

Forsinkelsesrente ved innkreving av restskatt fra dødsbo

22.3.2021 (2020/4205)

Klageren overtok sommeren 2019 sin mors dødsbo til privat skifte. I midten av september 2020 fikk klageren et brev fra Oslo kemnerkontor med krav på betaling av avdødes restskatt for 2019. Kemnerkontoret krevet også at klageren betalte forsinkelsesrente, ettersom restskatten hadde forfalt til betaling 20. august 2020. Klageren var uenig i at hun skulle betale forsinkelsesrente, og viste til at kemnerkontoret ikke hadde sendt henne kravet før restskatten forfalt.

Ombudsmannen er kommet til at kemnerkontoret ikke hadde rett til å kreve forsinkelsesrente fra klageren. Det måtte kunne forventes at kemnerkontoret på en bedre måte utnyttet muligheten til å innhente og sammenstille informasjon fra Folkeregisteret, slik at klageren fikk tilsendt betalingskravet for restskatten før forfall. Den forsinkede betalingen må anses å være fremkalt ved forhold på kemnerkontorets side, og klageren skal da ikke betale forsinkelsesrente, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd. Ombudsmannen ber Skatteetaten sørge for at klagerens sak blir behandlet på nytt.

Sakens bakgrunn

A, heretter klageren, overtok sommeren 2019 sin mors dødsbo til privat skifte. I midten av september 2020 fikk klageren et brev fra Oslo kemnerkontor med krav på betaling av avdødes

restskatt for 2019. Kemnerkontoret krevet også at klageren betalte forsinkelsesrente, ettersom restskatten hadde forfalt til betaling 20. august 2020.

Klageren betalte både restskatten og forsinkelsesrente, men klaget kort tid etter til kemnerkontoret. Klageren skrev at hun ikke kunne se å ha mottatt noe betalingskrav for restskatten før kravet forfalt, og ba om å få tilbakebetalt forsinkelsesrenten dersom kemnerkontoret ikke hadde sendt henne kravet før forfall.

Oslo kemnerkontor svarte at det ikke ville ettergi kravet på forsinkelsesrente. Kemnerkontoret viste til at dagjeldende skifteloven § 78 bestemte at den som overtok et dødsbo til privat skifte, påtok seg ansvaret for avdødes forpliktelser. Det ble videre opplyst at skatteoppgjøret for avdøde ikke var sendt ut ved skattefastsettingen i juni 2020. Kemnerkontoret hadde imidlertid sendt betalingskravet for restskatten til avdødes sist registrerte adresse i juli 2020. Kravet var ikke sendt til klageren før det forfalt. Kemnerkontoret mente at klageren da hun overtok dødsboet, enten burde ha endret avdødes folkeregistrerte adresse eller kontaktet kemnerkontoret for å registrere en ny adresse der. Betalingskravet for restskatten ville da ha blitt sendt til klageren før forfall.

Klageren brakte saken inn for ombudsmannen. I klagen skrev hun at hun ikke visste at den som overtar et dødsbo til privat skifte skulle kontakte kemnerkontoret for å undersøke avdødes skattemessige forhold. Hun synes det var lite rimelig at kemnerkontoret før forfall kun sendte betalingskravet til avdødes sist registrerte adresse. Etter at kravet var forfalt, evnet jo kemnerkontoret å finne frem til hvem som var ansvarlig for betaling av restskatten. Klageren mente at kemnerkontoret burde ha sendt henne kravet før forfall, og at det ikke var riktig at hun skulle betale forsinkelsesrente.

Våre undersøkelser

Klagen gjelder Oslo kommune (Oslo kemnerkontor), og er derfor behandlet av setteombudsmannen. Stortinget har bestemt at sivilombudsmann Hanne Harlem i sin nåværende oppnevningsperiode – til 31. desember 2021 – er inhabil til å behandle alle slike saker. For samme periode har Stortinget valgt undertegnede som fast setteombudsmann.

Vi fant grunn til å undersøke saken nærmere. I undersøkelsen ba vi Oslo kemnerkontor om en redegjørelse for hvilke rutiner som gjelder ved utsending av betalingskrav der skattyteren er død og boet overtatt til privat skifte. Vi ba også om kemnerkontorets eventuelle synspunkter på klagen til ombudsmannen når det gjaldt at betalingskravet for restskatten først ble sendt til avdødes sist registrerte adresse.

Skatteoppkreverfunksjonen er som følge av en endring av skattebetalingsloven flyttet fra de kommunale kemnerkontorene til det statlige skattekontoret. Endringen trådte i kraft 1. november 2020. Det var derfor Skatteetaten ved Divisjon innkreving som besvarte undersøkelsen.

