

# Kravene til innholdet av en klage etter skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd

5.2.2023 (2022/4188)

Saken gjaldt spørsmålet om hvilke krav som stilles til innholdet av en klage etter skatteforvaltningsloven § 13-5. Den samme dagen som klageren i saken mottok vedtak om endret skattefastsetting, henvendte han seg til skattekontoret. I henvendelsen fremholdt han blant annet at det var «en rekke feil beregninger» med vedtaket.

Skatteklagenemnda mente at henvendelsen ikke oppfylte kravene som stilles til en klage.

Ombudet kom til at Skatteklagenemnda hadde lagt til grunn en uriktig forståelse av skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd. Det sentrale måtte være at henvendelsen fra klageren ga uttrykk for at vedkommende var uenig i vedtaket, og at det kort ble pekt på hva i vedtaket den skattepliktige mente var feil, enten det gjaldt faktum, rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Etter ombudets syn oppfylte henvendelsen fra den skattepliktige kravene som stilles til en klage.

Ombudet mente videre at den skattepliktige ikke hadde fått tilstrekkelig veiledning i saken.

Ombudet ba om at Skattedirektoratet nå sørget for at saken ble klagebehandlet, og at den ble gitt prioritering med utgangspunkt i når klagen først ble fremsatt.

## Sakens bakgrunn

(1) A (heretter klageren eller skattepliktige) mottok 8. april 2019 vedtak om endring av skattefastsettingen for årene 2012–2017. Endringen førte til en stor økning i As alminnelige inntekt for årene som ble tatt opp til endring. A svarte på vedtaket samme dag, og sendte skattekontoret følgende e-post:

«[...] Viser til deres brev mottatt per elektronisk post via Skatteetaten i dag, 8. april 2019.

Det er en rekke feil beregninger i deres brev, da store deler av påstått lønn [de facto] ikke har vært eller blitt utbetalt. Noe som følgelig har stor relevans [for] Deres [beregning] og de summer som er lagt til grunn.

Jeg har hatt, og fortsatt har, alvorlig [sykdom] noe som gjør at jeg vil behøve litt tid til å kunne besvare deres henvendelse detaljert og møysommelig.

Jeg er dog noe overrasket over at Skatteetaten virker [å] legge til grunn påstander fremmet [av] ... som del av Deres «dokumentasjon». Jeg vil konkret komme tilbake [til] dette senere.

Jeg ber om, søker om [sic] utsettelse utover de 6 ukers svarfrist som fremkommer i brevet av i dag.

Jeg vil også svare fortløpende dersom dette er akseptabelt for Dem.

Min økonomiske situasjon tillater ikke meg å kunne få hjelp av advokat dessverre grunnet kostnadene, men jeg vil kunne svare på de ulike punktene så utførlig og med nødvendig dokumentasjon. [...]»

(2) Saksbehandleren i Skatteetaten besvarte henvendelsen 12. april 2019:

«Hei

Klagefristen [er] 6 uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4. Det er mulig å få forlenget frist dersom det er nødvendig. Ta derfor kontakt når klagefristens utløp nærmer seg så kan vi se på saken da.

Du kan selvfølgelig sende inn dokumentasjon fortløpende.

Med hilsen [...]»

(3) Først i brev 21. juni 2021 sendte advokatfirmaet Hulås inn ytterligere informasjon i saken på vegne av skattepliktige. Ifølge dette brevet hadde skattepliktige vært av den oppfatning at hans klage var under behandling. Skattekontoret svarte på brevet 10. september 2021. Etter deres syn var henvendelsen fra skattepliktige 8. april 2019 ikke å anse som en klage, men som en anmodning om å få utsatt klagefristen. Klagefristen på ett år var derfor oversittet, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd. Brevet fra advokatkontoret 21. juni 2021 ble etter dette behandlet som en anmodning om endring etter skatteforvaltningsloven § 12-1. Skattekontoret konkluderte med at saken ikke skulle tas opp til endring.

