

Frist for endring av skattefastsetting og krav til grunngivning i Skatteklagenemnda

9.3.2022 (2022/1410)

Skattefastsettingen for inntektsårene 2013 og 2014 ble endret av skattekontoret i 2017. Etter klage ble vedtaket opprettholdt av Skatteklagenemnda. Sivilombudet har vurdert om fristen for å endre skatteoppgjøret for 2013 var overholdt, og om Skatteklagenemndas begrunnelse i klageavgjørelsen var tilstrekkelig.

Etter Sivilombudets syn kunne ikke skattefastsettingen for inntektsåret 2013 endres, fordi det ikke forelå en fristavbrytende handling fra skattekontoret innen fristen 31. desember 2015. Skattekontorets brev sendt den skattepliktige rett før fristens utløp, var innholdsmessig ikke tilstrekkelig til å være fristavbrytende. Sivilombudet har derfor bedt om at den delen av endringsvedtaket som gjelder inntektsåret 2013 blir omgjort.

Sivilombudet mener også at Skatteklagenemnda bør være varsom med å begrunne avgjørelsene – der flertallet i nemnda er uenige i sekretariatets innstilling og til klagerens ugunst – med bare å henvise til skattekontorets vedtak. I klagerens sak er ombudet kommet til at begrunnelsen under noe tvil ikke var tilstrekkelig. Ombudet ber Skatteklagenemnda om å vurdere eventuelle følger av saksbehandlingsfeilen, herunder hvilken

innvirkning det kan ha hatt på Skatteklagenemndas avgjørelse og om saken bør behandles på nytt.

Sakens bakgrunn

A (heretter skattepliktig/klager) utvant («minet») i 2009 og 2010 bitcoin. En del av disse ble realisert med gevinst i 2013 og 2014. I selvangivelsene for 2013 og 2014 ble verken gevinstene eller beholdningen av bitcoin ført opp til beskatning, men klageren opplyste om salget.

Skattepliktig ble bedt om å redegjøre nærmere for utvinning, salg og den gjenværende beholdningen av bitcoin i brev fra Skatteetaten datert 28. desember 2015. Brevet ble besvart 20. januar 2016, og etter ytterligere korrespondanse mottok klageren 19. september 2016 et varsel om endring av ligningen. Skattekontoret kom deretter i vedtak 29. desember 2017 til at det for begge inntektsårene var adgang til å endre ligningen, og at gevinstene var skattepliktige.

Vedtaket ble påklaget 12. februar 2018. Skattekontoret fant ikke grunn til å endre vedtaket og sendte saken til behandling i Skatteklagenemnda. Sekretariatet til Skatteklagenemnda oversendte utkast til innstilling til vedtak i nemnda 16. november 2020. Sekretariatet innstilte på at det var endringsadgang for begge inntektsårene, men at klageren skulle få medhold i at gevinstene verken for 2013 eller 2014 var skattepliktige.

Saken ble behandlet i stor avdeling (fem medlemmer) i Skatteklagenemnda 16. desember 2020. Det var dissens både om endringsadgangen for inntektsåret 2013, og om salget av bitcoins var unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Til spørsmålet om skatteplikt viste flertallet til skattekontorets vedtak, og at «[b]itcoin ikke klassifiseres som innbo eller annet løsøre som er brukt av eieren eller vedkommende families bopel eller husholdning».

Til spørsmålet om endringsadgangen for inntektsåret 2013 støttet flertallet i Skatteklagenemnda forslaget i sekretariatets innstilling, og viste til den drøftelsen som var foretatt der. Mindretallet mente at det ikke «var endringsadgang for inntektsåret 2013, fordi varselbrevet innholdsmessig ikke tilfredsstillende til kravene til begrunnelse».

Skatteklagenemndas vedtak ble deretter klaget inn til Sivilombudet. Klagen gjaldt spørsmålet om gevinst ved realisasjon av bitcoin var skattepliktig i dette tilfellet, og om fristen for endring av ligningen for 2013 var overholdt. Det er ikke omstridt at det var adgang til å endre ligningen for 2014.

Med virkning fra 1. januar 2017 ble ligningsloven erstattet av skatteforvaltningsloven. Endringene i denne saken er foretatt etter at skatteforvaltningsloven trådte i kraft, men gjelder inntektsår før ikrafttredelsen. Det er i skatteforvaltningsloven § 16-2 gitt enkelte overgangsbestemmelser for disse situasjonene. Spørsmålet om endring er i denne saken løst etter ligningsloven § 9-6 fordi

saken gjelder endring av inntektsåret 2013 til ugunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 16-2 første ledd.