Skatteetaten skrev innledningsvis at den som overtar et dødsbo til privat skifte, påtar seg ansvaret for avdødes forpliktelser, jf. dagjeldende skifteloven § 78. Svaret redegjorde deretter for Folkeregisterets behandling av adresser ved dødsfall og utsending av skattemelding og skatteoppgjør når skattyter er død:

«Når en person dør, blir adressen automatisk fjernet i Folkeregisteret. Det blir derfor ikke sendt ut skattemelding eller skatteoppgjør fra saksbehandlingssystemet for fastsetting. På tidspunktet for skiftet i denne saken, måtte arvinger melde adresseendring fra avdøde til den som er ansvarlig for det private skiftet, for at arvingene skulle kunne motta all post som ble sendt til avdøde. Ettersom offentlige forsendelser forholder seg til den folkeregistrerte adressen, måtte det manuelt legges inn en c/o-adresse i Folkeregisteret.»

Videre skrev Skatteetaten følgende om rutinene for oppfølging av betalingskrav der skattyter er død og boet overtatt til privat skifte:

«Der skattyter er død, gjelder det ulike rutiner avhengig av om skattyter på dødstidspunktet hadde krav til Oslo kemnerkontor eller ikke. Der avdøde skattyter har krav, vil det bli opprettet en aktivitet i saksbehandlingssystemet når skattyter får status som død. Skattyter får status som død når Folkeregisteret har mottatt og registrert melding om dødsfallet, og saksbehandlingssystemet blir oppdatert med denne opplysningen. Aktiviteten blir opprettet for at saksbehandler skal få mulighet til å vurdere hvordan saken skal behandles som følge av dødsfallet.

Der avdøde skattyter ikke har noen krav i skatteregnskapet på dødstidspunktet, vil det ikke bli opprettet noen særskilte aktiviteter i saksbehandlingssystemet før 14 dager etter at det *oppstår nye krav* for avdøde skattyter. Saksbehandler får derfor ikke noe særskilt varsel om en mulig sak for oppfølging før etter at det er oppstått krav på avdøde skattyter og kravet er forfalt.» (Skatteetatens utheving.)

Skatteetaten skrev følgende om klagerens sak:

«I dette tilfellet hadde ikke skattyter forfalte skattekrav på dødstidspunktet. Det ble ikke sendt inn skattemelding eller bedt om forhåndsfastsetting av skatteoppgjøret for inntektsåret 2019 for avdøde. Skatteoppgjøret forelå derfor først på ordinært tidspunkt i juni 2020. Skatteoppgjøret ble i henhold til rutinene ovenfor ikke sendt ut. Det ble imidlertid sendt ut innbetalingsblanketter/krav for restskatt 2019 maskinelt via Altinn. Ettersom saksbehandlingssystemet for innkreving av skattekrav benytter den folkeregistrerte adressen til skattyter ved slike utsendinger, og det ikke var meldt inn c/o-adresse, ble fakturaene sendt til avdøde skattyters adresse.

Som følge av at 1. termin for restskatt 2019 ikke ble betalt ved forfall, oppsto det en aktivitet for oppfølging av den manglende innbetalingen i saksbehandlingssystemet i tråd med rutinen slik den er beskrevet ovenfor. Denne aktiviteten ble så fulgt opp manuelt av en saksbehandler. Fordi dette var et dødsbo, undersøkte saksbehandler da om det her var registrert skifteattest

på saken og sendte krav om innbetaling av den forfalte restskatten til klager (avdødes datter). Klager var registrert som elektronisk bruker, og brevet med krav om innbetaling ble derfor sendt til klager elektronisk.»

På Skatteetatens nettsted var det opplyst hvordan arvinger kunne få innsyn i avdødes skattemelding, skatteoppgjør og andre fastsettingsopplysninger. Nettstedet inneholdt også informasjon om hvordan arvingene kunne levere skattemelding for avdøde, og om muligheten for å be om forhåndsfastsetting. Oslo byfogdembetes nettside om gjennomføring av privat skifte informerte blant annet om at det kunne være aktuelt for arvinger å kontakte Skatteetaten for å be om forhåndsfastsetting for dødsboet.

Når det gjaldt rettsreglene knyttet til forsinkelsesrente, skrev Skatteetaten at skatteoppkreveren og etaten har hjemmel for å ettergi eller annullere krav på rente dersom forsinkelsen med betalingen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd. I denne saken ble klageren først kjent med kravet på restskatt etter at det forfalt og forsinkelsesrente var påløpt. Dette hadde imidlertid sammenheng med at klageren verken endret adressen for sin avdøde mor i Folkeregisteret, kontaktet Skatteetaten for å levere skattemelding eller ba om forhåndsfastsetting for dødsboet. Skatteetaten mente derfor at forsinkelsen ikke var fremkalt ved forhold på kemnerkontorets side, og det var følgelig ikke hjemmel for å ettergi forsinkelsesrenten.

