



Skattelempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet

- 1 Innledning**
- 2 Avgrensninger**
- 3 Nærmere om skattekrav og krav på arbeidsgiveravgift**
 - 3.1 Hjemmel
 - 3.2 Skattekontorets myndighet
 - 3.3 Vilkår
 - 3.4 Typetilfeller
 - 3.4.1 Beskatning av etterbetalt lønn/erstatning for tapt inntekt, renter på etterbetaling mv.
 - 3.4.2 Sluttvederlag
 - 3.5 Krav med nær tilknytning til skattekrav
 - 3.6 Klage
- 4 Nærmere om arveavgiftskrav**
 - 4.1 Hjemmel
 - 4.2 Skattekontorets myndighet
 - 4.3 Vilkår
 - 4.4 Typetilfeller
 - 4.4.1 Det arvede objekt
 - 4.4.2 Arveavgiftslovens system
 - 4.5 Klage
- 5 Saksbehandlingsregler**
 - 5.1 Generelt
 - 5.2 Initiativkompetanse
 - 5.3 Hvem kan lempe
 - 5.4 Hva kan lempes
 - 5.5 Når kan avgjørelse om lempning treffes?
 - 5.6 Krav til avgjørelsens form og innhold når krav lempes
 - 5.6.1 Krav til skriftlighet når krav lempes
 - 5.6.2 Krav til innhold
 - 5.6.3 Underretning når skattekontoret lemper et krav
 - 5.7 Krav til avgjørelsens form og innhold når krav ikke lempes
 - 5.8 Melding til Skattedirektoratet
- 6 Gjentatt søknad**
- 7 Forholdet mellom fastsettingsmyndighetene og innkrevingsmyndighetene**

1 Innledning

Skatte- og avgiftskrav skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnfordring.

Myndighetene er likevel i visse tilfeller gitt hjemmel til å gi utsettelse med betaling av et krav, eller sette ned et krav helt eller delvis (lempning). Det kan være av rimelighetshensyn (tidligere kalt billighetshensyn) eller av innfordringshensyn.

Myndighet til å treffe avgjørelse om rimelighetslempning av hensyn til skyldneren er lagt til innkrevingsmyndighetene. Fastsettingsmyndighetene er gitt myndighet til å foreta rimelighetslempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet.

Lempning av rimelighetshensyn begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet kan være aktuelt i tilfeller hvor regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren. Verken gjeldsordningsloven eller andre ordninger er innrettet på å rette opp utilsiktede virkninger av regelverket. Skal skyldneren fritas for kravet, er det derfor nødvendig med en særskilt hjemmel for dette.

2 Avgrensninger

Lempning av innfordringshensyn og ordningen med rimelighetslempning av hensyn til skyldneren behandles ikke i denne meldingen.

Det er gitt egne meldinger som omhandler vilkårene for lempning av hensynet til det offentlige som kreditor og lempning av hensyn til skyldner, se SKD nr. 13/08, 19. desember 2008.

Meldingen omfatter heller ikke lemping etter merverdiavgiftloven § 69.

3 Nærmere om skattekrav og krav på arbeidsgiveravgift

3.1 Hjemmel

Finansdepartementet kan med hjemmel i ligningsloven § 9-12 sette ned eller ettergi utlignet skatt og trygdeavgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet. Etter svalbardskatteloven § 5-3 første ledd gjelder § 9-12 tilsvarende.

Etter folketrygdloven § 24-4 sjette ledd kan Finansdepartementet sette ned eller ettergi arbeidsgiveravgift dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettelsen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet.

Forarbeider til bestemmelsene er Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kapittel 19, Innst. O. nr. 130 (2004-2005) og Besl. O. nr. 118 (2004-2005).

3.2 Skattekontorets myndighet

Finansdepartementet har i delegasjonsvedtak 19. desember 2008 delegert myndighet til å nedsette eller frafalle skatte- og avgiftskrav etter folketrygdloven § 24-4 sjette ledd (slik den lyder fra 1. januar 2009), ligningsloven § 9-12 nr. 1 (slik den lyder fra 1. januar 2009), svalbardskatteloven § 5 -3 første ledd (slik den lyder fra 1. januar 2009) til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har videredelegert ovennevnte myndighet til skattekontoret i delegasjonsvedtak 8. juli 2009.

3.3 Vilkår

Det må foreligge "særlige grunner knyttet til fastsettingen", og disse særlige grunnene må gjøre at det virker "særlig urimelig å fastholde hele kravet".

Bestemmelsen skal være en "sikkerhetsventil" for å kunne fritta skattyter fra skattekrav i spesielle saker. Det kan være aktuelt der regelverket har fått en utilsiktet virkning overfor skyldneren i det enkelte tilfelle.

Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke til forhold ved skyldnerens situasjon, som for eksempel langvarig eller alvorlig sykdom.

