

# Klageadgangen i skattesaker – kampen mot overmakten?

Av senioradvokat Martin Rødland  
mr@advtofte.no

*Skatteetatens måloppnåelse er knyttet opp mot antall kontroller og antall etterberegninger. Slike måleparametere påvirker hvordan kontrollvirksomheten utøves.*

## 1. INNLEDNING

De som opplever å bli kontrollert av skatteetaten med etterfølgende etterberegning, føler seg ofte overkjørt av forvaltningen. Har skatteetaten monopol på hva som er korrekt faktum og riktig forståelse av regelverket? Hvilke muligheter har skattyter til å påklage vedtakene, og er det mulig å nå frem med en klage? Artikkelen vil kaste lys over klageprosessen i skattesaker, hvor tidkrevende prosessen kan være, samt hvilke økonomiske utfordringer en klageprosess kan medføre.

## 2. KONTROLLEN

En kontroll fra skatteetaten skal alltid varsles. Varsel gis enten i form av et skriftlig forhåndsvarsel, eller ved at varselet overleveres idet skatteetaten kommer på uanmeldt stedlig kontroll.

Et skriftlig varsel om kontroll opplyser ofte om at skattesubjektet er tilfeldig valgt ut til kontroll. Dette er nesten uten unntak «*pynting på sannheten*». Skatteetaten har de siste årene blitt mer selektive med hensyn til f.eks. hvilke bransjer som utsettes for kontroll, i den hensikt at flest mulige kontroller skal medføre etterberegninger.



**Martin Rødland** har omfattende erfaring innen rådgivning for næringsdrivende og offentlige virksomheter med særlig vekt på skatte- og merverdiavgiftsrett, samt avtalerett og selskapsrett.

Og la det være klart med en gang: Skatteetaten har et mål om å avdekke feil i alle sine kontroller. Skatteetatens måloppnåelse er knyttet opp mot antall kontroller og antall etterberegninger. Slike måleparametere påvirker hvordan kontrollvirksomheten utøves. Dette er ikke nødvendigvis et problem for rettsikkerheten, men kan være en utfordring for forvaltningens objektive saksbehandling.

Selve kontrollen gjør skattesubjektet til et kontrollobjekt. Kontrollen kan foregå på forskjellige måter, og spenner fra enkle oppgavekontroller til omfattende bokettersyn. Det er ikke uvanlig at kontrollen starter med et møte mellom kontrollørene og kontrollobjektet for å avklare de overordnede rammene for kontrollen. I de fleste tilfeller innhentes den etterspurte informasjonen elektronisk, slik at skatteetaten kan arbeide med kontrollen på sitt eget kontor. I andre tilfeller må det stilles plasser til disposisjon for kontrollørene hos kontrollobjektet.

Kontrollen kan i enkelte tilfeller bli svært langvarig. Dette kan naturligvis bli en betydelig belastning for kontrollobjektet, både fordi det legger beslag på viktige ressurser, f.eks. i en virksomhet med en liten økonomiavdeling, samt at det er knyttet en usikkerhet til hva skatteetaten avdekker. Det kan være greit å være oppmerksom på at skatteetaten ikke tillegger kontrollobjektets kostnader i kontrollperioden nevneverdig vekt.

Ved avsluttet kontroll utarbeides det normalt en rapport over hvilke feil som er avdekket. I noen tilfeller får kontrollobjektet anledning til å kommentere utkastet til rapport skriftlig, mens det i andre tilfeller avholdes avslutningsmøter der utkastet blir diskutert.

Rapporten danner grunnlag for varsel om etterberegning. Som regel er varselet en henvisning til, eller en gjentakelse av, det som fremkommer i rapporten. I de fleste tilfeller er

det på dette tidspunktet kontrollobjektet søker bistand, og tvisten med skatteetaten på mange måter begynner.

