

Lempning av skatte- og avgiftskrav

22.12.2023 (2023/4207)

Saken gjelder lempning av skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven § 15-1 første ledd. Klageren i saken søkte om å få lempet et større skattekrav som hadde oppstått for mer enn 20 år siden. Klageren ble senere kjent med at han også skyldte et like stort beløp i merverdiavgift. Han mente merverdiavgiftskravet var foreldet. Skattekontoret og Skattedirektoratet kom frem til at vilkårene for lempning ikke var oppfylt, uten å vurdere om merverdiavgiftskravet var foreldet.

Sivilombudet er kommet til at Skattedirektoratet skulle ha vurdert om merverdiavgiftskravet var foreldet, og dermed kravets endelige størrelse, før de tok stilling til om gjelden kunne lempes. Ombudet anser dette som en feil ved rettsanvendelsen, jf. sivilombudsloven § 12 første ledd bokstav a. Et vedtak om lempning etter skattebetalingsloven § 15-1 første ledd må omfatte alle skatte- og avgiftskravene som den skattepliktige skylder, med mindre kravene åpenbart ikke har betydning for vurderingen.

Skattedirektoratet har opplyst at de vil be skattekontoret vurdere lempningssøknaden på nytt. Ombudet ber om å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen av søknaden.

Sakens bakgrunn

- (1) A (heretter klageren eller skattepliktige) hadde stor skattegjeld som hadde oppstått mot slutten av 1990-tallet og begynnelsen av 2000-tallet. Han har ikke klart å betjene gjelden siden.
- (2) A fikk hjelp fra advokat og søkte 3. juni 2022 om få lempet skattekravet etter skattebetalingsloven § 15-1. På dette tidspunktet utgjorde skattekravet om lag kr 1,2 millioner og Skatteetaten foretok et månedlig trekk på ca. kr 11 000 i hans lønn til dekning av kravet.
- (3) Skattekontoret avsto søknaden om lempning i vedtak 17. juni 2022. Vedtaket ble påklaget. Før saken ble sendt til Skattedirektoratet, ble klagerens advokat kjent med at A også skyldte rundt kr 1,2 millioner i merverdiavgift. Klageren mente kravet var foreldet, men at skattekontoret i motsatt fall måtte ta med kravet i vurderingen av om gjelden skulle lempes.
- (4) Skattekontoret mente at det ikke var nødvendig å behandle søknaden om lempning på nytt selv om det også forelå et merverdiavgiftskrav. Spørsmålet om lempning ville ikke blitt annerledes dersom merverdiavgiftskravet ble tatt med. Klagen ble derfor oversendt til Skattedirektoratet. Direktoratet avsto klagen 29. juni 2023. Heller ikke direktoratet mente det var nødvendig å ta stilling til om merverdiavgiftskravet var foreldet.
- (5) A, ved advokat, klaget vedtaket inn for ombudet 11. september 2023. Han pekte på at direktoratet måtte vurdere merverdiavgiftskravet. A hevdet også at skatte- og avgiftskravet var så stort at rentebeløpet var større enn lønnstrekket. I praksis økte derfor skatte- og avgiftskravet hvert eneste år, selv om det ble trukket nesten kr 11 000 i måneden i As lønn.

Våre undersøkelser

- (6) Vi tok saken opp med Skattedirektoratet i brev 4. oktober 2023. Vi spurte hvilken betydning størrelsen på skatte- og avgiftskravet hadde for lempningsspørsmålet, og om spørsmål om lemping kan avgjøres før kravets størrelse er fastlagt. Videre ba vi direktoratet kommentere klagerens påstand om at gjelden i realiteten økte hvert år på grunn av det store rentebeløpet.
- (7) I brev 21. november 2023 avkreftet direktoratet at skattegjelden økte fordi rentebeløpet var større enn lønnstrekket. Ifølge direktoratet ville det påløpe ca. kr 6 000 i forsinkelsesrenter i november 2023 på skatte- og avgiftskravet samlet. Utleggstrekket på ca. kr 11 000 var dermed stort nok til å betale ned på gjelden.
- (8) Skattedirektoratet mente at størrelsen på skatte- og avgiftskravet, om det var kr 1,2 millioner eller kr 2,4 millioner, kunne være relevant for spørsmålet om lempning. Kravets størrelse, vurdert opp mot skyldnerens betalingsevne, kunne ha betydning for om det ville være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevingen. Gjeldens størrelse kunne også komme inn i helhetsvurderingen av om lempning burde skje, og om skyldneren hadde en varig svekket betalingsevne. At merverdiavgiftskravet ikke ble vurdert sammen med skattekravet, kunne ha virket inn på vedtakenes innhold i saken. Direktoratet ville derfor be skattekontoret om å vurdere søknaden på nytt.
- (9) Klageren og direktoratet fikk deretter komme med merknader i saken.