I det følgende benyttes begrepene skattefastsetting og skattemelding også for perioden før skatteforvaltningslovens ikrafttredelse til erstatning for henholdsvis ligning og selvangivelse.

Våre undersøkelser

Vi fant grunn til å undersøke den delen av klagen som gjaldt om endringsfristen var overholdt. Spørsmålet om skatteplikt ved realisasjon av bitcoin mente vi det ikke var tilstrekkelig grunn til å undersøke nærmere, og denne delen av saken ble avsluttet.

Vi stilte Skattedirektoratet spørsmål om hvilket tidspunkt fristen avbrytes, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, og om brevet fra skattekontoret 28. desember 2015 har et slikt innhold at det er fristavbrytende. Videre spurte vi om hva som ligger i forarbeidenes krav til at brevet må være sendt innen «rimelig tid» før fristens utløp, og hvilke krav som bevismessig kan stilles til når en melding er sendt.

Videre fant vi av eget tiltak grunn til å stille spørsmål ved kravene til grunngivning av avgjørelser i Skatteklagenemnda.

Fristavbrytende innhold

Skattedirektoratet svarte at det kreves en klar underretning til skattepliktig om at han har grunn til å vente seg endringer i skattefastsettingen, for at saken skal anses å være tatt opp til endring. Det er ikke nok at skattemyndighetene arbeider med saken og at skattepliktig er klar over dette. Dette synet bygger blant annet på ligningslovens forarbeider, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) punkt 10.1, og rettspraksis fra Høyesterett og lagmannsretten. Videre viste Skattedirektoratet til omtalen av skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd i Skatteforvaltningshåndboken.

Skattedirektoratet sluttet seg til skattekontorets vurdering av fristavbruddet, der det ble konkludert med at saken var tatt opp innenfor fristen. Etter Skattedirektoratets syn skal det i vurderingen ses hen til øvrig kommunikasjon med skattepliktig, ikke bare utformingen av brevet som i dette tilfellet var et pålegg om å gi opplysninger etter ligningsloven § 6-1.

Videre mente Skattedirektoratet at en påbegynt endringssak ikke innebærer at skattekontoret må ha kommet så langt i saksbehandlingen at det er tatt endelig stilling til hva endringen innebærer eller om en endring skal gjennomføres. Det sentrale er at det er gitt informasjon om at en vurdering om endring er satt i gang, slik at skattepliktig kan forutsi sin rettsstilling. Skattedirektoratet pekte på at det i ettertid kan være utfordrende å fastslå hva skattepliktige faktisk forsto, når handlingen ligger i en glidende overgang mellom en eksplisitt beskjed om at saken er tatt opp og en mer uformell meningsutveksling mellom skattekontoret og den skattepliktige.

Etter Skattedirektoratets syn ligger brevet 28. desember 2015 i randsonen av hva som regnes som en underretning med fritavbrytende virkning. Det må i den vurderingen legges vekt på konteksten rundt utsendelsen av brevet, blant annet skattepliktiges kommentarer i skattemeldingene for 2013 og 2014.

«Rimelig tid» og beviskrav

Når det gjelder spørsmålene knyttet til om brevet var sendt innen «rimelig tid» før fristens utløp, svarte Skattedirektoratet at det var tilstrekkelig at brevet faktisk var sendt, og at det ikke var rettslige holdepunkter fra å fravike ordlyden i forarbeidene. Videre ble det vist til den alminnelige bevisbyrderegelen om at det er den som påberoper seg at et brev er sendt for sent, som har bevisbyrden – altså skattepliktig i dette tilfellet.

Skatteklagenemndas grunngivning

På bakgrunn av Skatteklagenemndas uavhengige stilling innhentet Skattedirektoratet nemndas syn på hvilke krav som kan stilles til begrunnelse i avgjørelsene. Nemnda ga en grundig redegjørelse for reglene og praktiseringen. Det ble opplyst at det ikke er utarbeidet skriftlige retningslinjer i sekretariatet eller i Skatteklagenemnda for hvordan uenighet skal grunngis.

Skattedirektoratet sluttet seg til Skatteklagenemndas syn om til at hensynet til den skattepliktige tilsier at begrunnelsen bør være særlig tydelig i tilfeller der flertallet i nemnda til ugunst for skattepliktige er uenige i sekretariatets innstilling. Skattedirektoratet har tilføyd at formålet med grunngivning etter skatteforvaltningsforskriften § 2-8-9 er det samme som for formålet med skatteforvalningsloven § 5-7, nemlig at den skattepliktige skal forstå vedtaket og kunne ivareta sine interesser..