(4) Skattepliktige klaget 25. april 2021 over skattekontorets avgjørelse om at ettårsfristen var oversittet. Saken ble avgjort av Skatteklagenemnda 19. april 2022, som sluttet seg sekretariatets

innstilling om ikke å ta klagen til følge. I vedtaket ble det vist til kravene til å klage i skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd, og det ble konkludert med at kravene ikke var oppfylt.

(5) Skattepliktige var ikke enig i nemndas vedtak, og varslet skattekontoret om rettslige skritt 20. mai 2022. Varselet ble besvart 27. mai 2022, og skattekontoret tiltrådte Skatteklagenemndas vurdering om at klagerens henvendelse 8. april 2019 ikke var å anse som en klage. Saken ble deretter brakt inn for ombudet

(6) I klagen hit 15. august 2022 fremholdt advokat Anders Christensen på vegne av skattepliktige at henvendelsen 8. april 2019 oppfylte kravene til å klage etter skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd. Det ble pekt på at det ikke stilles strenge krav til å klage, og at skattepliktige klart hadde uttrykt at han mente vedtaket var feil. Skattepliktige mente videre at veiledningsplikten var brutt, blant annet fordi saksbehandleren burde informert om at henvendelsen ikke ble ansett som en klage.

## Våre undersøkelser

(7) Vi valgte å undersøke saken nærmere. I brev 28. september 2022 spurte vi Skattedirektoratet om Skatteklagenemndas vedtak ga uttrykk for en riktig forståelse av skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd andre punktum. Videre spurte vi om det forelå en fast praksis knyttet til hvilke krav som stilles til innholdet av en klage, og om Skatteetaten har interne retningslinjer for hvordan saksbehandlere skal vurdere innkommende klager. I undersøkelsen tok vi også opp at den skattepliktige hadde bedt om, men ikke fått, utsatt klagefrist. Endelig spurte vi om den skattepliktige hadde fått tilstrekkelig veiledning i saken.

(8) Skattedirektoratet svarte på undersøkelsen 7. november 2022. Direktoratets svar knyttet til de innholdsmessige kravene til å klage etter skatteforvaltningsloven gjengis i sin helhet nedenfor:

«Krav til klagens innhold følger av skatteforvaltningsloven § 13-5. Av bestemmelsens tredje ledd følger det at klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på.

Det er ikke en streng praksis i Skatteetaten når det gjelder hvilke krav som stilles til innholdet i en klage. Det er viktig at den skattepliktige får ivaretatt sine rettigheter og få prøvd sine innvendinger til vedtaket.

Vi oppfatter at vedtaket generelt gir uttrykk for en riktig forståelse av skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd annet punktum. Når det gjelder den konkrete saken er det imidlertid noe strengt når det fremheves at det ikke er redegjort for hva påstandene om feilberegning og at deler av lønnen ikke er blitt utbetalt bygger på. I praksis stilles det ikke strenge krav til redegjørelsen så lenge det kommer frem at henvendelsen er ment som en klage og det fremgår hva den skattepliktige er uenig i. Er saksbehandler i tvil om en henvendelse skal anses som en klage eller det er feil eller mangler ved denne, skal den skattepliktige kontaktes (se retningslinje omtalt i punkt 4).

Vi ser imidlertid at det er behov for å tydeliggjøre i Skatteforvaltningshåndboken under kapittel § 13-5 om hva som ligger i lovens krav om at klagen «skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på» for å sikre likebehandling. Bare helt unntaksvis bør skattemyndighetene avvise en klage fordi den ikke inneholder en tilstrekkelig redegjørelse for påstandene. En skattepliktig vil i utgangspunktet ikke ha særlig innsikt i skattereglene og kravene til begrunnelse (redegjørelse) for påstandene må derfor være beskjedne. Primært vil redegjørelsen knytte seg til faktum. Det kan ikke være tilstrekkelig å bare peke på at vedtaket er feil eller at den skattepliktige er misfornøyd med vedtaket, men det kan heller ikke kreves at den skattepliktige skal angi hvordan fastsettingen skal være. Det sentrale må være at den skattepliktige peker på punkter i vedtaket som han mener er feil, enten det gjelder faktum, rettsanvendelsen eller skjønn.»