Sivilombudets syn på saken

(10) Spørsmålet i saken er om Skattedirektoratet skulle ha vurdert om merverdiavgiftskravet var foreldet før de tok stilling til om gjelden kunne lempes.

1. Rettslig utgangspunkt

(11) Reglene om lempning av skatte- og avgiftskrav står i skattebetalingsloven § 15-1 første ledd:

«Når noen på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevningen, kan det gis utsettelse med betalingen. Er betalingsevnen varig svekket, kan skatte- og avgiftskravet settes ned eller frafalles.»

(12) Utgangspunktet er at betalingen av skatte- og avgiftskravet kan utsettes, og at lempning bare er aktuelt når betalingsevnen er varig svekket. Skattemyndighetene må foreta en helhetsvurdering av om lempning «kan» skje. Loven krever at det foreligger en nærmere angitt *rimelighetsårsak*, som alvorlig sykdom eller lignende. Det må også være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkrevningen (vilkåret om *rimelighetsvirkning*). Endelig må det være en *årsakssammenheng* mellom rimelighetsårsaken og rimelighetsvirkningen.

(13) Hovedregelen er at skatte- og avgiftskrav skal betales. En liberal praksis av lempning kan svekke den alminnelige betalingsmoralen. Lempning er derfor ment som en sikkerhetsventil for tilfeller der det vil være særdeles urimelig å opprettholde kravet, jf. Ot.prp.nr. 83 (2004-2005) i punkt 19.2.1. Uttalelsen knyttet seg til lempningsbestemmelsen i den tidligere skattebetalingsloven, men den strenge praksisen er videreført i ny lov, se punkt 19.2.4.2 i proposisjonen.

(14) Skattedirektoratet har gitt omfattende retningslinjer for hvordan lempning av hensyn til skyldneren skal praktiseres. I punkt 2 i retningslinjene står det at et «vedtak om lempning av skatte- og avgiftskrav må omfatte alle skyldners krav etter skattebetalingsloven». I punkt 3.1.2 om rimelighetsvirkning står det at skyldnerens alder kan vektlegges, herunder om skyldneren kan forbedre sin økonomiske situasjon der han er nær pensjonsalder. Ombudet kan imidlertid ikke se at retningslinjene sier noe betydningen av at skatte- og avgiftskravene er så store at det i praksis ikke lar seg gjøre å betale ned gjelden.

2. Skattedirektoratets vedtak om lempning

(15) I vedtaket 29. juni 2023 kom Skattedirektoratet under tvil til at vilkåret om «særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker» var oppfylt. Derimot mente direktoratet at det ikke ville være «uforholdsmessig tyngende» å fortsette innkrevningen. I vurderingen ble det blant annet lagt vekt på at klageren i en periode fremover kunne betjene et månedlig utleggstrekk på ca. kr 11 000. Lempning ble derfor avslått.

(16) I vedtaket har ikke direktoratet omtalt størrelsen på skatte- og avgiftskravet, utover at dette ble nevnt helt innledningsvis. I klagen argumenterte den skattepliktige for at merverdiavgiftskravet på ca. kr 1,2 millioner var foreldet. Dersom dette ikke førte frem, mente klageren at kravet måtte tas med i lempningsvurderingen. Om dette uttalte direktoratet:

«Skattepliktige hevder at merverdiavgiftskravene er foreldet etter foreldelsesloven. Vi trenger ikke å ta stilling til dette spørsmålet i denne klageavgjørelsen.

