å være offer for et brudd på retten til rettfærdig rettergang etter EMK artikkel 6 dersom vedkommende blir frifunnet eller prosessen blir «discontinued» (*Khlyustov v. Russia*, § 103). Samtidig er frafallelse eller henleggelse ikke uten videre til hinder for å klage over en urimelig lang saksbehandlingstid i strid med artikkel 6 (*Nakmanovich v. Russia*, 2006, § 89). Det relevante formålet som fremheves av EMD i slike sammenhenger er imidlertid å beskytte «individuals from remaining too long in a state of uncertainty about their fate» (*Gröning v. Germany*, 71591/17, 20/10/2020, § 41). Det er i det minste uklart om denne begrunnelsen gjør seg gjeldende for upersonlige rettssubjekter som selskaper, der saken om tilleggsskatt er henlagt eller frafalt.»

Departementet understreker at forslaget om at kompensasjon også skal gis i saker hvor tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr henlegges eller frafalles, er begrunnet i rimelighetshensyn. For så vidt gjelder denne løsningen har departementet derfor ikke gått nærmere inn på om dette er nødvendig for å oppfylle forpliktelser etter EMK.

*NHO* skriver at taket på beløpet burde være høyere i de sakene som frafalles eller blir henlagt, i alle fall 22 000 kroner per år, i ti år. *Advokatforeningen* har tilsvarende synspunkt. Saker som frafalles eller blir henlagt er ikke i kjernen av EMK artikkel 6, slik også *NIM* viser til over. Departementet er av den oppfatning at 120 rettsgebyr, om lag 15 000 kroner i året dersom saksbehandlingstiden er ti år, tilfredsstiller kravene etter EMD i saker som frafalles eller blir henlagt. Dette særlig med tanke på at kompensasjonen i utgangspunktet ligger høyere enn EMDs praksis for de tilfellene der tilleggsskatt blir fastsatt.

*Skattedirektoratet* mener det bør komme tydeligere frem av lovteksten at kompensasjon ikke er avhengig av at den er fastsatt, men at den også omfatter de tilfellene der saker om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller blir henlagt. Departementet foreslår på denne bakgrunn å endre forslaget til lovtekst for å tydeliggjøre at kompensasjonen kan utmåles både når den blir fastsatt, frafalt og henlagt.

Enkelte høringsinstanser peker på forholdet mellom straff og tilleggsskatt i sine hørings svar. *Codex Advokat AS* peker blant annet på at «[f]orslaget vil resultere i forskjellsbehandling av skattepliktiges rettigheter i de tilfellene saken behandles i forvaltningssporet sammenlignet med de rettigheter skattepliktige har om saken behandles i straffesporet». *Advokatfirmaet Strandenæs* peker på at tilleggsskatt er straff, og burde derfor utmåles forholdsmessig med den straffbare handlingen. *Skattebetalerforeningen* uttaler at «vi kan ikke se at straff i form av tilleggsskatt er prinsipielt annerledes enn straff i andre typer saker. Så vidt vi er kjent med gis straffereduksjon i ordinære straffesaker ikke som en standardisert rabatt, men er i stor grad avhengig av totalt utmålt straff.»

Departementet viser til *NIMs* hørings svar der de uttaler: «En straffesak med usikkerhet om fengsel vil naturligvis medføre en større belastning enn den forvaltningsmessige behandlingen av et varsel om tilleggsskatt, som heller ikke er offentlig (se *Jussila; A and B v. Norway*).» Videre viser de til at: «Ettersom tilleggsskatt «differ from the hard core of criminal law», har EMD likevel understreket at «the guarantees of Article 6 do not necessarily apply with their full stringency» *Vegotex International S.A. v. Belgium [GC] 03/11/2022 § 76; Jussila v. Finland, § 43, A and B v. Norway [GC] 15.11.2016, § 133; SA-Capital Oy v. Finland, § 68*). EMD har også understreket at «[u]nlike criminal fines in the strict sense, a sum due by way of a tax penalty represents in a sense an extension of the tax debt, since it is calculated on basis of that debt» (*Vegotex International S.A. v. Belgium [GC] 03/11/2022, § 75*). Departementet legger derfor til grunn at det er forskjell på sanksjoner som behandles i forvaltningssporet og straffesporet. Rettigheter som følger av EMK er ikke nødvendigvis de samme i de to sporene. Det er derfor ikke grunnlag for likebehandling av forvaltningssporet og straffesporet i denne sammenhengen.