(9) På spørsmålet om hvorfor den skattepliktige ikke fikk utsatt frist da han ba om det i e-posten 8. april 2019, svarte direktoratet at det normalt bør gis utsettelse i slike tilfeller. Direktoratet oppfattet likevel at saksbehandleren ønsket å imøtekomme den skattepliktige ved å orientere om muligheten for fristutsettelse for å se hvor lang utsettelse det var behov for.

(10) Skattedirektoratet svarte videre at den skattepliktige burde fått nærmere veiledning om mulighetene for fristutsettelse og hva det var behov for av opplysninger. Direktoratet viste imidlertid til at den skattepliktige fikk varsel om endring 28. desember 2018, og at han i melding 9. januar 2019 fikk ytterligere oppfordringer om å komme med informasjon i saken før vedtaket om endring ble fattet. Slik svarbrevet fra saksbehandleren 12. april 2019 var utformet, mente direktoratet at det likevel ville vært naturlig å følge opp den skattepliktige da klagefristen utløp uten at ytterligere opplysninger hadde kommet inn.

(11) Den skattepliktige kom med enkelte merknader til direktoratets svar i brev 22. november 2022. Skattekontorets veiledningsplikt ble på nytt trukket frem. Det ble også vist til at det bør utvises forsiktighet med å avvise klager i saker som åpenbart er av stor betydning for skattepliktige.

## **Sivilombudets syn på saken**

(12) Spørsmålet i saken er om Skatteklagenemnda la til grunn en riktig forståelse av skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd, og om skattepliktige fikk tilstrekkelig veiledning i saken.

### **1. Rettslige utgangspunkter**

(13) Kravene som stilles til en klages form og innhold fremgår av skatteforvaltningsloven § 13-5. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

«(1) Klagen skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som påklages.

(14) (2) Klagen skal være skriftlig.

(15) (3) Klagen skal vise til det vedtaket som det klages over, og om påkrevd gi opplysninger til vurdering av klagerett og av om klagefrist er overholdt. Den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Klage over vedtak om fastsetting av merverdiavgift som følge av at skattemelding ikke er kommet inn, behandles bare dersom klageren samtidig med klagen sender inn skattemelding for den eller de skattleggingsperioder vedtaket gjelder.

(16) (4) Inneholder en klage feil eller mangler, setter forvaltningsorganet en kort frist for retting eller utfylling.»

(17)

(18) Ifølge tredje ledd annet punktum må klagen inneholde «bestemte påstander» og «redegjøre for de forhold påstandene bygger på». Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 9-2 nr. 2 annet punktum, som igjen var ment å svare til skatteloven av 1911 § 88 nr. 2, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 107. Etter § 88 nr. 2 første ledd annet punktum skulle klagen inneholde «bestemte påstander, støttet til forklaringer om de etter klagerens mening sanne forhold». Hverken forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prop. 38 L (2015-2016), eller forarbeidene til ligningsloven av 1980, gir noen ytterligere veiledning om hvilke krav som stilles til innholdet av en klage.

(19) Ombudet er ikke kjent med praksis fra Høyesterett, lagmannsretten eller fra skatteforvaltningen som går nærmere inn på de innholdsmessige kravene til å fremsette en klage etter skatteforvaltningsloven. I en dom fra Søre Sunnmøre herredsrett, inntatt i Utv-1998-90, ble kravene i ligningsloven § 9-2 nr. 2 ikke ansett oppfylt. I dommen ble det imidlertid uttalt at det ikke stilles strenge krav til en klage, men at det måtte kreves noe «mer klar tale» enn i det konkrete tilfellet saken gjaldt, iallfall når det var åpenbart for den skattepliktige hva som menes å være feil med fastsettingen.

