

Store skattesaker:

Lang kø til klagebehandling



Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner Advokatfirmaet
Thommessen



Advokat
Anders Nordli
Advokatfirmaet Thommessen

Statistikken tyder på at det stort sett skjer en upartisk vurdering av faktum og jus i klagesakene som behandles av skatteklagenemnda. Et stort antall eldre saker blir imidlertid liggende uløst, uten at det er besluttet tilstrekkelige tiltak til å hente inn etterslepet av ubehandlede klager.

Den sentraliserte skatteklagenemnda som ble etablert sommeren 2016 har hatt en krevende oppstart. I media har det vært oppslag om utilstrekkelige ressurser, store restanser og for lang saksbehandlingstid. Vi har tidligere rapportert om utfordringene¹ med følgende oppsummering:

«Det vi har sett er at Skatteklagenemndas sekretariat har hatt for liten kapasitet til å sikre klagebehandling innen rimelig tid. Dette har særlig gått ut over de større og mer kompliserte sakene, der den samlede saksbehandlingstiden for klagesakene kan bli 2–3 år.»

Hva er status nå? Artikkelen gir en oppdatering basert på innspill fra skatteklagenemnda, skatteklagenemndas

¹ Se Revisjon og Regnskap nr. 8 2018 s. 61: Klageordningen på skatteområdet: ett skritt frem og ett tilbake? og Revisjon og Regnskap nr. 6 2017 s. 53: Erfaringer med ny klageordning på skatteområdet.

Våre hovedfunn

- Den nye skatteklagenemnda har fått en funksjon som uavhengig klageinstans, som forutsatt, og gir ofte skattyter medhold i saker som skattekontoret ikke vil endre. Dette gjelder særlig i store og kompliserte saker, der omtrent halvparten av klagen tas helt eller delvis til følge.
- 65 % av sakene som lå til behandling pr. 30. juni 2019, gjaldt klager inngitt minst ett år tidligere. Det er dermed stor avstand til målsetningen om at de fleste saker skal være behandlet innen åtte måneder fra inngivelse av klagen.
- Skatteklagenemndas sekretariat har tilstrekkelig kapasitet til å håndtere klager som innkommer, men sliter med restanser fra oppstarten. Det er behov for ytterligere kapasitet for å behandle eldre klagesaker. Pr. 31.12.2019 reduseres sekretariatets samlede kapasitet ved at tidligere ordning med innlånte ressurser vil opphøre.
- Oxford Research har anbefalt en økning av bemanningen for å få bukt med restansene med gamle klagesaker. Så langt har det ikke blitt besluttet noen tiltak til oppfølging av rapporten deres, men det er nedsatt en prosjektgruppe som arbeider med tilknyttede spørsmål. I tillegg pågår en dialog mellom skatteetaten og skatteklagenemndas sekretariat om hvilke saker etaten mener det er viktig å få en avgjørelse om.

sekretariat, skattedirektoratet og brukerne representert ved advokat Arild Vestengen i Ernst & Young Tax.

Status for bemanning, saksbehandling og restanser

Skatteklagenemndas sekretariat ble ved oppstarten i 2016 bemannet for å ta unna anslagsvis 2500 klagesaker pr. år. Bemanningen var imidlertid ikke på plass 30. juni 2016, og det bygget seg opp restanser av ubehandlede klager under tiden for oppbygging av selve sekretariatet. Ved utgangen av 2018 hadde skatteklagenemndas sekretariat

35 faste stillinger samt ni omdisponerte medarbeidere i skatteetaten som bistod med behandling av klagesaker. Ordningen med omdisponerte medarbeidere skal opphøre pr. 31. desember 2019, og sekretariatet tilføres tre faste stillinger som hittil har vært midlertidige. Netto forventes en reduksjon i bemanningen når løsningen med omdisponerte medarbeidere opphører.

Samlet antall skatteklager til behandling pr. 30. juni 2019 var 2761, hvorav 1816 klager datert minst ett år tidligere. Dermed hadde hele 65 % av



ARE YOU READY FOR SAF-T IN 2020?

By Jan 1, 2020 all booking software must be able to disclose accounting information in SAF-T format. IDEA® data analytics software with SmartAnalyzer allows easy import and quick analysis of SAF-T files with just 2 clicks.

