

Lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda og tidsbrukens betydning for muligheten til endring av nemndas vedtak

16.12.2022 (2022/4813)

Ombudet ga i 2018 og 2019 uttrykk for bekymring for svært lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda. En ny undersøkelse høsten 2022 viste at gjennomsnittlig saksbehandlingstid var på 22 måneder. Mange ubehandlede saker var mer enn to år gamle. På bakgrunn av uttalelser fra Riksrevisjonen fremsto det som usikkert om Sekretariatet ville klare å bygge ned restansene ytterligere i tiden fremover.

Ombudet kan ikke pålegge skattemyndighetene å iverksette tiltak. Ombudet mente imidlertid at det var svært kritikkverdig dersom situasjonen med den lange saksbehandlingstiden vedvarte.

Den lange saksbehandlingstiden kan få konsekvenser for muligheten til å endre uriktige avgjørelser fra Skatteklagenemnda. Femårsfristen for endring løper fra utgangen av det aktuelle inntektsåret. Den anses ikke avbrutt av den opprinnelige klagebehandlingen. Den lange tidsbruken kan dermed medføre at muligheten for endring faller bort. Dette gjelder både endring for den som det opprinnelige vedtaket rettet seg mot, men også muligheten for andre skattepliktige som har fått tilsvarende uriktige vedtak.

Ombudet mente at skattemyndighetene raskt må utrede behovet for en endring av fristregelen for disse tilfellene.

Ombudet mente videre at lempningsregelen i skatteforvaltningsloven bør anvendes som en midlertidig løsning for å bøte på de uheldige konsekvensene av lang saksbehandlingstid.

Sakens bakgrunn

Siden opprettelsen av Skatteklagenemnda i 2016 har ombudet to ganger tatt opp med Skattedirektoratet den lange saksbehandlingstiden. Første gang var i 2017 (sak 2017/3478). Den seneste undersøkelsen var i 2019 (sak 2019/1708). I begge sakene orienterte Skattedirektoratet om flere tiltak som var igangsatt for å forbedre saksbehandlingstiden. I saken fra 2019 skrev ombudet avslutningsvis at man forutsatte at arbeidet med å få ned restansene og redusere saksbehandlingstiden ble intensivert. Begge sakene er publisert på www.sivilombudet.no.

Ombudet har fortsatt å motta klager som gjelder svært lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda. Vi har også mottatt klager som gjelder andre konsekvenser av den lange saksbehandlingstiden. Det følger av skatteforvaltningsloven § 13-9 at Skatteklagenemnda kan endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Det gjelder en endringsfrist på fem år, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6 jf. § 13-9. Endringsfristen løper fra utgangen av det aktuelle inntektsåret. På bakgrunn av den lange saksbehandlingstiden var det grunn til å tro at fristen ofte ville stenge for nemndas mulighet til å endre uriktige avgjørelser. Skattepliktige som er ilagt for mye skatt kan derfor miste sin mulighet til å få skatten tilbakebetalt.

Det samme kan tenkes å oppstå i situasjoner der lang saksbehandlingstid fører til at avklaringer fra Skatteklagenemnda i prinsipielle rettsspørsmål kommer så sent at skattefastsettingen ikke lenger kan endres tilsvarende for tilgrensende inntektsår, eller for andre skattepliktige som i sammenlignbare saker anmoder om endring av tidligere fastsettinger.

Til eksempel på det siste kan ombudet vise til en klagesak mottatt høsten 2022 om skattlegging av norsk uføretrygd for personer bosatt i Portugal. Klager (A) var blitt kildebeskattet for uføretrygden i 2015 og påfølgende inntektsår. Hun klaget hvert år over vedtakene, men Skatteklagenemnda fastholdt i august 2020 skattleggingen for årene 2015, 2016 og 2017. Saksbehandlingen hadde da tatt fire år fra klager påklaget skatteoppgjøret for 2015.

Ved behandlingen av tilsvarende klage fra en annen skattepliktig i mars 2021 endret Skatteklagenemnda i stor avdeling rettslig syn. Uføretrygden kunne ikke beskattes i Norge. Saksbehandlingstiden for denne klagen var på ca. 2,5 år. A sendte umiddelbart en anmodning om endring av sine tidligere skatteoppgjør. Anmodningen ble tatt til følge for årene fra og med

2016. Endringsfristen på fem år stengte imidlertid for endring av skattefastsettingen for 2015. I tillegg til at A selv måtte vente over fire år på en avklaring av sin egen klage, medførte den lange saksbehandlingstiden i den tilsvarende saken at hun mistet muligheten for tilbakebetaling av for mye betalt skatt for 2015.