3.4 Typetilfeller

3.4.1 Beskatning av etterbetalt lønn/erstatning for tapt inntekt, renter på etterbetaling mv.

Ved etterbetalte pensjoner og ved trygdeytelser som utbetales gjennom trygdemyndighetene, skal skatt og trygdeavgift ved likningen for utbetalingsåret beregnes til det beløp skatten ville utgjort om ytelsene var blitt skattlagt i opptjeningsåret, se Finansdepartementets skattelovforskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 14-3-1. Det samme gjelder for skatt på bonus ved tilsetning på åremål i Forsvaret, se skattelovforskriften §§ 14-3-10 til 14-3-12. Bestemmelsene gjelder bare når den skattepliktige har fordel av det.

Etterbetalt lønn, lønnstillegg og erstatning for tapt lønnsinntekt er skattepliktig i utbetalingsåret, se skatteloven § 14-3. Ved etterbetaling av lønn mv. for tidligere år, kan fastsettelse etter gjeldende rett innebære en progresjon av skatten som følge av at inntekten i utbetalingsåret overstiger innslagspunktet for toppskatt. Kan ikke den skattepliktige lastes for den forsinkede utbetalingen, vil det kunne virke særlig urimelig å fastholde hele skatte- og avgiftskravet. I disse tilfellene hvor fastsettingsreglene innebærer utilsiktet virkning i skattyterens disfavør, er det praksis for å lempe skatten etter ligningsloven § 9-12. Denne praksisen bygger på anbefaling fra Finansdepartementet. Skatt og trygdeavgift kan settes ned til det beløp de ville ha utgjort hvis lønnen eller erstatningen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. Progresjonsvirkningen anses her som en særlig grunn knyttet til fastsettelsen.

Av hensyn til skattekontorets arbeidsbelastning bør lemping ikke foretas for bagatellmessige beløp. Det anbefales at lemping først vurderes når etterbetalingen utgjør mer enn 20 000 kroner.

Er det utbetalt renter på etterbetalingen, kan renter tillagt øvrige inntekter i utbetalingsåret medføre at effekten av skattebegrensning ved lav inntekt etter skatteloven § 17-1 blir redusert. Hvis skattyter ikke kan lastes for forsinket utbetaling med tilhørende rentegodtgjørelse, kan det virke særlig urimelig å fastholde skattekravet. I disse tilfellene kan skattyteren etter at likningen er utlagt, søke om nedsettelse av skatten til det beløpet skatten ville ha utgjort om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsårene.

Se også Lignings-ABC under stikkordet Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn.

Foreligger det billighetsårsaker knyttet til skattyters forhold som for eksempel dødsfall, alvorlig sykdom o.l., skal krav om lemping behandles av innkrevingsmyndighetene uavhengig av beløpsgrensen nevnt ovenfor.

3.4.2 Sluttvederlag

Sluttvederlag som utbetales fra arbeidsgiver til arbeidstaker ved arbeidstakers fratreden fra stillingen, er som hovedregel skattepliktig inntekt. Tariffestede sluttvederlag er unntatt skatteplikt, se skatteloven § 5-15 første ledd bokstav a nr. 1 og 2.

I HRD i Utv. 2004 side 241 (Rt. 2004/200) åpnes det for at også utbetaling av sluttvederlag hjemlet i avtale mellom staten og en hovedorganisasjon kan omfattes av skattefritaket. For å bli ansett som ikke-skattepliktig inntekt må sluttvederlaget i så fall ligge innenfor rammene i LO-NHO-avtalen både i forhold til alder, tjenestetid og beløp.

I praksis er det også åpnet for at sluttvederlag etter avtaler mellom andre organisasjoner som ikke er hovedorganisasjoner kan anses som skattefri inntekt, såfremt partenes rettigheter og plikter ligger innfor rammene av LO-NHO avtalen, se Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2004 side 218. Om de nærmere vilkår for å få sluttvederlag og størrelsen av tariffestet sluttvederlag etter overenskomsten mellom LO og NHO, se www.lo-nho-ordningene.no.

- Ettergivelse av utlignet skatt

Der det er utbetalt sluttvederlag som ikke faller inn under reglene om skattefrihet, men som klart er av samme art, har Finansdepartementet anbefalt at skatten ettergis etter søknad. Spørsmål om nedsettelse/ettergivelse på slikt grunnlag skal fra og med 2009 behandles etter ligningsloven § 9-12. Søknad om nedsettelse/ettergivelse rettes til skattekontoret som behandler denne og fatter vedtak. Skattekontorets vedtak i slike saker kan ikke påklages.

Se for øvrig Lignings-ABC under stikkordet Sluttvederlag.

3.5 Krav med nær tilknytning til skattekrav

Det er ikke hjemmel for å lempe tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7 eller gebyr etter ligningsloven § 10-8.

