

ging av lokaler som skal brukes i avgiftspliktig virksomhet. Arbeidet må imidlertid være gjennomført etter 1. januar 2021.

Kostbare anskaffelser forbrukes ofte over flere år og hvorvidt anskaffelsen brukes i avgiftspliktig virksomhet, kan endre seg over tid. Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven innebærer at en

skal justere fradragretten for betydelige anskaffelser, som definert i mval. § 9.1, andre ledd. Ved å justere fradragretten over en periode på mellom fem til ti år, i samsvar med brukerens avgiftsstatus, vil fradragretten i større grad gjenspeile bruk.

Justeringsreglene kommer likevel ikke til anvendelse dersom avgiftsstatus

endres på grunn av en lovendring. Dette gjelder både selveide og leide lokaler. Det er dermed verdt å merke seg at justeringsbestemmelsene ikke gjelder for anskaffelser gjennomført før lovendringen.

Skatteklagenemnda:

# Fortsatt uakseptabel lang behandlingstid

Siden vår forrige artikkel om saksbehandlingen i Skatteklagenemnda i begynnelsen av 2021 har restansene falt noe, men saksbehandlingstiden er fremdeles altfor lang. Flere faktorer bidrar til restansene, men det er sekretariatet som er flaskehalsen.



Advokat (H)  
**Hanne Skaarberg Holen**  
Partner Ernst & Young Advokatfirma AS

Nytt er det at Riksrevisjonen har kommet med en detaljert rapport om saksbehandlingen på skatteområdet hvor det gis uttrykk for at det vil være «sterkt kritikkverdig» om situasjonen med lang saksbehandlingstid fortsetter.

## Riksrevisjonens rapport og ny kontroll fra Sivilombudet

Riksrevisjonen har i en 79 siders rapport datert 27. oktober 2022 gitt en grundig analyse av saksbehandlingstiden i klagesaker. Riksrevisjonen konkluderer som følger:

«Koronapandemien kan ha påvirket klagebehandlingen, men Riksrevisjonen mener det vil være sterkt kritikk-



Advokat  
**Johannes Beck**  
Ernst & Young Advokatfirma AS

verdig dersom situasjonen med lang saksbehandlingstid fortsetter.

- Saksbehandlingstiden for klagesaker på skatteområdet er for lang.
- Antall ubehandlede klagesaker og andelen eldre saker er fortsatt for høy i sekretariatet for Skatteklagenemnda.
- Lang saksbehandlingstid har flere uheldige konsekvenser, både for den enkelte skattepliktige og staten.
- Iverksatte tiltak har ikke sikret en tilfredsstillende klagebehandling på skatteområdet.»

I tillegg til kraftsalven fra Riksrevisjonen, har Sivilombudet også gjentatt sin kritikk av saksbehandlingstiden. I en uttalelse fra 16. oktober 2019 uttalte

Ombudsmannen at den «... ser svært alvorlig på situasjonen med den lange saksbehandlingstiden ved skattekontorene og i Skatteklagenemnda.» I en ny uttalelse 16. desember 2022 påpekes at «det vil kunne ta flere år før saksbehandlingstiden oppfyller lovens krav», og at «det er svært kritikkverdig dersom dagens situasjon vedvarer». Dessuten fremheves det at lang saksbehandlingstid kan medføre at endringsadgang bortfaller og at uriktige vedtak blir stående, eksempelvis ved saker der det gis mer prinsipielle avklaringer. Det foreslås at lempningsregelen i skatteforvaltningsloven § 9-9 kan benyttes for å avhjelpe situasjonen, og at fristregelen for endring av uriktige vedtak utredes.

## Utfallet av klagesaker

I henhold til Skatteetatens årsrapport behandlet Skatteklagenemnda i 2021

totalt 1157 saker. Dette var en betydelig nedgang fra 1470 saker i 2020.

Utfallet av klagesaker i 2021 at skattyter i alminnelig avdeling ikke fikk medhold i 71% av sakene, helt eller delvis medhold i 28 % og at 1 % av skattekontorets vedtak ble opphevet. I stor avdeling var utfallet 60 % ikke medhold, 39 % helt eller delvis medhold og 1 % opphevet. Dette ifølge seksjonssjef i Sekretariatet for Skatteklagenemnda Grete Dahle.

Pr. utgangen av september 2022 er utfallet så langt i 2022 i alminnelig avdeling 77 % ikke medhold, 22 % helt eller delvis medhold og 1 % opphevet. I stor avdeling er utfallet 61 % ikke medhold, 37% helt eller delvis medhold og 2 % opphevet.

Statistikken viser dermed at skattyter fortsatt får helt eller delvis medhold i en betydelig del av sakene som kommer til Skatteklagenemnda.

### Omgjør en stor andel av påklagede saker

I tillegg vil en vesentlig andel av klagesakene tas til følge av skattekontoret og dermed ikke nå Skatteklagenemnda. Den klart største andelen av påklagede vedtak blir helt eller delvis omgjort av skattekontoret, opplyser Pål Botilsrud, seniorrådgiver i avdeling for virksomhetsstyring i Skattedirektoratet. For perioden 2019 – 2021 ble ca. 19 500 påklagede vedtak helt eller delvis omgjort, hvorav nesten 18 600 ble helt omgjort. Antall omgjøringar ved skattekontoret for perioden utgjorde 70 % av de behandlede sakene. Andel klager som ble avvist av skattekontoret i den aktuelle perioden utgjorde 8 %.