Selv om grensetilfeller alltid vil kunne oppstå når lovverket oppstiller absolutte frister, er det grunn til å anta at femårsfristen i skatteforvaltningsloven kombinert med den reelle saksbehandlingstiden i nemnda, gjør dette til en særskilt utfordring.

Våre undersøkelser

I oktober 2022 besluttet vi igjen å ta saksbehandlingstiden opp med Skattedirektoratet på generelt grunnlag. I brev 11. oktober 2022 viste vi til tidligere undersøkelser samt et nylig utsendt høringsnotat fra Skattedirektoratet. Høringsnotatet avgitt 23. mai 2022 gjaldt forslag om endringer i organiseringen av Skatteklagenemndas arbeid. Selv om det hadde vært en nedgang i restansene, var det fortsatt betydelige utfordringer med saksbehandlingen og restansesituasjonen.

Vi pekte på at endringene i organiseringen av Skatteklagenemndas arbeid, så vidt vi kunne forstå, bare ville gi omkring 75 flere behandlede saker i året. Ifølge høringsnotatet var restansene per 31. desember 2021 på 1619 saker hvorav 58 % var eldre enn ett år.

Vi ba Skattedirektoratet redegjøre for om det var planlagt eller igangsatt ytterligere tiltak for å redusere saksbehandlingstiden, enn de som fremgikk av høringsnotatet.

I vår tidligere undersøkelse (sak 2019/1708) opplyste Skattedirektoratet at 7-15 saksbehandlere var omdisponert fra skattekontorene for å bistå Sekretariatet for Skatteklagenemnda (Sekretariatet). De ville være tilgjengelige frem til utløpet av 2019. Ombudet ga den gang uttrykk for bekymring for hva som ville skje i 2020 dersom ressursene ble trukket tilbake. Vi ba derfor om en orientering om utviklingen i ressurs situasjonen/bemanningen i Sekretariatet fra 2020, herunder om de nevnte ressursene ble trukket tilbake, og om det i ettertid var tilført nye ekstra ressurser.

Videre tok vi opp betydningen av den lange saksbehandlingstiden for Skatteklagenemndas adgang til å endre sine egne vedtak, jf. skatteforvaltningsloven § 13-9.

På denne bakgrunn ba vi Skattedirektoratet redegjøre for om det var behov for endringer i gjeldende regelverk for å bøte på konsekvensen av at saksbehandlingstiden kunne lede til begrensninger av adgangen til endring. Vi ba også Skattedirektoratet vurdere om lempningsadgangen i skatteforvaltningsloven § 9-9 første ledd kunne være et egnet middel for å avhjelpe feilaktig skattlegging.

Skattedirektoratet besvarte undersøkelsen 22. november 2022. De skrev at 2022 var det første året Sekretariatet så ut til å oppfylle resultatkravet fra Finansdepartementet for andel inkomne

saker behandlet innen fem måneder. Kravet for 2022 var at 25 % av sakene skulle behandles innen denne fristen. Per andre tertial 2022 var dette oppnådd for 27,2 % av sakene.

Samtidig skulle Skatteklagenemnda redusere restansene. Per andre tertial utgjorde andelen ubehandlede saker som var eldre enn 12 måneder 60 %. Resultatkravet fra Finansdepartementet var 40 %.

I 2020 og 2021 ble det gjennomført en betydelig nedbygging av restansene. Antallet ubehandlede saker ble redusert fra 2500 til 1600. Analyser viste imidlertid at nedbyggingen var ekstra stor disse to årene fordi flere sakskomplekser som gjaldt et større antall saker ble ferdigstilt.

I 2022 hadde Sekretariatet hatt en lavere produksjon. Både sykefravær og utskiftning av ansatte hadde vært høyere enn vanlig. I tillegg hadde Sekretariatet styrt ressursene inn mot de eldste og mest kompliserte sakene. Restansene hadde så langt i 2022 økt med ca. 160 saker. Det var imidlertid forventet å komme i balanse med antallet innkomne saker innen utgangen av året.