*Advokatforeningen* og *Codex Advokat Oslo AS* mener departementet burde avvente og harmonere forslaget med Justis- og beredskapsdeparte-

mentets utredning om erstatning for brudd på menneskerettigheter. Utredningsmandatet går blant annet ut på å foreta en analyse av EMK artikkel 13 og praksis fra EMD, og på den bakgrunn identifisere i hvilke tilfeller EMK artikkel 13 krever at det foreligger en mulighet til å kreve erstatning ved krenkelser av EMK, og hvilke krav EMK stiller til den nasjonale erstatningsordningen. Utredningen skal også vurdere mulighetene til å kreve erstatning for krenkelse av FNs konvensjon om sivile og politiske rettigheter (SP). Justis- og beredskapsdepartementets forslag skal etter mandatet ikke gi større muligheter til å kreve erstatning enn det som følger av EMKs praksis. Etter Finansdepartementets oppfatning bør praksis på skatteområdet endres så snart som mulig. Departementet legger opp til at nivået på utmålingspraksisen vil samsvare med praksis fra EMD. Forslaget er heller ikke til hinder for at reglene senere kan endres dersom det viser seg at det er behov for det.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å endre gjeldende utmålingspraksis slik at det i større grad blir tatt hensyn til den økonomiske verdien av kompensasjonen og nivået som EMD har lagt til grunn i sin praksis etter EMK artikkel 41.

Departementet viser til forslag i skatteforvaltningsloven § 14-12.

### **3.6 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

#### **3.6.1 Konsekvenser for skattepliktige**

Forslaget får bare betydning for skattepliktige som er varslet om ileggelse av tilleggsskatt fordi det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller at det ikke er gitt pliktige opplysninger. Forslaget innebærer at belastningen med å være «criminal charged» i urimelig lang tid, blir kompensert likt ved at kompensasjonen som blir til-

kjent, er den samme uavhengig av hvor stort det unndratte beløpet er. For skattepliktige som har unnlatt å gi opplysninger knyttet til store beløp, vil forslaget innebære at kompensasjonen blir vesentlig redusert.

Forslaget har ingen konsekvenser for personvernet.

#### **3.6.2 Konsekvenser for Skatteetaten**

Forslaget innebærer at utmåling av kompensasjon ved brudd på kravet i EMK artikkel 6 nr. 1 blir vesentlig redusert når utmåling av tilleggsskatt er høy. På den andre siden innebærer forslaget at kompensasjonen kan bli høyere dersom den utmålte tilleggsskatten er lav. Totalt sett er det relativt få saker der det blir utmålt kompensasjon for brudd på kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Departementet antar derfor at det økonomiske utslaget av forslaget er marginalt.

Forslaget om at kompensasjon skal utbetales i saker hvor det har tatt urimelig lang tid før tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr frafalles eller henlegges, vil innebære en kostnad for Skatteetaten. Det er vanskelig å estimere hva kostnaden vil utgjøre. Det antas å gjelde et svært begrenset antall saker, og at disse utbetalingene dekkes innenfor Skatteetatens budsjett.

Utover dette har forslaget ingen nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser. Den foreslåtte utmålingsmetoden er enkel å praktisere og vil ikke kreve noen opplæring av betydning. Det må avsettes noen ressurser til informasjon og veiledning.

### **3.7 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene i skatteforvaltningsloven § 14-12 trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Skattedirektoratet fastsetter nærmere overgangsregler i forskrift.

## 4 Frister for endring av klagenemndsvedtak på skatteområdet

### 4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å utvide klagenemndenes adgang til å endre sitt eget vedtak etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd. Forslaget går ut på å supplere dagens endringsfrist på fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden, med en frist på seks måneder etter at vedtaket er sendt den skattepliktige.

Formålet med forslaget er å styrke de skattepliktiges rettssikkerhet ved at det blir mulig for klagenemndene å endre sin tidligere skattefastsetting i saker hvor dagens femårsfrist har løpt ut.

Endringsforslaget omfatter Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.

Det foreslås at endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

### 4.2 Bakgrunn

På skatteområdet er det tre klagenemnder: Skatteklagenemnda for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift, Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard. Klagenemndene er klageinstans ved klage over skattekontorets vedtak om skattefastsetting, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 annet til fjerde ledd.

Klagenemndas vedtak er skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak og bør i utgangspunktet ikke endres. Nemnda er likevel gitt en snever endringsadgang, se skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd, fordi det i helt spesielle tilfeller kan være feil i nemndas avgjørelse som bør kunne endres uten at den skattepliktige er henvist til å benytte rettsapparatet. Fristen for å endre nemndas vedtak er fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden.

Endring av klagenemndas vedtak kan initieres av den skattepliktige selv, skattekontoret eller av sekretariatet. Normalt oppdages eventuelle feil i et vedtak nært opp til at vedtaket er truffet, enten av skattemyndighetene i forbindelse med effekt-

uering av nemndas vedtak, eller av den skattepliktige ved gjennomgangen av vedtaket når det er mottatt. En undersøkelse fra klagebehandlingen ved Skatteklagenemnda viser at flertallet av sakene er tatt opp etter initiativ fra skattemyndighetene. I saker hvor den skattepliktige anmoder om endring, er det stor variasjon i hvor lang tid det går fra vedtaksdatoen til anmodningen sendes inn.