3.6 Klage

Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er klagerett på skattekontorets beslutning om ikke å lempe skattyters krav, der eventuell lempning ville vært hjemlet i ligningsloven § 9-12. Det samme gjelder der skattekontoret kommer til at skattekravet kan kreves delvis lempet.

Det samme gjelder krav som er hjemlet i folketrygdloven § 24-4 sjette ledd og svalbardskatteloven § 5-3 første ledd.

4 Nærmere om arveavgiftskrav

4.1 Hjemmel

Departementet kan sette ned eller ettergi avgift etter arveavgiftsloven, jf. arveavgiftsloven § 46 annet ledd.

Arveavgiftsloven § 46 annet ledd ble endret ved lovendring 17. juni 2005, nr 67. Lovendringen er gjort gjeldende fra 1. januar 2008. Forarbeider til bestemmelsene er Ot. prp. nr. 83 (2004-2005) kapittel 19, Innst. O. nr. 130 (2004-2005) og Besl. O. nr. 118 (2004-2005).

4.2 Skattekontorets myndighet

Finansdepartementet har i delegasjonsvedtak 19. desember 2008 delegert myndighet til å nedsette eller frafalle skatte- og avgiftskrav etter arveavgiftsloven § 46 annet ledd til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har videredelegert ovennevnte myndighet til skattekontoret i delegasjonsvedtak 8. juli 2009.

4.3 Vilkår

Bestemmelsen som gjenstår i arveavgiftsloven § 46, innebærer at fastsettingsmyndighetene, overfor en eller flere av dem som er ansvarlige for avgiften, kan sette ned eller frafalle kravet dersom det foreligger særlige grunner knyttet til fastsettelsen som gjør det særlig urimelig å fastholde hele kravet.

Ved vurderingen av lempning begrunnet i forhold ved fastsettelsen av kravet er det avgjørende om **regelverket** har fått en **utilsiktet virkning** i det enkelte tilfelle. Rimelighetsvurderingen er i disse tilfellene direkte knyttet opp mot de utilsiktede virkningene av regelverket og ikke forhold ved skyldnerens situasjon.

Bestemmelser som åpner for lempning av rimelighetshensyn er ment å fungere som sikkerhetsventiler der det vil fremstå som særdeles urimelig å opprettholde et krav.

I utgangspunktet skal det mye til for å lempe arveavgift. Praksis på området er streng.

4.4 Typetilfeller

4.4.1 Det arvede objekt

Ofte søkes det om lempning fordi enkelte av de arvede aktiva har vært gjenstand for verdinedgang i perioden mellom arvefallet og avgiftsfastsettelsen. Dette vil i særlig grad gjelde aksjer, men også andre formuesverdier kan være gjenstand for en slik verdinedgang. Som hovedregel vil en slik verdinedgang ikke gi grunnlag for lempning. Arveavgiftsloven system innebærer at arvingene har risikoen for de arvede midlene fra det tidspunktet de overtar rådigheten. Ved privat skifte overtar arvingene rådigheten på tidspunktet for arvelaterens død, og ved offentlig skifte går rådigheten over på utlodningstidspunktet. Ved privat skifte må arvingene imidlertid innrømmes en viss frist for å kunne ta stilling til hva man skal gjøre med de arvede midler etter dødsfallet. Dersom verdinedgangen skjer plutselig, kort tid etter arvefallet (innen to til tre måneder), kan dette gi grunnlag for lempning. Ved offentlig skifte vil dette under igjen omstendigheter være aktuelt.

4.4.2 Arveavgiftslovens system

I noen tilfeller gir arveavgiftslovens system urimelige utvalg som må anses å være utilsiktet. Dette kan gi grunnlag for lempning. Et eksempel er når foreldre som et ledd i generasjonsskifte gir bort bolig eller næringsseiendom m.v. til ett av sine barn. Etter transaksjonen dør barnet, og foreldrene er de eneste arvingene. Det er i slike tilfeller praksis for at avgiften for de eiendelene som opprinnelig ble overført som gave frafalles, når eiendelene går tilbake til foreldrene innen rimelig tid etter gaveoverføringen. Lempningsadgangen er begrenset til de tilfeller hvor den opprinnelige gaveoverføringen, på grunn av etterfølgende omstendigheter, ikke har hatt noen realitet for gavemottaker. Et tilfelle hvor arveavgiften kan virke urimelig, er når arv eller gave faller så nær en ny avgiftspliktig gavetransaksjon eller arvefall vedrørende samme formuesgode, at overføringens eneste eller i det mest vesenlige faktiske virkning, er at det den medfører arveavgiftsplikt. Vilkåret "innen rimelig tid" må forstås og tolkes på denne bakgrunn. Øvrige eiendeler avgiftsbelegges på vanlig måte. Det frafalte beløpet skal tilsvare det beregnede avgiftsbeløpet av de aktuelle eiendelene, når det legges til grunn at disse utgjør den øverste delen av avgiftsgrunnlaget.