Contact us to find out more.

infobv@caseware.com | www.casewareanalytics.eu

IDEA - The Trusted Tool for Data Analysis

A leader in the audit and accounting industries for over 25 years, IDEA® Data Analysis Software equips auditors, accountants and other finance professionals with a toolkit that allows them to perform data analysis quickly for various audit-related tasks.



ubehandlede klagesaker ventet lenger enn de skulle for å bli behandlet.

Andel klager på skatt og mva som behandles innen åtte måneder, er definert som en egen styringsparameter i Finansdepartementets tildelingsbrev til skatteetaten. Tildelingsbrevet legger videre inn en klar forventning om at antall ubehandlede saker i skatteklagenemndas sekretariat «reduseres vesentlig» i 2019, at saksbehandlingstiden reduseres og at de eldste sakene i restanse prioriteres i sekretariatet. Til sammenligning ble ca. 90 % av klagenes behandlet innen tre måneder da skattekontorene behandlet klager t.o.m. 2015, og ca. 85–90 % av disse gikk videre til klagenemndsbehandling som ble behandlet innen seks måneder. Ved utgangen av juni i år var imidlertid fasit at det har kommet inn flere klager enn det antallet som er behandlet, slik at samlet restanse har økt.

Ved lovendring i 2018 ble en del enklere klagesaker overført til behandling i Skattedirektoratet, som også fikk tilleggsbevilgninger for å rekruttere medarbeidere til klagebehandlingen. Ifølge skatteklagenemndas sekretariat har denne overføringen hatt begrenset effekt for saksbehandlingstiden, ettersom de allerede hadde effektive prosesser for behandling av denne typen klager. Overføringen slår likevel sterkt ut på statistikken, ved at antall gjenværende saker er redusert.

Vårt inntrykk er at det først og fremst er de større og tyngre sakene som tar svært lang tid. Som referert i vår artikkel i Revisjon & Regnskap nr. 8 2018 synes disse ikke å ha blitt prioritert, fordi sekretariatet har fulgt opp Skattedirektoratets fokus på antall saker og gjennomsnittlig saksbehandlingstid. Når det er antall saker som angis som suksesskriterium og måles, blir ikke de tyngste sakene prioritert.

Utfallet av klagesaker

Ifølge opplysninger fra skatteklagenemndas sekretariat fikk skattyter medhold – helt eller delvis – i ca.

29 % av sakene i 2018 og ca. 34 % av sakene hittil i 2019. Disse tallene er bruttotall, og omfatter en rekke enkle saker der skattekontorets innstilling blir fulgt.

For de større, mer kompliserte og/eller mer tvilsomme sakene som behandles i stor avdeling, er bildet et annet, og skattyterne får i vesentlig større grad medhold. For 2018 viste tallenes tale at skattyter fikk helt eller delvis medhold i ca. 49 % av klager behandlet i stor avdeling, mens tilsvarende tall hittil i 2019 er ca. 50 %.

Utfallet for saker som behandles i stor avdeling, tyder på at klagenes behandles samvittighetsfullt og nøytralt. Det viser også at det er et stort behov for slik uavhengig klagebehandling; om skattekontoret i ca. halvparten av sakene har tatt feil – helt eller delvis – er det av stor betydning å ha en klageinstans som kan rette opp i dette.

Det er relativt få skattytere som tar saker videre til domstolene, og skatteklagenemnda får ofte siste ord i en sak. Skattedirektoratet utarbeider en årlig statistikk over rettsaker om fastsettelse av skatt og mva, basert på et manuelt rettsaksregister. Den viser en kraftig nedgang i antall stevninger i saker om skatt og avgift i senere tid:

Antall stevninger

2014:	161
2015:	134
2016:	100
2017:	36
2018:	31

Vi har altså en markant nedgang i antall rettsaker fra 2016, da den sentraliserte skatteklagenemnda ble opprettet. I skattedirektoratets årsrapport for 2017 ble dette kommentert slik:

«Det kan være flere årsaker til nedgangen, men det er naturlig å anta at en medvirkende årsak er reduksjonen i antall vedtak i klagesaker.»

En optimistisk måte å lese tallene på, er å forklare utviklingen med at skatteklagenemnda løser en større andel av

de sakene som ellers ville gått videre til domstolene. Dette kan antagelig forklare deler av reduksjonen i antall saker. Samtidig er det verd å lese utviklingen i sammenheng med oppbyggingen av betydelige restanser av ubehandlede store og kompliserte klagesaker, som er de sakene som kan være egnet til domstolsbehandling. Skatteklagenemndas fremdrift i behandlingen av disse sakene, og evnen til å fatte godt begrunnede vedtak, vil antagelig sterkt påvirke volumet for skatterettsaker fremover.