På bakgrunn av den lange saksbehandlingstiden i sekretariatet, har Sivilombudet i sak 2022/4813 uttalt at det raskt må utredes en mulig endring av fristregelen for endring av uriktige vedtak fra Skatteklagenemnda.

### 4.3 Gjeldende rett

Etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd kan en klagenemnd innenfor fristen i § 12-6 første ledd, endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Klagenemndenes endringsadgang skal først og fremst benyttes til skattepliktiges gunst, jf. Prop. 38 L (2015–2016) *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)* punkt 19.11.3.

Skatteforvaltningsloven § 12-6 regulerer de ordinære fristene for å ta opp en skattefastsetting til endring. Den alminnelige fristen for å ta opp en sak til endring er fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden, jf. § 12-6 første ledd. Klagenemndenes frist for å endre eget vedtak er dermed den samme fristen skattekontoret har for å ta opp en skattefastsetting til endring etter skatteforvaltningsloven §§ 12-1, 12-3 og 12-4.

Etter skatteforvaltningsloven § 13-9 annet ledd kan en klagenemnd, uavhengig av fristene i lovens kapittel 12, også endre sitt vedtak som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i sak der den skattepliktige er part.

### 4.4 Høringen

Departementet sendte 10. mai 2023 på høring et forslag om å utvide klagenemndas adgang til å

endre sitt eget vedtak etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd. Forslaget gikk ut på å supplere dagens endringsfrist på fem år etter utgangen av skatleggingsperioden, med en frist på seks måneder etter at vedtaket er sendt den skattepliktige. Høringsfristen var 10. august 2023.

Høringsnotatet ble sendt til 51 høringsinstanser. Av disse mottok departementet svar fra ti instanser, hvorav fem har gitt hørings svar med realitetsmerknader.

Alle høringsinstansene som har hatt realitetsmerknader – *Finans Norge*, *NHO*, *NTL Skatt*, *Regnskap Norge* og *Skattedirektoratet* – uttaler at de støtter forslaget.

*NTL Skatt* har en merknad om at forslaget kan medføre en økt belastning for skattekontorene og sekretariatet.

*Regnskap Norge* minner om og understreker behovet for å få ned saksbehandlingstiden i skattesaker, og uttaler at saksbehandlingstiden er sterkt bekymringsverdig og med på å svekke de skattepliktiges rettssikkerhet.

## 4.5 Vurderinger og forslag

### 4.5.1 Innledning

Klagenemndenes endringsfrist på fem år innebærer en begrensning i endringsadgangen som i enkelte tilfeller kan gi uheldige konsekvenser. Utgangspunktet for fristberegningen er utløpet av den skatleggingsperioden (for eksempel inntektsåret) fastsettingen gjelder, uavhengig av når klagenemnda traff det vedtaket som eventuelt skal endres. Fristen for endring kan dermed være utløpt allerede på det tidspunktet klagenemnda treffer det vedtaket som senere vurderes omgjort. I saker hvor skattekontoret endrer skattefastsettingen fem år tilbake i tid, kan femårsfristen for den eldste perioden være nær fristutløpet allerede når saken tas opp til endring, og fristen kan være utløpt for én eller flere perioder før klagen blir behandlet av klagenemnda.

I tillegg legger lang saksbehandlingstid og store restanser i sekretariatet begrensninger for Skatteklagenemndas mulighet til å endre egne skattefastsettinger. Restansene i denne nemnda var per 31. desember 2022 1 624 saker. En undersøkelse Skatteetaten har utført per 17. januar 2023, viser at det var 958 saker til behandling som inkluderer ett eller flere inntektsår hvor femårsfristen er utløpt (inntektsåret 2017 eller tidligere). Dette utgjør 59 prosent av den totale ubehandlede saksmengden.

Etter departementets vurdering er det på denne bakgrunn behov for å utvide klagenemndenes endringsfrist etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd.

Departementet deler *Regnskap Norges* bekymring knyttet til den lange saksbehandlingstiden ved Skatteklagenemnda, og har de siste årene gjennomført tiltak som kan redusere restansene i nemnda. Å redusere saksbehandlingstiden er et kontinuerlig arbeid som vil pågå over lengre tid.

### 4.5.2 Utgangspunktet for fristen

De fleste saker om endring av klagenemndsvedtak initieres av skattemyndighetene. Det er sjelden at den skattepliktige kommer med nye opplysninger som det ikke er opplyst om tidligere i prosessen gjennom tilsvar på varsel, klage og partsinnsyn. Det fremstår derfor som lite praktisk med en friststart som knytter seg til når den skattepliktige ble kjent med det forholdet anmodningen bygger på, eller burde ha skaffet seg kunnskap om dette, slik ordningen er ved gjenopptak av Trygderettens kjennelse etter trygderettsloven § 27 tredje ledd og ved gjenåpning av saker etter tvisteloven § 31-6 første ledd. En slik friststart på skatteområdet ville dessuten måtte suppleres med en annen frist for skattemyndighetene. I tillegg ville en slik ordning vært ressurskrevende og gitt vanskelige bevisvurderinger.