Skatteetatens Transfer Pricing Årsrapport for 2021 viser for øvrig at skattyter i interprisingsaker beløpsmessig får betydelig medhold i Skatteklagenemnda. Av fire saker som ble behandlet i 2021 var opprinnelig endring på 423,7 millioner kroner, mens endring etter vedtak i klagesaken var på 159,7 millioner kroner. Endringsbeløpet ble altså mer enn halvert. Tilsva-

rende fikk skattyter beløpsmessig betydelig medhold i 2019 og 2020.

### Internprisingsaker lengst i kø

Internprisingssakene er også blant de som ligger lengst i kø. Av publisert praksis fra skatteklagenemnda er det ca. 50 som gjelder internprising, og da i hovedsak beløpsmessig mindre saker som omhandler uttak/privat bruk av selskapets eiendeler. Det er også publisert flere avgjørelser som gjelder rentefradrag og kapitalisering i konsernforhold, og der skattyterne ofte synes å ha fått god respons. Et lyspunkt er SKNS1-2017-131, som bastant avviste skattekontorets forsøk på å fastsette sjablonginntekter på selskapsnivå heller enn å vurdere prising av faktiske transaksjoner. Skattekontorets forsøk på omkamp i samme sak ble også avvist i 2020, med begrunnelsen at det ikke var god grunn til å ta saken opp til fornyet realitetsbehandling. Dersom sekretariatets kompetanse innen økonomi og verdsettelse nå forsterkes, kan det gi grunnlag for bedre fremdrift og solide avgjørelser.

### Tidsbruk og restanser

Skattedirektoratet har satt to sentrale resultatkrav til sekretariatet for Skatteklagenemnda:

- 25 % av klagen skal behandles innen fem måneder, og
- 40 % av restansene skal være yngre enn tolv måneder.

Kravet omfatter bare saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda (inkludert sekretariatet) og ikke skattekontorets behandling.

Skattedirektoratets årsrapport for 2021 opplyser at Skatteklagenemnda har prioritert arbeidet med gamle saker. Andelen restanser som er eldre enn 12 måneder er redusert fra 67 % til 58 %, men er fortsatt over kravet på maksimalt 40 %. Andelen klager som er behandlet innen fem måneder var ved utgangen av 2021 17,6 %, omtrent likt med 2020. Restanser som er over ett år gamle utgjør i henhold til Riksrevisjonens rapport 61 prosent pr. mars 2022 målt fra når saken kom til sekretariatet.

Målt fra mottatt ved skattekontoret er andelen 69 %.

Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klager avgjort pr. utgangen av september 2022 er ca. 19,5 måneder opplyser Grete Dahle i sekretariatet. Av Riksrevisjonens rapport fremgår at gjennomsnittlig saksbehandlingstid i sekretariatet og Skatteklagenemnda i 2021 var i underkant av 22 måneder. Den hadde dermed økt sammenlignet med 2019 og 2020 da den var henholdsvis 16 og 20 måneder.

Pål Botilsrud i Skattedirektoratet viser til intern statistikk som viser at nærmere 86 % av alle klager behandles innen åtte måneder om man ser saksbehandlingstiden ved skattekontoret og Skatteklagenemnda samlet, men denne statistikken omfatter klager der skattekontoret selv endrer tidligere vedtak.

### Restanser pr. 30. september 2022

Secretariatet hadde pr. 30 september 2022 en restanse på 1768 saker. Av disse var 1258 eldre enn ett år og av disse igjen 660 eldre enn to år. Det er 503 saker som har vært til behandling i sekretariatet i mindre enn ett år.

### Fallende trend over tid, men ser nå ut til å øke

Restansene har hatt en fallende trend fra utgangen av 2019, men ser nå ut til å øke. I henhold til Riksrevisjonens rapport var restansene som følger:

|                   |             |
|-------------------|-------------|
| Utgangen av 2019: | 2 673 saker |
| Utgangen av 2020: | 2 094 saker |
| Utgangen av 2021: | 1 682 saker |

De oppdaterte tallene pr. 30. september 2022 på 1768 saker indikerer at det kan bli en liten økning i restansene ved utgangen av 2022.

Grete Dahle sier at de sakene som tar ekstra lang tid er de store, kompliserte sakene med mye dokumentasjon, som for eksempel internprisings-saker.

Leder for Skatteklagenemnda Gudrun Bugge Andvord sier:

«Sekretariatet klarte å bygge ned restansene i 2020 og 2021. Dette skyldes hovedsakelig at det ble tildelt flere midler til å ansette flere saksbehandlere. I 2022 har sekretariatet så langt ikke klart å bygge ned restansen. Dette skyldes bl.a. at mange saksbehandlere har jobbet med saker som har vært svært ressurskrevende. Videre har det vært høyere sykefravær enn normalt. Sekretariatet jobber for å øke produksjonen gjennom tilpassede prosjekter.»