Klageren har skrevet merknader til Skattedirektoratets svarbrev. Merknadene har ikke blitt kommentert nærmere av Skattedirektoratet.

Sivilombudets syn på saken

Ombudet skal vurdere om skattekontoret har overholdt endringsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette har betydning for om skattefastsettingen for inntektsåret 2013 kunne endres.

Videre vil ombudet knytte noen nærmere bemerkninger til kravene til begrunnelse i avgjørelser fra Skatteklagenemnda.

1. Endring av skattefastsettingen for inntektsåret 2013

1.1. Rettslig utgangspunkt – fristavbrudd

Skatteforvaltningsloven kapittel 12 regulerer skattemyndighetenes adgang til å endre en skattefastsetting uten at den er påklaget. Formålet med endringsadgangen er å få en riktig fastsetting. Hensynet til riktig fastsetting må imidlertid avveies mot hensynet til innrettelse hos skattepliktig. Dette innebærer at skattemyndighetene bare kan endre fastsettingen innenfor de lovbestemte fristene.

Spørsmålet i denne saken er hva som skal til for at fristen er avbrutt. Altså hva som kan anses som en fristavbrytende handling fra skattemyndighetenes side.

Som nevnt ovenfor er det den tidligere ligningsloven 9-6, og ikke skatteforvaltningsloven § 12-6, som gjelder i denne saken. Fordi kravet er ment å være det samme etter begge lovbestemmelsene, vil det derfor vises til omtale knyttet til skatteforvaltningsloven § 12-6 i den utstrekning det også er dekkende for den nå den opphevede ligningsloven § 9-6.

Ligningsloven § 9-6 nr. 1 og nr. 3 a lyder som følger:

«1. Spørsmål om endring av ligningen kan ikke tas opp mer enn ti år etter inntektsåret.

...

3. Er endringen til ugunst for skattyteren skal fristen være

a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.»

Etter lovteksten er den fristavbrytende handlingen at spørsmål om endring av skattefastsettingen «tas opp». En nærmere redegjørelse for hva som skal til for at spørsmålet om endring «tas opp» i lovens forstand, gir bestemmelsen ingen føringer om.

Heller ikke i ligningslovens forarbeider sies det noe om hva som skal til for å avbryte fristen, altså når spørsmål om endring er å regne som tatt opp. Finansdepartementet presiserer imidlertid at det må «være tilstrekkelig at skattyteren *har fått varsel om at et nærmere angitt spørsmål er tatt opp til behandling*, eller at *slikt varsel er sendt fra ligningskontoret i rimelig tid før fristens utløp*» (vår kursivering), jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) punkt 10.1 under merknadene til bestemmelsen.

I ligningsloven § 9-7 var det inntatt en bestemmelse om varsel ved endringssak:

«Er saken tatt opp på annen måte enn ved klage fra skattyteren, skal skattyteren varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres. Er vedtak truffet uten slikt varsel til skattyteren, kan han i klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.»

Slik reglene om når varsel skal gis i ligningsloven § 9-7 er utformet, kreves det ikke et formelt varsel for å avbryte endringsfristen i § 9-6. Dette er også lagt til grunn i rettspraksis, blant annet av

Høyesterett i Rt. 1997 s. 860, Rt. 2000 s. 244 og Borgarting lagmannsrett LB-2011-24513. I Rt. 1997 s. 860 (Heerema) har Høyesterett om problemstillingen uttalt at:

«Ligningsloven sier ikke selv noe nærmere om hva som skal til for å avbryte fristene etter § 9-6, ut over at endringsspørsmålet må være «tatt opp». Det er nærliggende å forstå loven slik at skattyteren må ha fått melding om, eller iallfall av ligningsmyndighetene må være gjort kjent med, at endringssak er påbegynt.»

Denne uttalelsen ble fulgt opp i Rt. 2000 s. 244:

«Jeg bemerker at bestemmelsene om frister i § 9-6 medfører at ligningsmyndighetene har en tidsbegrenset kompetanse til å endre en ligning. Kompetansen forlenges i tid når ligningskontoret innenfor de lovbestemte frister beslutter å ta opp spørsmålet om endring av ligningen. Hensynet til skattyter tilsier etter min mening at det skal kunne dokumenteres på hvilket tidspunkt spørsmål om endringsligning ble tatt opp, hvilket må medføre at skattyter som hovedregel skal ha skriftlig underretning. Er det hensiktsmessig, kan dette skje gjennom det varsel som etter ligningsloven § 9-7 skal gis skattyter når en endringssak er tatt opp på annen måte enn ved skattyters klage. Skattyter må som hovedregel gis melding om, eller iallfall av ligningsmyndighetene orienteres om, at endringssak er påbegynt, jf. Rt-1997-860 på side 866.»