Et alternativ kan være at gjeldende femårsfrist erstattes med en bestemt endringsfrist som regnes fra klagenemndas vedtak. En slik frist alene kan likevel innebære at skattekontoret får en lengre endringsfrist til gunst for den skattepliktige enn det klagenemnda får. Dette kan slå uheldig ut, for eksempel i større sakskompleks hvor noen skattepliktige har klaget og andre ikke.

En tredje løsning er at dagens femårsfrist beholdes, men at den suppleres med en fast frist som tar utgangspunkt i klagenemndas vedtak. En slik frist vil gi mulighet for endring i saker hvor femårsfristen er utløpt, den vil være enkel å forholde seg til for de skattepliktige, den vil være lik for alle og lett kontrollert for skattemyndighetene. På denne bakgrunn foreslår departementet en slik løsning. Hvilken skatleggingsperiode vedtaket gjelder for, får ingen betydning for denne fristen.

Endring av klagenemndas vedtak kan som nevnt initieres av den skattepliktige selv eller av skattemyndighetene. Når det gjelder frister knyttet til den skattepliktige, bestemmer den generelle fristbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 5-5 at fristen begynner å løpe fra det tidspunktet mel-

dingen er kommet fram, med mindre noe annet er bestemt.

Det må antas at de fleste vedtakene fortsatt vil bli tatt opp av skattemyndighetene og ikke av den skattepliktige. For skattemyndighetene er det viktig at det er lett å kontrollere når en endringsfrist begynner å løpe. Med en frist knyttet til nemndas vedtak, gir det størst notoritet om fristen regnes fra det tidspunktet vedtaket er sendt den skattepliktige. Slik er også reglene for søksmålsfristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 utformet. Det foreslås derfor at fristens utgangspunkt knyttes til tidspunktet klagenemndas vedtak er sendt den skattepliktige.

#### 4.5.3 Fristens lengde

Som nevnt viser Skatteetatens undersøkelser at de fleste sakene tas opp nært opp til at klagenemnda har truffet vedtaket. I vurderingen av hvilke frister som kan være aktuelle, er det tatt utgangspunkt i andre frister som allerede er regulert i skatteforvaltningsloven på sammenlignbare områder. Etter skatteforvaltningsloven § 12-6 fjerde ledd kan skattekontoret senest fire måneder etter vedtakstidspunktet, ta opp sak om endring av skattegrunnlaget til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke foreligger nye opplysninger i saken. I skatteforvaltningsloven § 15-4 oppstilles det en søksmålsfrist på seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige.

Klagenemndas vedtak vil være endelig avgjort når søksmål ikke er tatt ut innen seks måneder etter at avgjørelsen er sendt den skattepliktige. Hvis klagenemndas endringsfrist knyttes til rettskraftvirkningene av det vedtaket som ønskes omgjort, gir det etter departementets syn den skattepliktige et godt alternativ til å få rettet feilen uten at det er nødvendig å gå til domstolene. En slik løsning vil gi god sammenheng i regelverket. Når nemndas vedtak er endelig avgjort, innebærer det sluttpunktet i skatteforvaltningsprosessen. Adgangen til å ta opp saken innen dette tidspunktet vil tydeliggjøre funksjonen til skatteforvaltningsloven § 13-9 som en sikkerhetsventil og som et alternativ til domstolsprøving av vedtaket. Fristen vil være enkel å praktisere og vil være lik for alle skattepliktige. Seks måneder vurderes å være tilstrekkelig lang tid for skattepliktige til å områ seg, herunder vurdere vedtaket og eventuelt konsultere rådgiver. Det er også normalt tilstrekkelig lang tid for skattemyndighetene til å fange opp tilfeller hvor vedtaket bør overprøves.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at fristen for å ta opp klagenemndas fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd suppleres med en seks månedersfrist fra vedtaket er sendt den skattepliktige. Dette foreslås regulert slik at det i skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum tas inn at fristene i § 12-6 første ledd ikke er til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring innen seks måneder etter at vedtaket er sendt den skattepliktige.

Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum.

For å avbryte fristen er det tilstrekkelig at den skattepliktige har sendt inn en anmodning om endring til skattemyndighetene. Hvis det er skattemyndighetene som tar initiativ til endringen, er saken «tatt opp» når den skattepliktige er underrettet om dette. Det er ikke nødvendig at nemnda har truffet nytt vedtak innen fristens utløp.

#### 4.5.4 Hvilke klagenemnder som omfattes av forslaget

Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt har ikke hatt samme tilfang av saker som Skatteklagenemnda. Departementet vurderer det likevel som hensiktsmessig å ha like regler for alle klagenemndene. Den foreslåtte endringen i skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum vil derfor også omfatte disse nemndene.