Skatteetaten opplyste også at Folkeregisteret etter tidspunktet for behandlingen av klagerens sak, har gjennomført et moderniseringsprosjekt. Tingrettene skal nå automatisk sende informasjon til Folkeregisteret om hvem som er skifteattestmottaker, og denne personen blir registrert som kontaktperson for dødsboet i Folkeregisteret.

Ombudsmannens syn på saken

Spørsmålet for ombudsmannen er om Oslo kemnerkontor hadde rett til å kreve forsinkelsesrente fra klageren.

1. Det rettslige utgangspunktet

Rente ved forsinket betaling av skattekrav reguleres av skattebetalingsloven § 11-1. Bestemmelsens første og annet ledd lyder slik:

«(1) Det skal beregnes rente av skatte- og avgiftskrav som ikke betales innen forfallstidspunktet etter kapittel 10. Renten beregnes på grunnlag av kravet tillagt eventuell rente etter §§ 11-2 eller 11-5. Renten løper fra forfallstidspunktet fram til betaling skjer. For krav etter § 10-52 løper renten fra forfallstidspunktet for det skatte- eller avgiftskravet som ansvarskravet skal dekke, fram til betaling skjer.

(2) Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.»

Skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd ble tilføyd ved endringslov 9. desember 2005 nr. 115. Bakgrunnen for endringsloven var et anmodningsvedtak der Stortinget ba regjeringen vurdere om renteberegning burde unnlates når «den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- og avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for», jf. Innst. O. nr. 130 (2004–2005) s. 31 og Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) s. 114.

Skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd viser til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd som lyder slik:

«Det skal ikke svares forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side.»

Det fremgår av forsinkelsesrentelovens forarbeider at uttrykket «forhold på fordringshaverens side» blant annet var ment å omfatte tilfeller der «kreditor [...] unnlater å yte den medvirkning som er nødvendig for at debitor skal kunne få gjort opp sin forpliktelse», jf. NOU 1974: 54 s. 80, se også s. 53–54 og Ot.prp. nr. 55 (1975–76) s. 21.

2. Nærmere om kravet på forsinkelsesrente

Skattebetalingsloven § 11-1 første ledd bestemmer at det ved forsinket betaling av skattekrav i utgangspunktet skal beregnes forsinkelsesrente fra forfallstidspunktet og frem til betaling skjer, jf. § 11-6 første ledd. Det er klart at klageren hadde påtatt seg ansvaret for å betale restskatten ved å overta sin mors dødsbo til privat skifte, og at kravet ikke ble betalt innen forfall 20. august 2020, jf. henholdsvis dagjeldende skifteloven § 78 og skattebetalingsloven § 10-21.

Skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd gjør unntak fra det ovennevnte utgangspunktet gjennom en henvisning til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd. Det skal følgelig ikke betales forsinkelsesrente dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på skatteoppkreverens side.

Klagerens forsinkede betaling av restskatten var forårsaket av at hun ikke kjente til kravet før det forfalt. Ombudsmannen ser ikke grunn til å tvile på at klageren ville ha betalt i tide dersom hun hadde hatt kjennskap til kravet. Avgjørende for om Oslo kemnerkontor hadde rett til å kreve forsinkelsesrente, blir følgelig om klagerens manglende kjennskap til restskatten var fremkalt ved forhold på kemnerkontorets side.

Både klageren og kemnerkontoret hadde mulighet til å handle på en slik måte at forsinkelsen ville vært unngått. Skatteetaten har i svaret på undersøkelsen vist til at klageren burde endret den folkeregistrerte adressen for sin avdøde mor, levert skattemelding for avdøde eller bedt om forhåndsfastsetting. Noen regel som pålegger klageren å gjøre det, finnes ikke. Informasjon om muligheten for å gjøre det var blant annet tilgjengelig på nettstedene til Skatteetaten og Oslo byfogdembete. Slik saken er opplyst for ombudsmannen, har forvaltningen imidlertid ikke aktivt gitt klageren veiledning eller informasjon om adresseendring, skattemelding eller forhåndsfastsetting

ved skifte av dødsboet. Samtidig er det grunn til å bemerke at restskatt både generelt og i denne saken må anses påregnelig ved overtakelsen av dødsbo til privat skifte.