Videre gis det en nærmere redegjørelse for Skatteetatens forståelse av den fristavbrytende handlingen i Skatteforvaltningshåndboken under merknadene til § 12-6 første ledd. Det er her blant annet sitert fra et upublisert brev i en sak behandlet av Sivilombudet:

«I sak 2016/2963 skriver Sivilombudet:

«Etter ombudsmannens vurdering kan det ikke oppstilles som et absolutt krav at skattyter skal få et skriftlig formelt varsel for at ligningen skal anses å være tatt opp til endring med fristavbrytende virkning. At notoritetshensyn i mange tilfeller taler for at det gis et formelt varsel, kan ikke ha avgjørende betydning. Det sentrale må være at skattyter rent faktisk har fått informasjon om at endringssak er igangsatt, jf. Høyesteretts formulering i Rt. 1997 s. 860 (Heerema): «[E]ller iallfall av ligningsmyndighetene må være gjort kjent med, at endringssak er påbegynt».

Tas saken opp muntlig, skal dette straks bekreftes skriftlig. Når skattemyndighetene tar initiativ til endringen, for eksempel etter at det har vært kontroll hos den skattepliktige, avbrytes fristen ved at myndighetene varsler den skattepliktige om at fastsettingen, eller en nærmere angitt del av denne, tas opp til endring. Det er ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene har bedt den skattepliktige om å redegjøre for forhold av betydning for fastsettingen. Hensynet bak varslingen til den skattepliktige er å avbryte innrettelse. Varslingen trenger derfor ikke tilfredsstillende varslingsreglene i § 5-6.»

Sivilombudet og Skattedirektoratet synes å være enige om det rettslige utgangspunktet. Spørsmålet om fristavbrudd i den konkrete saken reiser to problemstillinger. For det første når et varsel må være gitt, og for det andre om hva som kreves innholdsmessig av varselet.

1.2. Ble varselet sendt fra skattekontoret før fristens utløp?

Spørsmålet er om det aktuelle brevet datert 28. desember 2015 er sendt innen toårsfristen –tre dager før fristens utløp.

Vilkåret om at et varsel om endring av skattefastsettingen er sendt fra skattekontoret i «rimelig tid» før fristens utløp, har sitt utspring i forarbeidene, Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) punkt 10.1, som er gjengitt over. Som Skattedirektoratet har påpekt, spesifiserer ikke forarbeidene hva som må til for å avbryte fristen. Slik forarbeidene er formulert er det tilstrekkelig at brevet er «sendt».

Skattedirektoratet hevder at forarbeidene ikke gir grunnlag for en fortolkning om at brevet må ha kommet til den skattepliktiges kunnskap før utløpet av toårsfristen. Sivilombudet er enig i dette.

Det kan reises spørsmål ved om henvisningen i forarbeidene – til at varselet skal være sendt «innen rimelig tid» – innebærer at fristen i realiteten er et ikke nærmere spesifisert tidspunkt i forkant av selve to-årsfristen utløper ved det aktuelle årsskiftet. Skattedirektoratet har påpekt fordelene ved å ha et klart skjæringstidspunkt. Sivilombudet deler oppfatningen om at det neppe er rettslige holdepunkter for å legge til grunn at fristen er et skjønnsmessig tidspunkt før årsskiftet.

Forarbeidenes henvisning til «rimelig tid» gir ingen nærmere veiledning til når fristen i så fall skulle være. Den skattepliktige er heller ikke uenig i at det avgjørende antakelig er når brevet er sendt. Hensynet til innrettelse hos den skattepliktige de få dagene det her eventuelt skulle være snakk om, er heller ikke avgjørende.

Etter ombudets syn tilsier sammenhengen i uttalelsen i forarbeidene at det er tilstrekkelig at brevet er «sendt». Hvilke beviskrav som må oppstilles til når et varsel faktisk er sendt, sier forarbeidene til ligningsloven ikke noe nærmere om. Det er ikke holdepunkter i rettskildegrunnlaget til å hevde et krav om at brev må sendes rekommandert eller lignende. Skattedirektoratet har fremhevet at brevet i denne saken ble sendt, altså levert postoperatør, 28. desember 2015 eller senest dagen etter. Det er ingen opplysninger i saken som tilsier avvik fra rutinene knyttet til sending av post på skattekontoret eller selve postgangen i denne saken. Etter ombudets vurdering innebærer dette at det må legges til grunn at det aktuelle brevet ble sendt innen fristen.