(20) I nyere juridiske teori er det få forfattere som går nærmere inn på hvilke innholdsmessige krav som kan stilles til en klage. Den generelle oppfatningen er likevel at det stilles lempelige krav til en klages innhold. Harboe m.fl., Ligningsloven, Kommentarutgave 7. utgave (2015), på side 314, trekker frem at skattepliktige i utgangspunktet ikke vil ha særlig innsikt i skattereglene, at kravene til begrunnelse for påstander om feil ved ligningen må være beskjedne, og at det bare unntaksvis kan avvises en klage fordi den ikke inneholder tilstrekkelig begrunnelse for sine påstander.

(21) I Skatteetatens egne retningslinjer, Skatteforvaltningshåndboken, 7. utgave (2022), gis det ingen omtale av hvilke krav som stilles til innholdet i en klage, men på side 549 uttales følgende om en situasjon der den skattepliktige leverer en foreløpig klage:

(22) «I noen tilfeller sender skattepliktige en klage som tilfredsstillers lovens krav til en klages innhold, men bebuder samtidig at det senere vil bli sendt inn en mer utdypende klage. I slike tilfeller bør skattekontoret sette en frist for å inngi tilleggsopplysninger. Overholdes ikke denne fristen, avgjøres saken på grunnlag av den klagen som foreligger. Se også § 13-4 første ledd.»

(23)

## 2. Skatteklagenemndas vurdering av saken

(24) Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling. I innstillingen konkluderte sekretariatet med at det innholdsmessige kravet til klagen etter skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd ikke var oppfylt. Det ble gitt følgende begrunnelse på side 7 i vedtaket:

(25) «Skattepliktiges henvendelse 8. april 2019 inneholder etter sekretariatets vurdering flere påstander. Det er framholdt at skattekontorets vedtak inneholder feilberegninger og at deler av påstått lønn ikke har blitt utbetalt. Det er også en uttalelse om dokumentasjon som kan forstås slik at den skattepliktige angriper bevisvurderingen. Det er imidlertid slik sekretariatet vurderer det, ikke gjort tilstrekkelig rede for hva skattepliktiges påstander nærmere bygger på til at de innholdsmessige kravene til en klage kan anses oppfylt. [...] Henvendelsen i seg selv framstår dermed etter sekretariatets syn som en foreløpig tilbakemelding fra skattepliktige og ikke som en klage.»

(26)

(27) Ombudet er ikke enig i denne vurderingen. Ordlyden i skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd annet punktum og de øvrige rettskildene som er gjennomgått over, tilsier at det ikke kan stilles strenge krav for at en henvendelse skal anses som en klage. Som direktoratet selv har påpekt i sitt svar til ombudet, bør en klage bare unntaksvis avvises fordi den mangler en tilstrekkelig redegjørelse for påstandene. Ombudet er også enig med direktoratet i at kravene bør være beskjedne, spesielt i situasjoner der det må antas at den skattepliktige har manglende innsikt i skattereglene. Det sentrale må være at henvendelsen fra klageren gir uttrykk for at han er uenig i vedtaket, og at han kort peker på hva det er i vedtaket han mener er feil, enten det gjelder faktum, rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen.

(28) Etter skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd annet punktum skal klagen inneholde «bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på». I henvendelsen 8. april 2019 gir den skattepliktige klart uttrykk for at vedtaket inneholder feil når han skriver «[d]et er en rekke feil beregninger i deres brev». Han peker også på at det er lagt til grunn feil faktiske forhold i saken, jf. «store deler av påstått lønn [de facto] ikke har vært eller blitt utbetalt.» Han legger også til at feilen har virket inn på vedtaket; «[n]oe som følgelig har stor relevans [for] Deres [beregning] og de summer som er lagt til grunn.»