I et normalt år kunne Sekretariatet forvente å bygge ned restansene med ca. 200 saker i året med nåværende bemanning. Skattedirektoratet fremhevet imidlertid at det ifølge «Riksrevisjonens årlige rapport om revisjon – fra statsbudsjett til statsregnskap 2021», Dokument 1 (2022-2023) var usikkert om Sekretariatet ville klare å redusere restansene ytterligere i tiden fremover. Antallet restansesaker i Sekretariatet hadde ligget stabilt på rundt 1700 saker i perioden september 2021 til mars 2022. Riksrevisjonen mente at den videre utviklingen ville avhenge av antallet nye klagesaker og sakenes kompleksitet.

Skattedirektoratet viste til at Sekretariatet de siste årene hadde gjennomført en rekke tiltak for å øke produksjonen. Seksjonene var omorganisert for å oppnå økt spesialisering. Videre var innstillinger fra Sekretariatet forenklet i saker som gikk til alminnelig avdeling. Det var også besluttet å redusere omfanget av kvalitetssikring i disse sakene. Man hadde også oppnådd økt effektivisering og økt sikkerhet for likebehandling gjennom prosjektarbeid hvor man samlet saker innenfor samme tema. De forskjellige tiltakene var nærmere beskrevet i Sekretariatets årlige produksjonsplan.

Skattedirektoratet oversendte en oversikt over antall årsverk (saksbehandlere) i Sekretariatet fra 2016-2022. De skrev at Sekretariatet fikk en budsjettøkning fra 1. januar 2020 som erstattet den tidligere ordningen med omdisponerte ressurser. Budsjettøkningen medførte en økning med ca. 8 saksbehandlere. Oversikten viste at antall årsverk i Sekretariatet i 2022 lå noe under 2021, men noe over 2020. Bemanningen var likevel høyest i 2018 og 2019 da man var tildelt de omdisponerte ansatte fra Skatteetaten.

Skattedirektoratet gjorde oppmerksom på at Skatteklagenemnda, herunder Sekretariatet, fra 2020 mottok egne budsjetter på statsbudsjettet. Det var derfor ikke lenger Skatteetaten som var ansvarlig for bevilgningene.

Skattedirektoratet hadde vurdert ulike endringer i regelverket, men det var bare forslaget til endringer i Skatteklagenemndas organisering av arbeidet som var tatt videre (endringer i skatteforvaltningsforskriften av 26. september 2022).

En endring av skatteforvaltningsloven § 13-9 ville heller ikke bidra til å redusere restansene, men så lenge restansesituasjonen vedvarte ville endringsfristen innebære en svekket rettssikkerhet for de skattepliktige. Etter Skattedirektoratets syn var det derfor grunn til å utrede behovet for endring av fristen. I en slik vurdering var det også naturlig å se hen til adgangen til å frafalle helt eller delvis et skattekrav (lempning).

Lempningsregelen i skatteforvaltningsloven § 9-9 gir skattemyndighetene mulighet til å «sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet». Inntil en eventuell endring av endringsfristen i skatteforvaltningsloven § 13-9 forelå, var det Skattedirektoratets oppfatning at lempningsregelen burde kunne anvendes for å avverge at uriktige fastsettelser fra Skatteklagenemnda ble stående fordi fristen var løpt ut.

Skattekontoret kunne på eget initiativ eller etter anmodning fra den skattepliktige vurdere lempning. De antok likevel at lempning først og fremst ville være aktuelt der Skatteklagenemnda selv kom til at vedtaket var feil. Lemping burde ikke fungere som en ordning som innebar at skattekontoret overprøvde nemndas vedtak.

Sivilombudets syn på saken

Saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda

Det følger av skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd at skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken «uten ugrunnet opphold». Lang saksbehandlingstid er en belastning for klager og går ut over rettssikkerheten til innbyggerne. I skattesaker kan belastningen bli særlig stor fordi skatten innkreves uavhengig av om skattefastsettingen er påklaget.

I Årsrapporten for Skatteetaten for 2021 fremgår det at Skatteklagenemnda behandlet 1157 saker i 2021. Dette var omtrent samme antall som i 2020. I Produksjonsplanen for Skatteklagenemnda for 2022 ble det estimert at de ville motta 1200 saker i 2022. Antall inkomne klagesaker synes dermed rimelig konstant.