1.3 Hvilket innhold skal et varsel ha for å ha fristavbrytende virkning?

Problemstillingen er deretter om brevet 28. desember 2015 har et slikt innhold at det er fristavbrytende i lovens forstand. Brevet er et pålegg om å gi nærmere opplysninger etter ligningsloven § 6-1. Fra brevet gjengis:

«Skatt øst har besluttet å kontrollere dine selvangivelser for inntektsårene 2013 og 2014.

Pålegg om å gi opplysninger

Vi ber om at dere sender inn:

- Kort redegjørelse angående din mining av Bitcoin
- Oversikt over salg av Bitcoin for inntektsårene 2013 og 2014
- Oversikt over din beholdning av Bitcoin»

Brevet sier ikke eksplisitt at saken «tas opp» til endring. Spørsmålet er derfor om brevetts innhold, sammenholdt med den konteksten det ble sendt i, kan tilfredsstillende kravet til varsel.

Som nevnt regulerer ikke lovens ordlyd hva det innholdsmessige kravet er for at handlingen skal være fristavbrytende, ut over å si at det er «spørsmål om endring av ligningen» som må være «tatt opp», jf. ligningsloven § 9-6 første ledd. Ordlyden gir derfor lite veiledning for løsning av denne problemstillingen.

Etter Høyesteretts syn i Rt. 1997 s. 860 og Rt. 2000 s. 244 skal loven forstås slik at den skattepliktige må ha fått melding om eller ha blitt gjort kjent med at «endringssak er påbegynt». Høyesteretts bruk av begrepet «endringssak» kan tolkes slik at skattekontoret må ha vist til konkrete temaer/spørsmål der endring vurderes, for at saken skal anses «tatt opp» og derfor avbryter fristen. Etter en slik tolkning er det ikke tilstrekkelig at den skattepliktige blir bedt om å redegjøre for bestemte forhold. Høyesterett viser her til det skille at saken befinner seg i en kartleggingsfase (som ikke er fristavbrytende) og en endringsfase. Dette skillet viser også direktoratet til i Skatteforvaltningshåndboken.

Brevet inneholder ikke konkrete forslag om endring, men bare en anmodning om å gi bestemte redegjørelser for forhold rundt utvinning, beholdning og salg av bitcoin. Dette taler for at saken fortsatt befinner seg i kartleggingsfasen. Det som kan trekke i en annen retning er at det opplyses at manglende opplysninger kan føre til endring ved skjønn. Formuleringen er først og fremst knyttet til spørsmålet om opplysningsplikt, ikke selve den eventuelle endringen. Hvorvidt dette er en standardformulering i denne typen brev eller ikke, er ukjent for ombudet. Når skattekontoret i brevet ber om en redegjørelse, og ikke skriver mer enn det, er det uansett ombudets syn at innhold isolert sett ikke kan anses som fristavbrytende.

Spørsmålet blir dermed om det foreligger andre forhold som vurdert sammen med det aktuelle brevet, likevel tilsier at saken må anses som tatt opp til endring.

Som sivilombudet tidligere har påpekt i et upublisert avsluttende brev (sak 2016/2963 og som er sitert over) må det avgjørende være om den skattepliktige «har fått informasjon av en slik karakter at han er gjort kjent med at en endringssak er påbegynt».

I denne saken består de øvrige opplysningene av den skattepliktiges svar 20. januar 2016 til pålegget om å gi opplysninger, der skattepliktig skriver at han «håper å slippe beskatning». Det andre forholdet er den skattepliktiges kommentarer i skattemeldingene for 2013 og 2014, der han redegjør for utvinningen og salgene av bitcoin de aktuelle årene.

Sivilombudet er enig i Skattedirektoratets syn om at informasjon i skattemeldingen som den skattepliktige gir, i særlige tilfeller kan ha betydning for om en senere henvendelse fra skattemyndighetene er tilstrekkelig til å anse saken som tatt opp til endring. Ombudet er imidlertid ikke enig i at utsagnene i denne saken skal tillegges slik vekt som Skattedirektoratet har gjort.

Etter ombudets syn gir ikke utsagnene i skattemeldingen, der den skattepliktige opplyser om salg av bitcoins, uttrykk for slik tvil som Skattedirektoratet mener. Ombudet forstår ikke den skattepliktiges formulering – der han ber om å få beskjed om han skal foreta seg noe – som en oppfordring til at skattekontoret skal ta kontakt. Et ønske om å unngå eventuell tilleggsskatt er en vanlig grunn til å føre opp opplysninger i skattemeldingen, selv om man ikke er i tvil om skatteplikten. Den skattepliktige skriver tydelig at han mener salget ikke utløser gevinstbeskatning.