Hva gjøres for å sikre klagebehandling innen rimelig tid?

Oxford Research-rapporten

Oxford Research har på oppdrag fra Finansdepartementet foretatt en gjennomgang av skatteklagenemnda for å foreslå tiltak for en effektiv klagebehandling. I deres rapport av 1. april 2019² konstateres det at skattekontorene og skatteklagenemndas sekretariat er uenige om hvilken rolle skattekontoret skal ha i klagebehandlingen. Mange skatteklager løses på skattekontoret, ved at feil rettes opp og at det tas hensyn til nye opplysninger. For de sakene der det foreligger reell uenighet, har skattekontorene brukt mye tid til videre saksarbeid og utarbeidet til dels omstendelige redegjørelser for å underbygge skattekontorets vurderinger.

Oxford Researchs' hovedanbefaling for å effektivisere skatteklagebehandlingen er at skattekontorenes medvirkning i klagesaksbehandlingen begrenses til det som er lovens ordning, nemlig å vurdere om vilkårene for å klage er oppfylt, om vedtaket bør omgjøres, og hvis ikke, tilrettelegge saken for og sende den til skatteklagenemndas sekretariat. Som del av tilretteleggingen bør skattekontoret lage gode dokumentlister. Dette skal skje «uten ugrunnet opphold», ifølge skatteforvaltningsloven § 5–2 første ledd. Skattekontoret kan i tillegg avgi uttalelse i

² <https://oxfordresearch.no/wp-content/uploads/2019/04/Oxford-Research-2019-Gjennomgang-Skatteklagenemnda-1-april-2019.pdf>

saken. En slik uttalelse bør begrense seg til å peke på hvor i kontorvedtaket skattyternes faktiske og rettslige innsigelser er behandlet, kommentere eventuelle nye forhold og angi de viktigste grunnene til at kontoret ikke fant å kunne omgjøre vedtaket.

Oxford Research mener videre at skattekontorets adgang til å omgjøre egne vedtak bør benyttes i større grad enn tidligere. Dernest at skatteklagenemndas sekretariat bør tilføres ressurser slik at restansene kan nedbygges over rimelig tid. De anslår et behov for ytterligere 20 saksbehandlerårsverk for å sikre nedbygging av restansene i løpet av tre år.

Skatteklagenemndas sekretariat – hva sier de?

Sekretariatet ga ifølge sekretariatsleder *Øyvind Eskeland* innspill til Oxford Research om at redegjørelsene fra skattekontorene burde begrenses i størst mulig grad for å få ned den samlede saksbehandlingstiden og unngå unødvendig dobbeltarbeid. De mener en del redegjørelser er svært omfattende, og har også tidligere meldt fra om dette til Skattedirektoratet.

Skatteklagenemndas sekretariat har påpekt at det er enkelte saker som er særlig ressurskrevende. Det lå ca. 60 slike saker i restansene ved årsslutt 2018, og det innkom ytterligere fem særlig store saker de første månedene i 2019. Sekretariatet «uttrykker tvil om rapportens forslag er tilstrekkelige» til å få bukt med restansene innen rimelig tid. Vurderingen kan sees i sammenheng med at ordningen med innlånte saksbehandlere fra skattekontorene vil opphøre ved utgangen av 2019.

I mellomtiden søker sekretariatet å sette fokus på økt spesialisering og ser for seg økt overtidsbruk.

Skatteklagenemndas leder

Gudrun Bugge Andvord har vært skatteklagenemndas leder fra opprettelsen i 2016. Klagenemnda har en rulleringsordning, der en sak kan behandles i alminnelig avdeling (tre medlemmer) eller stor avdeling (fem medlemmer,

fysisk møte), og tilstreber en sammensetning i tråd med medlemmenes kompetanse. Kapasiteten i skatteklagenemnda er ifølge henne tilstrekkelig p.t., men dette vil kunne endres dersom sekretariatets kapasitet og produksjon øker vesentlig.

Hun roper et tydelig varsko:

«Dersom de kvalitative målene som er anvist i Prop. 1 LS 2014–2015 pkt. 13.6.2 s. 198–200 skal oppfylles for den enkelte klagesak, må kapasiteten i sekretariatet økes. Restansesituasjonen er alvorlig, og har som konsekvens at de skattepliktige ikke får en avgjørelse innen rimelig tid. Det er et rettssikkerhetsproblem.»