### 3. KONFLIKTEN

Etter at rapporten er utarbeidet, og varselet er sendt, har skattekontoret gjort seg opp en forståelse av faktum i saken. Det er ikke uvanlig at kontrollobjektet i kontrollfasen har opplevd saksbehandler som imøtekommende og vennlig, men at denne oppfatningen endres drastisk når rapporten kommer. Skattekontorets jakt på feil medfører i for stor grad at uttalelser, gjerne muntlige, tas i det som oppleves som verste mening, og deretter tillegges stor vekt. Dersom kontrollobjektet på et senere tidspunkt forsøker å korrigere utsagnet, blir dette i altfor mange saker avfeid.

I Norge er skattemoralen og tiltroen til skatteetaten høy. De fleste har derfor stor respekt for kontrollørene de møter. Kontrollobjektet er i tillegg av den tro at kontrollen er tilfeldig, og at kontrolløren ikke har noen baktanker med spørsmålene som stilles. Det oppstår da fare for å gi ufullstendige eller unyanserte beskrivelser av faktum. Det samme skjer dersom skattekontoret stiller ledende eller mangelfulle spørsmål, eventuelt spørsmål til personer om saker som ligger utenfor deres ansvarsområde. Ved skattekontorets innhenting av muntlige uttalelser kan det også være uklart om informasjonen blir forstått riktig av saksbehandler.

Det er med andre ord mange grunner til å stille spørsmål ved om informasjonsinnhenting er god nok, og i for mange saker blir et feilaktig faktum tillagt vekt.

Det er videre ikke uvanlig med uenighet knyttet til regelverket. En lovbestemmelse skal f.eks. være tidløs i den forstand at den bør kunne få anvendelse i et samfunn i betydelig utvikling. Dette fører til at enkelte bestemmelsers ordlyd



blir generell, og grensende til diffuse. Det er videre svært vanlig at innholdet i begreper som benyttes i bestemmelsene, blir fortolket og utviklet gjennom domstols- og forvaltningspraksis.

Skatte- og avgiftsregelverket er således svært retts teknisk utfordrende, og selv om man ved utforming av bestemmelsene bestreber seg på å fremme tilgjengeligheten av disse, vil det være vanskelig for det enkelte skattesubjekt å ha full kontroll på alle problemstillinger som kan oppstå.

Dette frigrir imidlertid ikke skattesubjektet fra ansvaret for en korrekt skatte- og avgiftsbehandling, noe skatteetaten normalt er rask med å presisere.

Konflikten som ofte oppstår, kan i en del tilfeller forverres ved at skatteetaten nesten utelukkende forholder seg til skatteetatens egen forvaltningspraksis når avgjørelser skal fattes. Denne praksisen er normalt ikke kjent for kontrollobjektet, og det kan være vanskelig å kontrollere om denne er i tråd med lovgivers hensikt med regelverket.

Dersom det er skatteetaten som får diktere faktum, og deretter kan benytte egen praksis på dette, kan det bli svært vanskelig for kontrollobjektet å få skatteetaten til å snu.

### 4. KLAGEN

I varselet om etterberegning gis det normalt en frist på tre uker på å inngi tilsvaret i saken. En rekke kontrollobjekter reagerer på denne fristen da skatteetaten selv kan ha brukt måneder, eller år, på kontrollen. Bakgrunnen for dette er at det i mange saker ikke gis tilsvaret, og da er det lite hensiktsmessig å ha en lang tilsvarsfrist. Skattekontoret innvilger normalt forlenget tilsvarsfrist dersom kontrollobjektet ber om det.

Etter at skatteetaten har mottatt et eventuelt tilsvaret, fattes det vedtak i saken. Dessverre ser vi i en del tilfeller at det kan gå svært lang tid fra det er sendt varsel til det fattes vedtak. Skatteforvaltningsloven § 5-2 sier at «skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold».