I henhold til årsrapporten for 2021 ble de skattepliktige gitt fullt medhold i Skatteklagenemnda i 9,2 % av sakene og delvis medhold i 18,8 % av sakene. Det vil si at i overkant av 300 skattepliktige viste seg å være pålagt å betale for mye skatt inntil fastsettingen ble endret av nemnda.

I 2017/2018 hadde Skatteetaten et krav om at 90 % av klagen skulle behandles innen åtte måneder. Dette omfattet behandlingen av klagen ved skattekontoret, i Sekretariatet og i Skatteklagenemnda. Etter dette vokste restansene kraftig. Gjennom 2018 og frem til utgangen av 2019 lå de på omkring 2500.

Restansene ble betydelig bygget ned i 2020 og 2021, fra 2500 til 1600. Skattedirektoratet har likevel begrunnet dette delvis med særskilte forhold. De har opplyst at med dagens ressursituasjon vil det ikke være mulig å bygge ned restansene med mer enn 200 saker i året.

I en artikkel i Revisjon og regnskap, annen utgave i 2021 (Hanne Skaarberg Holen og Johannes Beck) fremgår det opplysninger fra Skattedirektoratet om at 986 saker hadde vært under behandling i over to år.

Riksrevisjonen har i sin årlige gjennomgang, Årlig rapport om revisjon – fra statsbudsjett til statsregnskap 2021, Dokument 1 (2022-2023) uttalt seg om saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda. De fremhever i punkt 5.4 at klageretten på skatteområdet er en sentral rettssikkerhetsgaranti. De skriver at den gjennomsnittlige tidsbruken i 2021 var 22 måneder i Sekretariatet/Skatteklagenemnda. Flere klagesaker har en samlet saksbehandlingstid, inkludert skattekontorets behandling, på to til tre år. Riksrevisjonen mener at saksbehandlingstiden ikke er innenfor skatteforvaltningslovens krav om at sakene skal forberedes og avgjøres «uten ugrunnet opphold». Selv om nedbyggingen av restanser var stor i 2020 og 2021, mener de det er usikkert om Sekretariatet vil klare å redusere restansene ytterligere i tiden fremover.

Riksrevisjonen konkluderer med at det vil være «svært kritikkverdig» dersom situasjonen med lang saksbehandlingstid fortsetter.

På bakgrunn av opplysningene fra Skattedirektoratet og rapporten fra Riksrevisjonen knytter det seg tvil til om Skatteklagenemnda i særlig grad vil klare å bygge ned restansene i tiden fremover. Det er derfor grunn til å tro at det vil kunne ta flere år før saksbehandlingstiden oppfyller lovens krav.

En gjennomsnittlig saksbehandlingstid på to år går etter ombudets syn klart ut over rettssikkerheten til de skattepliktige, og oppfyller ikke skatteforvaltningslovens krav til saksbehandlingstid. I likhet med Riksrevisjonen mener ombudet derfor det er svært kritikkverdig dersom dagens situasjon vedvarer.

I Kontroll- og konstitusjonskomitéens merknader til Årsrapporten for Sivilombudet for 2021 (Innst. 429 S (2021-2022) Dokument 4) står det følgende:

«Komiteen har merket seg at en gjenganger i saker som behandles av ombudet, er lang saksbehandlingstid, og at tiltak først settes inn når ombudet tar opp dette med etatene det gjelder. Ofte er saksbehandlingstiden så lang at dette går ut over rettssikkerheten til innbyggerne. Komiteen mener det er svært viktig at saksbehandlingstiden reduseres der hvor dette går på rettssikkerheten løs, og ber ombudet fortsatt følge med på saksbehandlingstiden i slike saker.»

Ombudet kan ikke pålegge Skatteetaten å iverksette tiltak. Det understrekes likevel at Kontroll- og konstitusjonskomitéen klart har uttalt at det er svært viktig å redusere saksbehandlingstiden der rettssikkerheten er truet.

Blant annet på bakgrunn av komitéens merknad vil ombudet i 2023 og 2024 gjennomføre flere undersøkelser av saksbehandlingstider i forvaltningen, herunder konsekvenser av lange saksbehandlingstider. Utviklingen i saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda vil også inngå i en slik større situasjonsbeskrivelse.