Skattedirektoratets syn

Skattedirektoratet deler langt på vei diagnosen, med følgende uttalelser fra *Jan M. Magnus* som leder rettsavdelingen:

«Dessverre ser vi at saksbehandlingstiden er for høy.»

Derimot er det ikke uten videre enighet om behovet for tilførsel av ressurser til skatteklagenemndas sekretariat. Magnus peker på at saksmengden for skatteklagenemnda er redusert etter overføring av klagesaker om skattebegrensning, tvangsmulkt og andre mindre klagesaker mv. til Skattedirektoratet. Med dette har skatteklagenemndas sekretariat fått redusert saksmengde og likevel beholdt sine ressurser.

«Skattedirektoratet mener, i likhet med Oxford Research, at sekretariatet har tilstrekkelige ressurser til å behandle antall innkomne saker.»

Skattedirektoratet har satt ned et prosjekt som skal se på tiltak som særlig gjelder skattekontorets klagebehandling, men mener det er for tidlig til å si noe om hvilke tiltak som vil gjennomføres. Hva gjelder opprydding i eldre klagesaker uttaler han:



Advokat Arild Vestengen i Ernst & Young Tax mener at saksbehandlingen generelt er altfor lang i de mer kompliserte sakene.

«Skattedirektoratet og sekretariatet for skatteklagenemnda har dialog om hvilke saker etaten ser som kritiske å få en avgjørelse i.»

Innspill fra en skatteadvokat

Advokat *Arild Vestengen* er partner i Ernst & Young Tax, og representerer jevnlig skattytere i klagesaker. Han gir klar melding:

«For de mer kompliserte sakene er saksbehandlingstiden generelt altfor lang. Vi opplever nå regelmessig brev fra sekretariatet hvor det orienteres om at det på grunn av store restanser vil ta rundt ett år for klagesaksbehandlingen vil påbegynnes. I en del tilfeller tar det mye lenger tid. I de kompliserte sakene tar det deretter lang tid fra saksbehandlingen påbegynnes til det foreligger vedtak. Samlet blir saksbehandlingstiden helt urimelig lang.»

Han fremhever særlig saksbehandlingstiden for saker som gjelder tap på forring, transaksjonskostnader og internprising. Her kommer treg klagebehandling på toppen av at disse sakene gjerne har vært lenge i systemet på skattekontorene før det fattes endringsvedtak i førsteinstans.

Erfaringsmessig tar det tid fra klagen inngis til den går videre til skatteklagenemndas sekretariat, ettersom skattekontorene ofte bruker forholdsvis lang tid på å utarbeide redegjørelsene:

«Mange av redegjørelsene har preg av å være skyggevedtak. Det mener vi er en uting.»

Vestengen fremhever også at det er en fare for at et sekretariat som er hardt presset på tid, for raskt kan legge etatens syn til grunn.

«Vi aner en tendens til at sekretariatet i flere og flere skattesaker legger seg på samme linje som etaten. Det er kanskje ikke så rart når svært mange av dem som jobber i sekretariatet tidligere jobbet med samme type problemstillinger i skattekontorene, men det er uheldig.»

Av og til kan det være vanskelig å vite om saksbehandleren er innleid eller ansatt i sekretariatet. Uansett mener vi at praksisen med innleie prinsipielt selvsagt er uheldig, og det gjelder spesielt i de store og kompliserte sakene hvor behovet for en kvalifisert og uavhengig gjennomgang er aller størst.»

Konsekvenser av (for) lang saksbehandlingstid

Utsatt avgjørelse – skattyter betaler i tråd med et påklaget vedtak

For skattyter er det åpenbart uheldig at det tar så lang tid å få behandlet klagen. Det innebærer jo at skatten må betales etter avregning i tråd med skattekontorets vedtak. Skattyter kan ha en mer eller mindre berettiget oppfatning om at vedtaket er uriktig, men må uansett betale og vente til klagen er behandlet før han kan håpe å få pengene tilbake.

Dersom skattyter får medhold, og skatten tilbakebetales, skjer tilbakebetalingen med lav rente, fastsatt etter Norges Banks pengepolitiske styringsrente pr. 1.1. i det aktuelle året.³ Renteberegningen tar utgangspunkt i betalingstidspunktet.