4.5 Klage

Avgjørelser fattet av skattekontoret kan påklages. Klagen skal behandles av Skattedirektoratet, som er klageorgan i slike saker.

5 Saksbehandlingsregler

5.1 Generelt

Saksbehandlingsreglene i ligningsloven gjelder for lempning etter lignl. § 9-12, svalbardskatteloven § 5-3 første ledd og folketrygdloven § 24-4 sjette ledd.

For lempning etter arveavgiftsloven § 46 annet ledd gjelder forvaltningslovens regler om saksbehandling.

5.2 Initiativkompetanse

Skattekontoret kan på eget initiativ, eller etter anmodning fra den skatte- eller avgiftspliktige, foreta en vurdering av om lempning bør skje.

5.3 Hvem kan lempe

Det er det skattekontor som har fått kompetanse fra Skattedirektoratet til å fastsette skatt/avgift for skattyteren/den avgiftspliktige som også har myndighet til å lempe etter ovennevnte bestemmelser.

Det enkelte skattekontor må etablere rutiner som sikrer at krav om lemping blir forsvarlig behandlet. Avgjørelsen skal treffes på seksjonsledernivå.

5.4 Hva kan lempes

Kravet kan settes ned eller ettergis, jf. lignl. § 9-12, svalbardskatteloven § 5-3 første ledd, folketrygdloven § 24-4 sjette ledd og arveavgiftsloven § 46 annet ledd.

Skattekontoret må vurdere konkret hvorvidt kravet bør ettergis i sin helhet, eller ettergis delvis. I vurderingen må det ses hen til hva som er grunnlaget for lempningen.

5.5 Når kan avgjørelse om lempning treffes?

Ved likningsavgjørelser må det i alminnelighet være foretatt likning før avgjørelse om lempning treffes, jf. lignl. § 9-12 nr. 2.

En avgjørelse om lempning kan skje i forbindelse med fastsettingen av kravet. Det er likevel ikke en del av fastsettings-/endringsvedtaket.

5.6 Krav til avgjørelsens form og innhold når krav lempes

5.6.1 Krav til skriftlighet når krav lempes

Avgjørelsen om lempning skal gjøres skriftlig og i eget dokument.

5.6.2 Krav til innhold

Det skal gis en kort begrunnelse for avgjørelsen og fremgå hvor stort beløp skatten/avgiften skal lempes med, eventuelt også for hvilket inntektsår saken gjelder.

5.6.3 Underretning når skattekontoret lemper et krav

Der skattekontoret finner at vilkårene for å lempe kravet er oppfylt skal skattyter/avgiftspliktige orienteres om dette.

Skattekontoret skal også orientere skatteoppkrever i eget brev om lempningen, slik at avgjørelsen kan iverksettes.

5.7 Krav til avgjørelsens form og innhold når krav ikke lempes

Der skattyter/avgiftspliktige har krevet lempning, må skattekontoret vurdere kravet. Dersom skattekontoret ikke finner at vilkårene for lempning er tilstede må det gis en kort begrunnelse og skattyter/den avgiftspliktige orienteres om dette.

Avgjørelsen treffes i eget vedtak dersom spørsmålet gjelder lempning av et arveavgiftskrav, jf. aal § 46 annet ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke må treffes eget vedtak om dette dersom spørsmålet gjelder lempning med hjemmel i ligningsloven § 9-12, svalbardskatteloven § 5-3 første ledd og folketrygdloven § 24-4 sjette ledd, men skattyter må orienteres i brev om at hans krav ikke tas til følge.

5.8 Melding til Skattedirektoratet

Saker om rimelighetslempning grunnet forhold ved fastsettelsen av kravet der regelverket på skatte- og avgiftsområdet gir utilsiktede virkninger overfor skyldneren, vil alltid være av prinsipiell interesse.

Når skattekontoret har besluttet at det er grunnlag for å lempe hele eller deler av skattyters krav, skal Skattedirektoratet orienteres om dette ved kopi av avgjørelsen.

Kopien sendes til Skattedirektoratet ved rettsavdelingen.

6 Gjentatt søknad

En forespørsel om fornyet behandling av en søknad, der skyldner ikke har klagerett, kan avvises dersom søknaden ikke inneholder nye opplysninger.

7 Forholdet mellom fastsettingsmyndighetene og innkrevingsmyndighetene

Søknader som er begrunnet både med forhold ved fastsettelsen og billighetsgrunner, skal i utgangspunktet behandles av den myndighet som mottar søknaden. Dersom søknaden avslås av fastsettingsmyndighetene, skal søknaden oversendes til behandling hos innkrevingsmyndighetene.