Rimelighetsvirkningskravet etter skattebetalingsloven § 15-1 er, etter vår oppfatning, ikke oppfylt uansett statusen til merverdiavgiftskravene.»

(17) Spørsmålet er om direktoratet skulle ha tatt stilling til om merverdiavgiftskravet var foreldet, og om kravet dermed var 1,2 millioner eller 2,4 millioner.

(18) Ordlyden i skattebetalingsloven § 15-1 første ledd må forstås sånn at et vedtak om lempning i utgangspunktet må omfatte alle skatte- og avgiftsforpliktelser. Formålet med bestemmelsen trekker i denne retningen, og direktoratet har selv gitt uttrykk for dette i sine egne retningslinjer.

(19) Ombudet mener derfor det var en feil at direktoratet ikke tok stilling til om merverdiavgiftskravet var foreldet, jf. sivilombudsloven § 12 første ledd bokstav a. Etter ombudets syn må vedtak om lempning omfatte alle skatte- og avgiftsforpliktelser, med mindre de åpenbart ikke har betydning for vurderingen. Merverdiavgiftskravet var vesentlig, også i lys av klagerens betalingsevne. Ombudet nevner ellers at utredningsplikten i forvaltningsloven § 17 gjelder for vedtak om lempning av skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven § 3-1. Det må derfor forventes at skattekontoret opplyser saken og har oversikt over skylderens utestående skatte- og avgiftsforpliktelser når de vurderer lempningssøknader.

(20) I klagerens sak utgjorde skattekravet alene ca. kr 1,2 millioner. Dersom merverdiavgiftskravet inkluderes, er den samlede skatte- og avgiftsgjelden på mer enn kr 2,4 millioner. Klageren er i dag 57 år gammel. Selv om klageren har god inntekt i dag, og det er rom for et betydelig trekk, må det forventes at betalingsevnen blir langt dårligere når klageren når pensjonsalder. På denne bakgrunn er det neppe realistisk at han vil klare å nedbetale hele gjelden.

(21) I vedtaket 29. juni 2023 har ikke direktoratet vurdert om klageren vil være i stand til å nedbetale kravet i lys av hans alder og gjeldens samlede størrelse. Etter ombudets syn kunne det vært nærliggende å vurdere dette. Ombudet viser til at skyldnerens alder er nevnt i retningslinjene som et moment som kan vektlegges i vurderingen av om fortsatt innkreving vil være uforholdsmessig tyngende. Ombudet går imidlertid ikke nærmere inn på dette spørsmålet.

(22) Konklusjonen er etter dette at direktoratet skulle ha vurdert om merverdiavgiftskravet var foreldet før de tok stilling til om gjelden kunne lempes, jf. skattebetalingsloven § 15-1 første ledd. Ombudet anser dette som en feil ved rettsanvendelsen, jf. sivilombudsloven § 12 første ledd bokstav a.

(23) Direktoratet har selv gitt uttrykk for at den manglende samordningen av skatte- og avgiftskravene kunne virket inn på vedtakenes innhold. Direktoratet har gitt beskjed om at saken vil bli behandlet på nytt av skattekontoret.

Konklusjon

(24) Sivilombudet er kommet til at Skattedirektoratet skulle ha vurdert om merverdiavgiftskravet var foreldet, og dermed kravets endelige størrelse, før de tok stilling til om gjelden kunne lempes. Ombudet anser dette som en feil ved rettsanvendelsen, jf. sivilombudsloven § 12 første ledd bokstav a. Et vedtak om lempning etter skattebetalingsloven § 15-1 første ledd må omfatte alle skatte- og avgiftskravene som den skattepliktige skylder, med mindre kravene åpenbart ikke har betydning for vurderingen.

(25) Skattedirektoratet har opplyst at de vil be skattekontoret vurdere lempningssøknaden på nytt. Ombudet ber om å bli orientert om utfallet av den nye behandlingen av søknaden.

22.12.2023 (2023/4207)