I domstolspraksis har lengden på saksbehandlingstiden knyttet til ilagt tilleggsatt, blitt vurdert opp mot EMK artikkel 6 nr. 1, som bestemmer at en part har rett til å få en straffesiktelse mot seg avgjort innen rimelig tid. I en sak fra 2004 (Rt. 2004 side 134) ble det slått fast at en tidsbruk på 8 år og 6 måneder ikke var for lenge, basert på en konkret vurdering. I en annen sak fra 2000 (Rt. 2000 side 996) ble 11 års saksbehandlingstid ansett for å gå langt utover kravet til rimelig tid. Det kan virke som om det avgjørende er om saken har blitt liggende ubehandlet hos skattekontoret i en periode. Dette vil domstolen kunne slå ned på. Det fremstår imidlertid som at skatteetaten har svært god tid til å fatte sine vedtak innenfor bestemmelsen om «*ugrunnet opphold*».

Kontrollobjektet har en klagefrist på seks uker fra vedtaket er mottatt. Også denne fristen gis det utsettelse på dersom det bes om det. En klage på vedtaket må være skriftlig og begrunnet.

Det er fullt mulig å anmode skattekontoret

skriftlig om å *omgjøre* sitt vedtak. En slik anmodning kan også subsidiært være en klage, slik at dersom skattekontoret velger ikke å omgjøre vedtaket, så skal anmodningen anses som en klage på vedtaket. En anmodning om omgjøring kan på denne måten gi kontrollobjektet «*en ekstra sjanse*» til å få medhold i sitt syn. Det er imidlertid ingen grunn til å ha for store forhåpninger. Normalt behandles en slik anmodning enten av samme saksbehandler som behandlet vedtaket opprinnelig, eller av en nær kollega.

For å nå frem må man derfor forsøke å belyse andre momenter ved saken som kanskje ikke har kommet tydelig nok frem i vedtaksrunden, eller forsøke å tilbakevise skattekontorets oppfatning av faktum. Som saksbehandler er det enklere å omgjøre et vedtak som følge av at det kommer frem nytt faktum enn at man har forstått regelverket feil.

En klage skal behandles av *klageorganet*, dersom denne ikke blir omgjort hos organet som fattet vedtaket. Normalt betyr dette at saken kommer

opp for Skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda ble opprettet 1. juli 2016, og erstattet de tidligere regionale skatteklagenemndene; Klagenemnda for utenlandssaker; Klagenemnda for storbedrifter og Klagenemnda for merverdiavgift. Det er lovfestet at Skatteklagenemnda skal være uavhengig, og skatteetaten kan dermed ikke instruere nemnda generelt eller i enkeltsaker.

## 5. SKATTEKLAGENEMNDA

Da Skatteklagenemnda ble etablert, var det store forventninger til en uavhengig nemnd for behandling av klagesaker fra skattekontorene. Sekretariatet, som forbereder sakene for Skatteklagenemnda, skulle sikre en mer uavhengig saksforberedelse enn den tidligere ordningen der skattekontoret selv forberedte sakene for klagenemndene. Medlemmene i Skatteklagenemnda har også bedre fagkompetanse enn hva tilfellet var tidligere. Et uavhengig sekretariat og et høyere faglig nivå på nemndsmedlemmene medførte at en rekke rådgivere forventet å se flere omgjorte saker enn fra de tidligere nemndene.

Dessverre har det vist seg at Skatteklagenemnda ikke har klart å leve opp til forhåpningene, og særlig har saksbehandlingstiden vist seg å bli uholdbart lang. Dette har blitt forklart med at det er en svært krevende ressursituasjon i sekretariatet. Saksbehandlingstiden har i en del tilfeller vært på mer enn to år. Som følge av dette har en rekke klager ikke fått en rettslig prøving av sine saker innen rimelig tid.

Problemet blir også ytterligere forsterket av at skatteetaten starter prosessen med inndrivelse av sine krav allerede på vedtakstidspunktet, noe som medfører av det er klager som må legge ut for det etterberegnete beløpet mens man venter på at klagesaken skal behandles. Skatteetaten har forsøkt å bøte på dette problemet ved at tilleggsatt ikke innkreves før saken er endelig avgjort, men i praksis blir

dette som et lite plaster på et stort, blødende sår. Det finnes eksempler på at selskaper har gått konkurs mens man har ventet på avgjørelse i klageinstansen, og dermed aldri fått en rettslig prøving av saken sin.