#### 4.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

#### 4.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Forslagene innebærer ingen økonomiske eller administrative konsekvenser for de skattepliktige.

Forslaget antas ikke å få noen konsekvenser for skattemyndighetene av betydning. Alle anmodninger om endring av vedtak fra Skatteklagenemnda gjennomgås allerede av sekretariatet og nemnda. Det antas at en endring i fristen ikke vil medføre noen nevneverdig økning i antall anmodninger fra de skattepliktige.

For øvrige klagenemnder antas forslaget ikke å få betydning.

## 5 Endringer i skatteloven § 19-5 – saksbehandlingsregler for prisråd mv.

Stortinget har vedtatt en grunnrenteskatt på havbruk med virkning fra og med inntektsåret 2023, jf. Prop. 78 LS (2022–2023) *Grunnrenteskatt på havbruk* og Innst. 372 L (2022–2023).

Etter skatteloven § 19-5 tredje ledd kan bruttoinntekten i grunnrenteskatten fra inntektsåret 2024 fastsettes basert på skatteavregningspriser satt av et uavhengig prisråd. I skatteloven § 19-5 fjerde ledd er departementet gitt hjemmel til å fastsette nærmere regler om oppnevning og organisering av et prisråd for havbruk og om prisrådets saksbehandling og vedtak. Departementet kan videre gi forskrift om grunnrenteskattepliktiges opplysnings- og dokumentasjonsplikt overfor prisrådet om salgs- og avtalevilkår, og om taushetsplikt mv. Forskriften kan inneholde bestemmelser om klage- og søksmålsrett. De nevnte bestemmelsene i skatteloven om prisråd og departementets fullmakt til å gi forskrifter trer først i kraft fra det tidspunktet Kongen bestemmer.

Ordningen med skatteavregningspriser fastsatt av et prisråd for havbruk var ikke omtalt i høringsnotatet av 28. september 2022 om grunnrenteskatt på havbruk. Ordningen ble foreslått i proposisjonen basert på høringen. Da grunnrenteskatten på havbruk ble vedtatt, ble departementet derfor i loven gitt fullmakt til å fastsette nærmere regler om prisrådets organisering og saksbehandling i forskrift, jf. over, etter at forslag til slike forskriftsbestemmelser hadde vært på høring.

Den 29. juni 2023 sendte departementet på høring forslag til forskriftsbestemmelser om fastsetting og bruk av skatteavregningspriser i grunnrenteskatten og om den nærmere organiseringen av en ordning med et prisråd. Høringsfristen var 4. september 2023. Forslaget er nå til behandling i departementet.

I forbindelse med forskriftsarbeidet ser departementet behov for å justere reglene i skatteloven § 19-5 tredje og fjerde ledd på enkelte punkter. Det foreslås å klargjøre hvilke forvaltningsregler som gjelder for prisrådet. Videre foreslås å gi uttrykkelig hjemmel til å ilegge tvangsmulkt hvis grunnrenteskattepliktig ikke oppfyller opplys-

nings- og dokumentasjonsplikten samt for å sikre klageorganets uavhengighet.

Etter skatteloven § 19-5 fjerde ledd annet punktum kan departementet gi forskrift om «oppnevning og organisering av et prisråd for havbruk, prisrådets saksbehandling og vedtak». Prisrådet er et uavhengig organ som administrativt skal fastsette markedsverdien på laks, ørret og regnbueørret ved merdkanten, jf. skatteloven § 19 tredje ledd annet punktum. Selv om prisene som fastsettes skal benyttes ved skattefastsettingen, mener departementet at prisrådets saksbehandling som utgangspunkt bør følge reglene i forvaltningsloven, og ikke skatteforvaltningsloven. Det vises til at prisrådet ikke er en del av skatteforvaltningen. Også for Petroleumsprisrådet, som administrativt fastsetter bindende normpriser for petroleum, gjelder som utgangspunkt saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven. Departementet foreslår at det fastsettes uttrykkelig i skatteloven § 19-5 tredje ledd nytt sjettede punktum at forvaltningsloven skal gjelde for prisrådets saksbehandling.

Det er likevel lagt opp til at det skal gjelde enkelte særregler for prisrådet som avviker fra forvaltningslovens regler. Dette gjelder blant annet skatteforvaltningslovens regler om mervidtgående taushetsplikt, se forslag til forskriftsbestemmelser i høringsnotatet av 29. juni 2023. Det er derfor nødvendig også å gi en hjemmel for departementet til å fravike forvaltningslovens bestemmelser. Departementet foreslår at dette fastsettes uttrykkelig i skatteloven § 19-5 tredje ledd nytt syvende punktum.

Gjeldende bestemmelse i skatteloven § 19-5 fjerde ledd, om at departementet kan gi nærmere regler om prisrådets saksbehandling og vedtak, blir da overflødig og kan utgå.

Det foreslås også en redaksjonell endring i skatteloven § 19-5 tredje ledd ved at någjeldende tredje og fjerde punktum bytter plass.