Ombudet er enig i at den skattepliktiges etterfølgende kommentarer kan være av bevismessig betydning for hva han faktisk forsto. I svarbrev 20. januar 2016 skrev han en fem siders redegjørelse der han svarer på skattekontorets spørsmål, og helt avslutningsvis skriver at han håper å slippe beskatning. På samme måte som opplysningene i skattemeldingen mener ombudet at formuleringene ikke er tilstrekkelige til å bevise at han har skjønt at skattekontoret før årsskiftet 2015/2016 hadde avsluttet kartleggingsfasen og gått over i en endringsfase.

Når skattekontoret tre dager før utløpet av fristen sender et brev hvor det etterspørres konkret informasjon, men hvor det ikke fremgår direkte at saken er tatt opp til endring, er det etter ombudets syn mest nærliggende å se det som at skattemyndighetens var i kartleggingsfasen. Det betyr at spørsmålet om endring av skattefastsettingen for inntektsåret 2013 ikke er tatt opp innen fristen. Det var følgelig heller ikke anledning til å endre klagerens skattefastsetting for det aktuelle inntektsåret.

Sivilombudet ber på denne bakgrunn Skattedirektoratet sørge for at klagerens skattefastsetting for inntektsåret 2013 blir endret i samsvar med dette.

2. Begrunnelse i avgjørelser fra Skatteklagenemnda

Spørsmålet om begrunnelse i avgjørelser fra Skatteklagenemnda ble tatt opp av Sivilombudet av eget tiltak. Skattedirektoratet har som ledd i å svare på ombudets undersøkelse, innhentet en redegjørelse om dette fra Skatteklagenemnda. På bakgrunn av redegjørelsen, slik den er inntatt i Skattedirektoratets svarbrev, har ombudet tatt stilling til om grunngivningen var tilstrekkelig i klagerens sak.

2.1. Rettslig utgangspunkt

Etter skatteforvaltningsloven § 13-7 annet ledd skal Skatteklagenemnda prøve alle sider av en sak, og vurdere den skattepliktiges synspunkter. Før saken behandles av Skatteklagenemnda skal underinstansen ha vurdert saken på nytt, og kan i den forbindelse gi en uttalelse. Videre skal sekretariatet for Skatteklagenemnda forberede saken for behandlingen i nemnda, og gi en

begrunnet innstilling til vedtak. Etter dette avgjøres saken av nemndsmedlemmene enten skriftlig eller i møte. Nemnda kan settes som alminnelig avdeling (tre medlemmer) eller stor avdeling (fem medlemmer).

Skatteforvaltningslovens hovedregel om begrunnelse er inntatt i § 5-7. Det fremgår der at enkeltvedtak skal begrunnes, og begrunnelsens «omfang og innhold [skal] tilpasses vedtakets art og viktighet». Etter forarbeidene er relevante momenter hvorvidt vedtaket er til gunst eller ugunst, størrelsen på beløpet og hvem vedtaket retter seg mot. Videre fremgår det at begrunnelsen som hovedregel skal vise til de faktiske forhold vedtaket bygger på, men at en henvisning til en tidligere fremstilling kan erstatte en gjengivelse. jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 11.8.3.

For Skatteklagenemnda er det i tillegg inntatt ytterligere føringer for begrunnelsen i skatteforvaltningsforskriften §§ 2-8-8 og § 2-8-9. Det følger av disse bestemmelsene at nemndsmedlemmene som er enig i innstillingen kan vise til denne. De som ikke er enig i innstillingen, «skal grunngi voteringen». Forskriften sier ikke noe nærmere om hva som ligger i kravet til grunngivning i de sistnevnte tilfellene.

Hva som kreves av begrunnelsen fremgår heller ikke av forarbeidene til ny skatteforvaltningslov eller høringsnotatet til skatteforvaltningsforskriften. Organiseringen av arbeidet i sekretariatet og i Skatteklagenemnda er generelt lite kommentert i forarbeidene til ny skatteforvaltningslov. Dette har sammenheng med at ny klagenemndsordning ble innført før skatteforvaltningsloven trådte i kraft. Det følger av høringsnotatet til forskrift til lov om skatteforvaltning punkt 6.2.1 at bestemmelsen er ment som en videreføring av tidligere rett.