(29) Etter ombudets syn tilfredsstillende henvendelsen fra den skattepliktige kravene som stilles til en klage etter skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd. Leses henvendelsen i sin helhet, er det tydelig at den skattepliktige gjør uttrykk for at han er uenig i vedtaket og ønsker å påklage det. Han opplyser om at han er uten bistand fra advokat, at han er alvorlig syk og at vedtaket har stor betydning for hans økonomiske situasjon. I et slikt tilfelle kan det iallfall ikke stilles strengere krav til utformingen av en klage enn det som gjøres i et normalt tilfelle.

(30) Ombudets konklusjon er at den skattepliktiges henvendelse 8. april 2019 oppfylder kravene til hva som er en klage etter skatteforvaltningsloven § 13-5. På denne bakgrunn ber ombudet om

at klagen tas til behandling og at den gis prioritet med utgangspunkt i når den først kom inn.

### 3. Veiledningsplikten

(31) Etter skatteforvaltningsloven § 13-5 fjerde ledd skal forvaltningsorganet sette en kort frist for retting dersom klagen inneholder feil eller mangler. Bestemmelsen svarer til forvaltningsloven § 32 tredje ledd. I Skatteforvaltningshåndboken, 7. utgave (2022), på side 550 uttales følgende om reguleringen i skatteforvaltningsloven:

(32) «Dersom skattemyndigheten mottar en henvendelse innenfor den ordinære klagefristen, men ser at den ikke tilfredsstillers lovens krav til hva en klage skal inneholde eller tviler på om henvendelsen er ment å være en klage, bør skattepliktige snarest gjøres oppmerksom på det. Skattepliktige får da mulighet til å rette forholdet uten at klageretten går tapt. Det bør fastsettes en ny frist for retting av forholdet. Se også § 13-4 annet ledd.»

(33)

(34) Etter ombudets syn ble ikke skatteforvaltningsloven § 13-5 fjerde ledd og den praksisen Skatteforvaltningshåndboken gir anvisning på, fulgt i denne konkrete saken. Dersom det er usikkert for skattekontoret om en henvendelse er å anse som en klage, må utgangspunktet være at skattekontoret tar initiativ for å avklare med den skattepliktige om henvendelsen er ment som en klage. Skattedirektoratet har i svaret på vår undersøkelse gitt uttrykk for at den skattepliktige skulle fått nærmere veiledning i saken. Ombudet er enig i dette.

(35) I undersøkelsen tok ombudet også opp at den skattepliktige hadde bedt om, men ikke fått, utsatt klagefrist. I svaret på undersøkelsen ga direktoratet uttrykk for at det normale i en situasjon som den klageren var i, burde være at utsatt frist innvilges med en gang. Ombudet er også enig i dette, og mener det er positivt at direktoratet i svaret hit har vist til at deres interne retningslinjer bør tydeliggjøres med hensyn til å gi veiledning om fristutsettelse.

## Konklusjon

(36) Sivilombudet er kommet til at Skatteklagenemnda tolket og anvendte kravet i skatteforvaltningsloven § 13-5 tredje ledd uriktig. Bestemmelsen krever at klagen skal inneholde «bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på». Det kan ikke stilles strenge krav til innholdet av klagen. Det sentrale må være at henvendelsen fra klageren gir uttrykk for at han er uenig i vedtaket, og at han kort peker på hva det er i vedtaket han mener er feil, enten det gjelder faktum, rettsanvendelsen eller skjønnsutøvelsen. Ombudet mener at henvendelsen i den konkrete saken både uttrykker at vedtaket var feil, og hva med vedtaket som var feil. Ombudet mener også at skattekontoret ikke har oppfylt veiledningsplikten i denne saken.

(37) Ombudet ber Skattedirektoratet sørge for at klagen nå blir behandlet, og at den gis prioritet med utgangspunkt i når klagen først ble fremsatt.

5.2.2023 (2022/4188)