I høringsnotatet av 29. juni 2023 er det foreslått at prisrådet kan ilegge grunnrenteskattepliktig tvangsmulkt etter reglene i skatteforvaltningsloven §§ 14-1 og 14-2 ved manglende oppfyllelse

av opplysnings- og dokumentasjonsplikten. Ileggelse av tvangsmulkt krever klar hjemmel i lov. Departementet foreslår at det fastsettes uttrykkelig i skatteloven § 19-5 fjerde ledd at departementet har hjemmel til å gi regler om at prisrådet kan ilegge tvangsmulkt for å sikre at grunnrenteskattepliktig etterlever opplysnings- og dokumentasjonsplikten.

Det er videre foreslått i høringsnotatet av 29. juni 2023 at klagesaksenheten i Fiskeridirektoratet skal være klageorgan for prisrådets vedtak om skatteavregningspris. Prisrådet for havbruk er et uavhengig organ som ikke kan instrueres, verken generelt eller i enkeltsaker, jf. skatteloven § 19-5 tredje ledd siste punktum. Dersom Fiskeridirektoratet skal være klageorgan, bør også Fiskeridirektoratet opptre uavhengig i saker om klage på pris-

rådets vedtak. Fiskeridirektoratet er underlagt forvaltningens alminnelige instruksjonsmyndighet. Dersom instruksjonsmyndigheten ikke skal gjelde, kreves særskilt hjemmel i lov. Det foreslås derfor å gi departementet hjemmel i skatteloven § 19-5 fjerde ledd til å bestemme at klageorgan for vedtak som er truffet av prisrådet, ikke kan instrueres, generelt eller i enkeltsaker, når organet behandler klager på slike vedtak.

Forslaget antas å ha uvesentlige administrative og økonomiske konsekvenser.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Det vises til forslag til lov om endringer i lov 16. juni 2023 nr. 44 om endringer i skatteloven § 19-5 tredje ledd tredje, fjerde, nytt sjette og syvende punktum og fjerde ledd.



## 6 Oppjustering av eierinntekt til dødsbo mv.

Personlige aksjonærer skattlegges etter aksjonærmodellen. Aksjonærmodellen innebærer at utbytte og aksjegevinst for personlig skattyter er skattepliktig som alminnelig inntekt etter at det er gjort fradrag for et beregnet skjermingsbeløp.

Aksjeinntekter som overstiger skjermingsfradraget, multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å opprettholde ønsket skattenivå på aksjeinntekt etter hvert som skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert. For 2023 er oppjusteringsfaktoren 1,72.

For personlige deltakere i selskaper med deltakerfastsetting (ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.) gjelder deltakermodellen, som bygger på tilsvarende prinsipper som aksjonærmodellen.

Det har siden oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 vært fast praksis i Skatteetaten for å likestille personlige skattytere og dødsbo når det gjelder oppjustering av eierinntekt etter aksjonær- og deltakermodellen. Praksisen bygger på at det på skatterettens område er vanlig å likestille personlige skattytere og dødsbo. Også systembeaktninger og hensynet til konsekvens i regelverket tilsier at personlige skattytere og dødsbo likestilles når det gjelder oppjusteringsfaktoren for eierinntekt.

At oppjusteringsfaktoren også gjelder dødsbo, har fremgått av Skatte-ABC siden 2019.

Det fremgår ikke uttrykkelig av lovteksten at oppjustering av eierinntekt skal skje ved utbeta-

ling til dødsbo. Det er uheldig at lovteksten ikke er klarere på dette punktet. Departementet foreslår en presisering av lovteksten slik at det klart fremgår at oppjustering skal skje for eierinntekt til dødsbo.

De samme hensynene som tilsier at utbetalinger av eierinntekt til dødsbo blir oppjustert, tilsier at eierinntekt blir oppjustert ved utbetaling til konkursbo hvor konkursdebitor er en fysisk person. Det samme gjelder ved utbetaling til administrasjonsbo som tilhører en fysisk person. Departementet foreslår at lovteksten endres slik at det fremgår klart at oppjustering gjelder for slike utbetalinger.

Etter skatteloven § 10-42 første ledd skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt når personlig deltaker i selskap med deltakerfastsetting mottar utdeling fra selskapet. Bestemmelsen gjelder tilsvarende når personlig deltakers konkursbo eller dødsbo mottar utdeling fra selskapet. Etter skatteloven § 10-44 gjelder tilsvarende for gevinst og tap på selskapsandeler. Verken lovteksten i § 10-42 eller § 10-44 nevner personlig deltakers administrasjonsbo. Også i disse bestemmelsene bør konkursbo, dødsbo og administrasjonsbo være likestilt. Departementet foreslår at administrasjonsbo blir tilføyet i lovteksten.