Det ligger en skjevhet i statens favør i ordningen, ettersom forsinket betaling fra skattyters side rentebelastes med forsinkelsesrente p.t. 9,25 %.⁴

Tilleggsskatt pliktes normalt ikke innbetalt før det foreligger endelig vedtak i klagesaken. Når vedtaket om tilleggs-

skatt mv. ikke er påklaget, forfaller kravet til betaling tre uker etter at fristen for å klage over vedtaket om fastsetting av kravet er ute. Når fastsettingen påklages, forfaller kravet til betaling tre uker etter at klagen er avgjort.

Bør endringsvedtaket behandles med sikte på fastholdelse?

Etter skatteforvaltningsloven § 12–1 (2) skal skattekontoret vurdere hvorvidt det er grunnlag for å ta opp en sak til endring, under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. En tilsvarende skjønnsmessig vurdering skal foretas av klageinstansen, idet den vurderer om det er grunn til å fastholde endringen.

Etter lovteksten er tidsforløpet ett av momentene som skal tillegges vekt ved denne vurderingen. Jo lengre tid som er gått siden den aktuelle transaksjonen, det relevante bokettersynet og/eller varsel og vedtak, desto større grunn er det til å frafalle endringen. Vurderingen blir en annen i klagerunden enn ved endringsvedtaket, ettersom klageinstansen også skal vurdere nye forhold som er kommet til etter endringsvedtaket og tidsforløpet nødvendigvis er et annet. Det kan også være et moment om det foreligger lengre perioder med passivitet eller inaktivitet på skattekontoret eller i klagesaken.

Enkelte saker står i så måte i en spesiell stilling. Etter den tidligere ligningsloven gjaldt det en toårsfrist for å ta opp endring av ligningen, men ti år dersom skattyter har gitt feil eller ufullstendige opplysninger. Dette skapte et sterkt trykk på skattekontoret for å påvise opplysningssvikt på skattyters side, og regelen ble endret ved innføring av ny skatteforvaltningslov. Den nye regelen ga en alminnelig endringsadgang i fem år etter inntektsåret, uavhengig av skattyters forhold, og en tiårsfrist som kun er anvendelig ved de alvorligere tilfellene der det er grunnlag for skjerpet tilleggsskatt eller politianmeldelse for skattesvik.

Overgangsreglene da vi gikk fra ligningslov til skatteforvaltningslov tillot

videre behandling av saker som var rettidig tatt opp etter ligningslovens regler. Realiteten er dermed at vi har en rekke eldre saker der skattekontoret mener det foreligger opplysningssvikt, men ikke grunnlag for skjerpet tilleggsskatt eller politianmeldelse, og som etter de nye reglene ikke skulle vært tatt opp til endring. Det bør etter vårt syn foretas en vurdering av om endringsvedtakene i disse sakene bør oppheves og endring frafalles etter skatteforvaltningsloven § 12–1.

Tilleggsskatt og krav om behandling innen rimelig tid

For saker om tilleggsskatt er det fastslått i rettspraksis at disse omfattes av bestemmelsene om rettferdig rettergang i EMK,⁵ herunder kravet om avgjørelse innen rimelig tid. Hva som er rimelig tid, kan variere avhengig av bl.a. sakens kompleksitet, skattyters forhold og annet. Inaktivitet og passivitet på statens side vil trekke sterkt i retning av brudd på EMK. I så fall har skattyter krav på «effective remedy», dvs. et tiltak som reelt kompensere for konvensjonsbruddet. I praksis vil dette kunne medføre reduksjon eller bortfall av tilleggsskatten.

Noen observasjoner

Det er tillitvekkende at skatteklagenemnda har fått en uavhengig stilling, og statistikken tyder på at det stort sett skjer en upartisk vurdering av faktum og jus i klagesakene. Den midlertidige løsningen med innlån av saksbehandlere fra skattekontorene har vært fremhevet som en mulig innsigelse mot klagebehandlingen, og skal opphøre pr. 31.12.2019.

Det er svært uheldig at et stort antall eldre saker blir liggende uløst, uten at det er besluttet tilstrekkelige tiltak til å hente inn etterslepet av ubehandlede klager. Det er behov for tiltak som mønner, og tiltakene bør komme raskt. Det er lett å være enig med skatteklagenemndas leder om at omfanget av ubehandlede klager er et rettssikkerhetsproblem.

³ Skattebetalingsloven § 11-6 (2) i.f. jf. § 11-4.

⁴ Skattebetalingsloven § 11-6 (1) jf. § 11-1.

⁵ Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen Artikkel 6-1.