Heller ikke forarbeidene til ny klagenemndsordning (Prop. 1 LS (2014-2015) kapittel 13) gir særlige føringer på hvilke krav som stilles til nemndsmedlemmenes begrunnelse, ut over å vise til at de som er enig kan nøye seg med å henvise til innstillingen fra sekretariatet. Etter departementets syn vil begrunnelsen i disse tilfellene følge av nettopp innstillingen. Departementet viser så til tilfellet der nemndsmedlemmene er enig i resultatet i innstillingen, men med en annen begrunnelse. I slike tilfeller mener departementet at det vil det være naturlig at medlemmet gir sin egen begrunnelse. Departementet forankrer dette i hensynet bak reglene om begrunnelse, og viser til at det blir «en hensiktsmessig regel som ivaretar klagerens behov for å få vite på hvilket grunnlag nemnda har fattet sin beslutning», jf. Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 13.6.5.

I redegjørelsen Skatteklagenemnda har gitt som et ledd i denne undersøkelsen, er det vist til at kravene til grunngivning varierer for de ulike typene av uenighet. Begrunnelsens omfang skal tilpasses sakens art og viktighet. Etter Skatteklagenemndas syn bør det stilles strengest krav til grunngivningen når flertallet i nemnda fraviker innstillingen til den skattepliktiges ugunst. Motsetningsvis mener nemnda at kravet er lavere når innstillingen fravikes til den skattepliktiges gunst.

Skatteklagenemnda har ikke nedfelt skriftlige retningslinjer for hvordan nemndsmedlemmene skal grunngi uenighet. I praksis har uenigheten kommet til uttrykk på forskjellige måter og variert fra sak

til sak. Skatteklagenemnda begrunner vedtakene i stor grad gjennom å henvise til tidligere redegjørelser. Det kan eksempelvis være skattekontorets vedtak/etterfølgende uttalelse, eller en av dissensene i alminnelig avdeling dersom saken senere behandles av stor avdeling.

Skatteklagenemnda har i svaret på undersøkelsen vist til ni eksempler på at medlemmene har vært uenig i innstillingen og måten de har gitt uttrykk for det på (SKNS-1-2020-157, 2017-140, 2021-7, 2021-, 2020-36, 2019-119, 2021-6, 2020-130 og 2020-78).

Sivilombudet er i utgangspunktet enig i nemndas generelle synspunkter. I tillegg mener ombudet at det også må tas med i betraktning at en viktig grunn til å opprette en ny klagenemndsordning på skatteområdet, var å sikre en reell uavhengighet fra førsteinstansen ved at forberedelsen av saken for nemnda (innstillingen) ble skrevet av et uavhengig sekretariat. Lovgiver har bevisst ønsket å ta avstand fra den tidligere ordningen der det var skattekontoret som forberedte klagesaker for ligningsnemndene. Dette var av hensyn til den skattepliktiges rettsikkerhet, og for å styrke tilliten til at klagesakene blir behandlet på en uavhengig og tilfredsstillende måte, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) kapittel 13.

Ut fra hensynene bak etableringen av ny klageordning på skatteområdet mener ombudet at nemnda bør være varsom med å grunngi voteringen kun med en henvisning til tidligere fremstillinger fra skattekontoret. Dette gjelder spesielt i saker der Skatteklagenemndas konklusjon er i strid med sekretariatets innstilling og til ugunst for den skattepliktige. Grunnen til dette er at sekretariatet i innstillingen imøtegår skattekontorets vurdering, og det vil fort kunne fremstå som en ufullstendig begrunnelse om ikke Skatteklagenemnda også må imøtegå sekretariatets vurdering om de mener den er feil. Etter ombudets syn bør nemndsmedlemmene i disse tilfellene være særlig påpasselig med å kommentere de forholdene der de er uenige i sekretariatets vurdering.

Videre understreker ombudet at i saker der flertallet i nemnda velger en løsning som er til ugunst for den skattepliktige, er det viktig at også mindretallet er tydelige i sin begrunnelse. I disse tilfellene vil det være viktig at mindretallets begrunnelse er av en slik karakter at den skattepliktige får et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag for å vurdere om saken skal bringes inn for domstolene eller påklages til Sivilombudet.

2.2. Vurdering av begrunnelsen i klagerens sak

Klagerens sak ble direkte behandlet i stor avdeling i Skatteklagenemnda, og det var dissens både om endringsadgangen for inntektsåret 2013 og unntaket for skatteplikt ved realisasjon etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. I den sistnevnte vurderingen viser flertallet (på fire medlemmer) til skattekontorets vedtak, og skrev at «[b]itcoin ikke klassifiseres som innbo eller annet løsøre som er brukt av eieren eller vedkommende families bopel eller husholdning». Resultatet var i strid med sekretariatets innstilling.