Endringene antas ikke å ha administrative eller økonomiske konsekvenser av betydning.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-11, 10-31, 10-42 og 10-44. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

## 7 Opprettinger og presiseringer

### 7.1 Retting av feilhenvisninger i skatteloven § 16-30

---

Det følger av skatteloven § 16-30 første og annet ledd at selskaper mv. kan få fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet av utbytte eller overskudd fra utenlandsk datterselskap. Videre står det i femte ledd at et beløp tilsvarende det som kan fradras etter annet ledd b (skatt på overskudd fra utenlandsk datterselskap), skal regnes som inntekt for det innenlandske selskapet. Inntektsføringen har sammenheng med at man ved beregningen av skattefradraget, må ta utgangspunkt i utenlandsinntekten før ilagt skatt i den andre staten.

I § 16-30 sjette ledd første punktum fremgår det at fradraget er begrenset til «den norske skatten som faller på det mottatte utbyttet og det beløpet som inntektsføres etter annet ledd». Bestemmelsen om inntektsføring følger av femte ledd, jf. ovenfor, og henvisningen i § 16-30 sjette ledd til annet ledd er derfor feil.

I § 16-30 syvende ledd er regelen om at godtgjørelser mottatt i den andre staten for underliggende selskapsskatt, reduserer skattefradraget, men uten at det reduserer beløpet som skal inntektsføres. Her henviser også bestemmelsen til inntektsføring etter annet ledd. På samme måte som i sjette ledd skal riktig henvisning være til femte ledd.

Henvisningene til annet ledd var opprinnelig riktig i selskapsskatteloven fra 1991, men da det ble tilført nye ledd i § 1-7 ved lovendring i 1996, jf. Ot.prp. nr. 34 (1996–97) *Endringer i reglene om fradrag i norsk skatt for skatt betalt av utenlandsk datterselskap mv.*, ble henvisningen i syvende ledd ikke oppdatert. Da bestemmelsen ble overført til skatteloven i 1999, ble henvisningen i sjette ledd første punktum ved en feil endret tilbake til inntektsføring etter annet ledd.

Departementet foreslår å rette opp i disse feilhenvisningene i skatteloven § 16-30 sjette og syvende ledd, slik at de viser til regelen om inntektsføring i femte ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

### 7.2 Redaksjonell endring i lov om Statens pensjonsfond § 4 tredje ledd nr. 2 om inntektene fra avgift på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet

---

Det følger av lov om Statens pensjonsfond § 4 tredje ledd nr. 2 at avgifter som innkreves etter lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen, er bruttoinntekter som inngår i netto kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten. Netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten tilføres Statens pensjonsfond utland.

I Prop. 1 LS (2023–2024) *Skatter og avgifter 2024* er det foreslått at avgiften på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen knyttes til særavgiftsloven, og at lov 21. desember 1990 nr. 72 oppheves fra den tid Kongen bestemmer. Forslaget tar sikte på å legge til rette for overføring av forvaltningsansvaret for avgiften fra oljemyndighetene til Skatteetaten. Avgiftsinntektene skal fortsatt tilføres Statens pensjonsfond utland.

Departementet foreslår en redaksjonell endring av lov om Statens pensjonsfond § 4 tredje ledd nr. 2 slik at statens avgiftsinntekter på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen omtales uten noen lovhenvisning. Departementet foreslår at endringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i skattereglene for barnepensjon mv.

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i skatteloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i lov om Statens pensjonsfond
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i lov om endringer i skatteloven  
i samsvar med et vedlagt forslag.

## Forslag til lov om endringer i skatteloven

### I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 6-31 nytt tredje ledd skal lyde:

*(3) Det gis ikke minstefradrag i barnepensjon fra folketrygden eller i barnepensjon fra andre ordninger, som gir rett til særskilt fradrag etter § 6-49.*

§ 6-32 annet ledd skal lyde:

*(2) Minstefradrag beregnes særskilt for foreldre og barn som skatlegges under ett etter § 2-14 første ledd. Det gis særskilt fradrag i ektefelle-tillegg etter folketrygdloven, unntatt i ektefelle-tillegg som er skattefritt etter § 5-43 første ledd bokstav j.*

§ 6-49 skal lyde:

§ 6-49 *Særskilt fradrag i barnepensjon*

*Det gis særskilt fradrag i barnepensjon fra folketrygden og i barnepensjon fra andre ordninger med inntil 30 000 kroner i året. Fradraget skal ikke overstige mottatt barnepensjon.*

§ 10-11 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*Forrige punktum gjelder tilsvarende for dødsbo, administrasjonsbo dersom boet tilhører en fysisk person, samt for konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person.*

§ 10-31 nytt tredje ledd skal lyde:

*(3) Første ledd siste punktum og annet ledd siste punktum gjelder tilsvarende for dødsbo, administrasjonsbo dersom boet tilhører en fysisk person, samt for konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person.*

§ 10-42 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder når personlig deltakers konkursbo, dødsbo eller administrasjonsbo mottar utdeling fra selskapet.