Konsekvenser av lang saksbehandlingstid – betydningen for muligheten til endring av uriktige avgjørelser

Skatteklagenemndas vedtak er skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en skattesak. Regelen i skatteforvaltningsloven § 13-9 om endring av nemndas vedtak er derfor ment som en snever unntaksregel og en sikkerhetsventil:

«En klagenemnd kan innenfor fristen i § 12-6 første ledd endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp.»

Henvisningen til fristregelen i § 12-6 første ledd betyr at en endring må skje innen fem år etter utgangen av det inntektsåret det er aktuelt å endre fastsettingen for. Fristen vil dermed løpe under hele den ordinære klagebehandlingen.

Selv om adgangen til å endre et endelig vedtak fra Skatteklagenemnda er ment som en snever unntaksregel, må § 13-9 likevel anses som en viktig bestemmelse for å sikre rettssikkerheten der skattefastsettinger senere viser seg å være uriktige.

Det må presiseres at lang saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda ikke vil få betydning for adgangen til endring ved den ordinære klagebehandlingen. Fristen for endring vil i disse tilfellene være avbrutt ved innsending av klagen. De uheldige konsekvensene oppstår dersom Skatteklagenemndas vedtak senere viser seg å være uriktig. Grunnen til dette er at endringsfristen også i disse tilfellene løper fra utgangen av det aktuelle inntektsåret. Den opprinnelige klagen avbryter ikke denne fristen. Den avbrytes ikke før det er sendt en anmodning om endring av Skatteklagenemndas vedtak, eventuelt at nemnda selv tar initiativ til endring. Når saksbehandlingstiden for den opprinnelige klagen er svært lang, er det grunn til å tro at muligheten for Skatteklagenemnda til å endre sine vedtak ofte vil være avskåret.

Tilsvarende situasjon kan tenkes der lang behandlingstid i saker av prinsipiell betydning gjør at skattefastsettingen ikke lenger kan endres på grunn av fristen i skatteforvaltningsloven § 12-6 for andre skattepliktige som i sammenlignbare saker anmoder om endring av tidligere fastsettinger.

Etter ombudets syn er det svært uheldig at lang saksbehandlingstid hos skattemyndighetene skal begrense de skattepliktiges adgang til å få rettet uriktige avgjørelser. Ombudet mener derfor det er all grunn til raskt å utrede en mulig regelverksendring for å forhindre en slik uheldig konsekvens. Dette gjelder særlig fordi det er grunn til å tro at det vil ta tid å redusere saksbehandlingstiden til et lovmessig nivå. Det vises til sivilombudslovens § 25 tredje ledd om Sivilombudets adgang til å underrette forvaltningen om mangler i lovgivningen.

Etter ombudets syn bør det samtidig søkes å finne mulige måter å allerede nå hindre uriktig skattlegging. Lempningsregelen i skatteforvaltningsloven § 9-9 gir mulighet for skattemyndighetene til å «sette ned eller ettergi fastsatt skatt dersom det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet». Som en midlertidig løsning viser ombudet at skattemyndighetene bør anvende lempning i de tilfellene lang saksbehandlingstid er årsaken til at Skatteklagenemnda er avskåret fra å endre et uriktig vedtak.

Lempning bør som nevnt benyttes som en midlertidig løsning. Det primære for skattemyndighetene må være å redusere saksbehandlingstiden og samtidig utrede muligheten for å gjøre endringer som hindrer eller reduserer de uheldige konsekvensene for den enkelte skattepliktige av sammenhengen mellom lang saksbehandlingstid og de gjeldende fristreglene.

Konklusjon

Sivilombudet mener den lange saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda er svært bekymringsfull og går ut over de skattepliktiges rettssikkerhet. Det er svært kritikkverdig dersom dagens situasjon vedvarer.

Ombudet mener det raskt må utredes en mulig endring av fristregelen for endring av uriktige vedtak fra Skatteklagenemnda.

Lempningsregelen i skatteforvaltningsloven § 9-9 bør anvendes som en midlertidig løsning i de tilfellene lang saksbehandlingstid hos skattemyndighetene har ført til at fristen for å endre en uriktig avgjørelse er løpt ut.

16.12.2022 (2022/4813)