Ved vurderingen av spørsmålet om endringsadgangen for 2013, støttet flertallet forslaget i innstillingen og viste til denne. Om mindretallets dissens står det at disse «ikke mener det var

endringsadgang for inntektsåret 2013, fordi varselbrevet innholdsmessig ikke tilfredsstillende kravene til begrunnelse».

Uenigheten om realiseringen av bitcoin var skattepliktig eller ikke, tilhører typetilfellet av uenighet der kravene til nemndas grunngivning er strengest, og der ombudet mener nemnda bør være varsom med å bare henvide til skattekontorets vedtak.

Etter klagerens syn tilsier måten nemnda har ordlagt seg på at nemnda har lagt til grunn en feil rettsoppfatning om at bitcoin «aldri kan omfattes» av skatteloven § 9-3 første ledd bokstav a. Sivilombudet er ikke enig i at nemnda nødvendigvis skal forstås slik. Flertallets grunngivning om dette spørsmålet lyder som følger:

«Flertallet viser til skattekontorets vedtak for så vidt gjelder skattlegging av gevinst ved realisasjon. Bitcoin kan ikke klassifiseres som innbo eller annet løsøre som er brukt i eieren eller vedkommende families bopel eller husholdning etter skatteloven § 9-3 (1) a.»

Så vidt ombudet forstår flertallet, gjennom henvisningen til skattekontorets vedtak, vurderes det om *bruksvilkåret* er oppfylt. Ombudet forstår den siste setningen slik at flertallet har prøvd å tydeliggjøre konklusjonen – ikke danne en rettssetning for forståelsen av skatteloven § 9-3 (1) a i relasjon til bitcoin generelt.

Sivilombudet er imidlertid enig med klageren i at grunngivningen i denne saken kunne vært tydeligere. Rettsspørsmålet var på ingen måte åpenbart. Når sekretariatet endrer sin forståelse av det samme vilkåret og imøtegår skattekontorets vurdering, ville det vært nyttig for den skattepliktige å få en forklaring på årsaken til at nemnda fravek sekretariatets innstilling. For eksempel om det skyldtes vektingen av bestemte momenter, eller at sekretariatet hadde lagt til grunn et feil rettslig utgangspunkt.

Skattekontorets begrunnelse er sammensatt ved at det pekes på flere forhold som tilsier at bruksvilkåret ikke er oppfylt. Enkelte av disse forholdene er også forhold som ville vært momenter under vilkåret om innbo eller annet løsøre. Etter ombudets syn eksemplifiserer saken et tilfelle der nemnda burde ha pekt på hvilke forhold det særlig ble lagt vekt på i skattekontorets begrunnelse, og hvor det ble forklart hvorfor nemnda hadde en annen vurdering enn sekretariatet.

Mindretallets dissens i spørsmålet om endringsadgang er etter ombudets syn et godt eksempel på en tilstrekkelig begrunnelse. I saken var det anført flere ulike grunnlag for at det ikke forelå endringsadgang for inntektsåret 2013, og mindretallet pekte på at det er vilkåret knyttet til varselbrevets innhold som ikke var oppfylt.

Sivilombudet er under tvil kommet til at grunngivningen ikke var tilstrekkelig i klagerens sak. Ombudet ber Skatteklagenemnda om å vurdere eventuelle følger av saksbehandlingsfeilen, herunder hvilken innvirkning det kan ha hatt på Skatteklagenemndas avgjørelse og om saken bør behandles på nytt.

Konklusjon

Sivilombudet er kommet til at skattefastsettingen for inntektsåret 2013 ikke kunne endres. Det forelå ingen fristavbrytende handling fra skattemyndighetenes side før utløpet av toårsfristen. Ombudet ber derfor om at skattefastsettingen for 2013 blir omgjort.

Sivilombudet mener også at Skatteklagenemnda bør være varsom med å begrunne avgjørelsene – der flertallet i nemnda er uenige i sekretariatets innstilling og til klagerens ugunst – med bare å henvise til skattekontorets vedtak. I klagerens sak er ombudet kommet til at begrunnelsen under noe tvil ikke var tilstrekkelig. Ombudet ber Skatteklagenemnda om å vurdere eventuelle følger av saksbehandlingsfeilen, herunder hvilken innvirkning det kan ha hatt på Skatteklagenemndas avgjørelse og om saken bør behandles på nytt.

Sivilombudet ber om tilbakemelding på Skatteklagenemndas oppfølging innen 30. april 2022.

9.3.2022 (2022/1410)