§ 10-44 første ledd fjerde punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for personlig deltakers konkursbo, dødsbo eller administrasjonsbo.

§ 12-2 bokstav b annet punktum skal lyde:

Som personinntekt regnes likevel ikke barnepensjon fra folketrygden eller barnepensjon fra andre ordninger og etterlønn og etterpensjon etter § 5-40 første ledd.

### II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 16-30 sjette ledd første punktum skal lyde:

Fradrag i norsk skatt etter første ledd er begrenset til den norske skatten som faller på det mottatte utbyttet og det beløpet som inntektsføres etter femte ledd.

§ 16-30 syvende ledd skal lyde:

*(7) Godtgjørelse som det norske morselskapet mottar fra den andre staten for selskapsskatt betalt av datterselskapet, reduserer skattefradraget uten å redusere det beløpet som skal inntektsføres etter femte ledd.*

### III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

Endringene under II trer i kraft straks.

## Forslag til lov om endringer i skattebetalingsloven

### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 9-1 andre ledd skal lyde:

*(2) Utbetaling av tilgodebeløp etter § 10-60 skal skje til skattepliktiges konto, med mindre annet følger av lov eller forskrift. Innkrevingsmyndighetene kan beslutte å utbetale tilgodebeløpet på annen måte dersom særlige forhold tilsier det.*

Nåværende andre ledd blir nytt tredje ledd.

§ 11-3 første ledd skal lyde:

(1) Ved utbetaling av skatt eller avgift senere enn forfallstidspunktet i § 10-60, skal det ytes

rentegodtgjørelse for tiden fra forfallstidspunktet fram til utbetaling skjer. *Det ytes ikke rentegodtgjørelse så lenge manglende utbetaling skyldes at Skatteetaten ikke har mottatt opplysninger om konto, og det heller ikke er besluttet å utbetale tilgodebeløpet på annen måte. Det samme gjelder hvis utbetaling av tilgodebeløp ikke lar seg gjennomføre på grunn av forhold ved kontoen utenfor Skatteetatens kontroll.*

### II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

---

## **Forslag**

### **til lov om endringer i lov om Statens pensjonsfond**

I

I lov 21. desember 2005 nr. 123 gjøres følgende endring:

§ 4 tredje ledd nr. 2 skal lyde:  
*avgiftsinntekter ved utslipp* av CO<sub>2</sub> i petroleums-  
virksomhet på kontinentalsokkelen

II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

#### I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 13-9 første ledd nytt annet punktum skal lyde:  
*Fristen i § 12-6 første ledd er likevel ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt den skattepliktige.*

§ 14-12 skal lyde:

§ 14-12 *Kompensasjon for urimelig lang saksbehandlingstid*

*Departementet kan gi forskrift om utmåling av kompensasjon dersom tilleggsskatt eller overtredel-*

*sesgebyr ikke er fastsatt, frafalt eller henlagt innen rimelig tid, herunder hvilken periode kompensasjon skal gis for, hvordan kompensasjon skal gis, hvordan kompensasjon skal utmåles og størrelsen på kompensasjonen.*

Nåværende § 14-12 blir § 14-13, og nåværende § 14-13 blir ny § 14-14.

#### II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

---

## Forslag til lov om endringer i lov om endringer i skatteloven

### I

I lov 16. juni 2023 nr. 44 om endringer i skatteloven gjøres følgende endringer:

I del II skal § 19-5 tredje ledd tredje til nytt syvende punktum lyde:

*Departementet kan bestemme at prisrådet ikke skal fastsette skatteavregningspriser for nærmere angitte salg og kan fastsette nærmere retningslinjer for metode som prisrådet skal følge ved fastsettingen av skatteavregningspris. Departementet oppnevner medlemmer av prisrådet. Prisrådet kan ikke instrueres, verken generelt eller i enkeltsaker. Forvaltningsloven gjelder for behandling av saker om fastsetting av skatteavregningspris etter dette ledd. Departementet kan i forskrift fravike forvaltningslovens bestemmelser.*

I del II skal § 19-5 fjerde ledd lyde:

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i denne paragraf.

Det kan gis forskrift om oppnevning og organisering av et prisråd for *havbruk*. Videre kan det gis forskrift om at grunnrenteskattepliktig etter § 19-2 har opplysnings- og dokumentasjonsplikt overfor prisrådet om salgs- og avtalevilkår ved kjøp og salg av laks, ørret og regnbueørret, taushetsplikt og unntak fra taushetsplikt og deling av slike opplysninger mellom prisrådet og andre offentlige myndigheter uten hinder av taushetsplikt. *Departementet kan gi forskrift om at prisrådet kan ilegge tvangsmulkt for å sikre etterlevelse av opplysnings- og dokumentasjonsplikt.* Forskriften kan inneholde bestemmelser om klage- og søksmålsrett for grunnrenteskattepliktig som nevnt, og om at klageorganet ikke kan instrueres, verken generelt eller i enkeltsaker.

### II

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.