### Bindende forhåndsuttalelser (BFUer)

Grete Dahle i sekretariatet sier at pr. 30. september 2022 er 48 % av klager på BFUene ferdigbehandlet innen tre måneder, og 52 % over tre måneder. Kun noen få BFUer har lengre saksbehandlingstid enn seks måneder.

Skattyter får ikke medhold i 79 % av BFUene, medhold i 15 % og delvis medhold i 1 %. 5 % av klagen ble avvist.

### Klager på BFU

I Riksrevisjonens rapport fremgår det at gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klager på BFU i 2021 lå på 192 dager, hvorav 101 dager brukes hos skattekontoret og 91 dager hos sekretariatet og Skatteklagenemnda. Saksbehandlingstiden hos skattekontoret har økt siden 2020, mens den er redusert hos Skatteklagenemnda. Det står videre i rapporten at Skatteklagenemnda i perioden 2019–21 har avgjort klager i 54 saker.

### Tiltak for å få ned saksbehandlingstiden

Det synes som at ressursituasjonen i sekretariatet er hovedårsaken til den lange saksbehandlingstiden, selv om andre faktorer også spiller inn. Så vidt vi kan se er det ikke foreslått bevilget ytterligere midler i statsbudsjettet for 2023 for å gjøre noe med dette.

### Prioriterer eldre saker

I Riksrevisjonens rapport fremgår det at sekretariatet prioriterer de eldste

sakene først i saksbehandlerkøen. Sekretariatet får også noen henvendelse fra Skattedirektoratet om å prioritere enkelte saker raskt. Videre prioriteres alltid bindende forhåndsuttalelser siden det er forskriftsfestet at disse bør være ferdigbehandlet innen tre måneder.

### Saker i hurtigløp

Retningslinjene for saksbehandling for saker som skal behandles i alminnelig avdeling, er i henhold til Riksrevisjonens rapport endret for å redusere saksbehandlingstiden. I saker hvor sekretariatet er enig, gjenbrukes det skattekontorets vedtak og redegjørelse og skriver bare en kort innstilling i tillegg. Dette tiltaket skal bare være frem til restansene er redusert til ønsket nivå. Sekretariatet har også etablert et prosjekt som kalles USAK hvor saker det forventes å ta mindre enn to dager å ferdigstille innstilling til vedtak, skilles ut og prioriteres. Saker som kun gjelder tilleggsskatt, skilles også ut i et eget hurtigløp for å unngå brudd med EMK.

Ved siden av tiltakene hos sekretariatet, ble det fra 26. september 2022 gjennomført en endring i hvilke saker som skal behandles i stor avdeling og at alminnelig avdeling kan avgjøre saker med alminnelig flertall.

### Vårt syn

#### Godt faglig nivå

Vårt inntrykk er at det faglige nivået på saksbehandlingen i Skatteklagenemnda, herunder saksforberedelsen i sekretariatet, samlet sett er godt. Man kan være uenige i enkeltsaker, men skattyter som klager får en reell ny vurdering av saken av kompetente personer. Dette er viktig i et rettssikkerhetsperspektiv, og særlig ettersom domstolsprøvelse er svært kostbar og dommerne er generalister.

#### Uakseptabel høy restanse

Uavhengig av den faglige kvaliteten er det fra et rettssikkerhetsperspektiv uakseptabelt at det over seks år etter at nemnda ble etablert er en restanse på over 1700 saker, hvorav en betydelig andel av disse er eldre enn to år. Fra

egen erfaring har vi eksempler på saker som har ligget i kø hos sekretariatet siden 2018. Vår erfaring er også at flere av sakene som ligger i kø er kompliserte og gjelder betydelige beløp. For skattytere skaper det stor frustrasjon når det tar så lang tid å få en avklaring. Reglene er slik at skattyter må betale inn skyldig skatt (men ikke tilleggsskatt) allerede når vedtak fattes, slik at midler vil være bundet opp i flere år før det kommer en avgjørelse. Hvis skattyter vinner frem med klagen helt eller delvis – som ikke sjeldent skjer i de større og kompliserte sakene – får skattyter pengene tilbake, men med svært lav rente.

I Riksrevisjonens rapport uttales at:

«Både Skattedirektoratet og lederen for Skatteklagenemnda gir uttrykk for at det er vanskelig å bygge ned restansene ytterligere med den kapasiteten sekretariatet har nå. Konsekvensen er at det fortsatt vil være et betydelig antall klager som ikke bli avgjort innen rimelig tid, noe som vil svekke rettssikkerheten for de skattepliktige.»

### Sekretariatet må tilføres midler

Det synes dermed klart at det må tilføres ytterligere midler til sekretariatet for å få bukt med de store restansene. Det er ikke noe annet alternativ som kan løse situasjonen innen rimelig tid og uten at man kompromisser med kvaliteten.

Både Riksrevisjonen og Sivilombudet har allerede sagt tydelig fra. Det er å håpe at det nå blir tatt ordentlig tak i situasjonen slik at saksbehandlingstiden snarlig kan komme ned på et forsvarlig nivå.