Kemnerkontoret kunne på sin side ha forhindret forsinkelsen ved å utnytte muligheten til å innhente og sammenstille informasjon fra Folkeregisteret. Ombudsmannen viser til at dødsfall skal meldes til Folkeregisteret, og at Oslo byfogdembete skal gi Folkeregisteret opplysninger om mottakeren av skifteattesten, jf. henholdsvis folkeregisterforskriften § 7-1-1 første ledd bokstav i og tredje ledd. Kemnerkontoret hadde rett til å innhente de nødvendige opplysningene fra Folkeregisteret i medhold av skattebetalingsloven § 3-4. Da kemnerkontoret maskinelt sendte ut betalingskravet for restskatten via Altinn til avdødes sist kjente adresse i juli 2020, var situasjonen altså at kontoret kjente til dødsfallet og hadde mulighet til å innhente informasjon om at klageren som attestmottaker var ansvarlig for å betale.

Skatteetaten har i svaret på undersøkelsen redegjort for rutinene for utsending av betalingskrav til dødsbo. Klagerens sak later til å være behandlet i tråd med de dagjeldende rutinene. Ombudsmannen har særlig merket seg at kemnerkontorets saksbehandlingssystem ville ha varslet saksbehandleren om dødsfallet dersom avdøde allerede hadde et skattekrav mot seg, men at det ikke ble generert et slik varsel i denne saken ettersom restskatten for klagerens mor først ble fastsatt etter dødsfallet.

Slik ombudsmannen ser det, hadde kemnerkontoret ikke rett til å kreve forsinkelsesrente fra klageren. Både kemnerkontoret og klageren må sies å ha hatt en oppfordring til å handle slik at forsinkelsen ville vært unngått. Før forfall var det imidlertid bare kemnerkontoret som faktisk kjente til kravet. Videre var kemnerkontoret ved utsendingen av betalingskravet i juli 2020 kjent med forfallstidspunktet og med at klagerens mor var død. På denne bakgrunn var kemnerkontoret nærmest til å forhindre forsinkelsen. Ombudsmannen mener kemnerkontorets saksbehandlingssystem var mangelfullt innrettet når det før forfall verken automatisk sendte kravet til klageren som attestmottaker eller varslet saksbehandleren om et behov for manuell oppfølging. Det måtte kunne forventes at kemnerkontoret utnyttet mulighetene til å innhente og sammenstille informasjon om restskatten, dødsfallet og attestmottaker fra Folkeregisteret på en slik måte at betalingskravet skulle vært sendt til klageren i rimelig tid før forfall 20. august 2020.

Etter ombudsmannens syn er kemnerkontoret samlet sett nærmest til å bære ansvaret for at klageren ikke hadde kjennskap til restskatten med den følge at betalingen ble forsinket. Den forsinkede betalingen må anses å være fremkalt ved forhold på kemnerkontets side, og klageren hadde derfor ikke plikt til å betale forsinkelsesrente, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd.

Ombudsmannen finner ut fra Skatteetatens svar på undersøkelsen grunn til å bemerke at det aldri oppsto en plikt for klageren til å betale forsinkelsesrente, og at saken følgelig ikke gjelder et spørsmål om ettergivelse av rente, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd.

Uten at det har hatt betydning for denne saken, vil ombudsmannen legge til at kemnerkontorets betalingskrav var utformet på en måte som kunne gjøre det vanskelig å forstå at forsinkelsesrente påløper helt frem til betaling skjer, jf. skattebetalingsloven § 11-1 første ledd tredje punktum. Kravet opplyste riktignok om innholdet i denne regelen, men for en alminnelig skattyter ville det være lett å feste seg ved at kemnerkontoret ba om betaling «innen 14 dager fra dette brevets dato» og at kravets størrelse var angitt til et bestemt kronebeløp, også på giroblanketten. Ombudsmannen vil derfor anbefale Skatteetaten å vurdere om etatens brevmaler for betalingskrav gir tilstrekkelig klar informasjon om beregningen av forsinkelsesrente.

Konklusjon

Ombudsmannen er kommet til at Oslo kemnerkontor ikke hadde rett til å kreve forsinkelsesrente fra klageren. Det måtte kunne forventes at kemnerkontoret på en bedre måte utnyttet muligheten til å innhente og sammenstille informasjon fra Folkeregisteret, slik at klageren fikk tilsendt betalingskravet før restskatten forfalt. Den forsinkede betalingen må anses å være fremkalt ved forhold på kemnerkontorets side, og klageren skal da ikke betale forsinkelsesrente, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd og forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd.

Ombudsmannen ber Skatteetaten sørge for at klagerens sak blir behandlet på nytt i tråd med det som fremgår ovenfor, og om å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen.

22.3.2021 (2020/4205)