I et forsøk på å avhjelpe den lange saksbehandlingstiden har sekretariatet leid inn saksbehandlere fra skatteetaten til å forberede saker for Skatteklagenemnda, samt overført enkelte saker fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Dette er i praksis en reversering av hensikten med omleggingen, der nettopp noe av poenget var at et uavhengig sekretariat skulle forberede sakene, og en uavhengig nemnd skulle avgjøre disse. Det har i ettertid vist seg at dette grepet heller ikke har bedret saksbehandlingstiden særlig. Samtidig er det svært lite tilfredsstillende at en klage i praksis forberedes av skattekontoret, i verste fall en nær kollega av den som opprinnelig fattet vedtaket.

Secretariatet, som skriver sin innstilling til Skatteklagenemnda, får skattekontorets faktumfremstilling og opprinnelige vedtak oversendt i forbindelse med saksbehandlingen. I en periode der sekretariatet har press på seg for å få behandlet saker, er det trolig enkelt å legge til grunn den informasjonen som mottas fra skattekontoret. Det er naturligvis slik at klager kan inngi kommentarer, men disse blir i for stor grad oversett eller tillagt betydelig mindre vekt enn skattekontorets faktumfremstilling. Videre har medlemmene i Skatteklagenemnda for mange saker til behandling, og i liten grad mulighet til å sette seg inn i alle sakens dokumenter før det skal fattes en avgjørelse. Det blir dermed også i dette leddet enkelt å si seg enig med sekretariatets innstilling.

Ifølge opplysninger fra sekretariatet får klager medhold i ca. 30 % av sakene. Dette er imidlertid inkludert sakene der skattekontoret selv gir innstilling til Skatteklagenemnda om å endre vedtaket. Det er videre tydelig at store og

kompliserte saker i større grad blir omgjort – her omgjøres bortimot halvparten av sakene. At skattekontoret tar feil i så mange saker, ikke minst der problemstillingene er komplekse og beløpene store, viser at det er svært viktig med en uavhengig klageinstans.

Oppsummert må det kunne stilles spørsmål ved om skattyterne er bedre stilt med den nye ordningen enn man var med den gamle. Særlig gjelder dette med tanke på den uforholdsmessige lange saksbehandlingstiden. Isolert sett er det naturligvis uholdbart med en klagesaksbehandling på to år. Sammenholdt med en saksbehandlingstid på selve kontrollen som i en del tilfeller kan være minst like lang, blir en kontroll fra skattemyndighetene fort en langvarig og tung prosess.

## 6. DOMSTOLEN

Det følger av skatteforvaltningsloven § 15-1 at den som kan klage på en avgjørelse fra skattemyndighetene, også kan reise søksmål om prøving av avgjørelsen. Det kan også reises søksmål om prøving av klageavgjørelser. Søksmålsfristen er 6 måneder fra vedtaket ble sendt den skattepliktige.

Med tanke på hvor mange saker som går gjennom skatteetaten og Skatteklagenemnda årlig er det relativt få saker som ender i domstolene. Bakgrunnen for dette er naturligvis sammensatt, men det er ikke unaturlig å tenke seg at kostnadene og tidsforbruket knyttet til behandling i rettsapparatet er en vesentlig grunn til dette. I tillegg beror nok dette på en oppfatning av hva som skal til for å vinne i saker mot skatteetaten.

Den 27. august 2019 avsa Borgarting lagmannsrett dom i en internprisings sak, der spørsmålet var om internprisen selskapene hadde benyttet, var korrekt. Skatteetaten kom til at prisen som var betalt for en borerigg, var for høy, og vedtok å sette ned prisen med ca. to milliarder kroner.

Lagmannsrettens flertall var enig med skatteetaten, men begrunnelsen er svært oppsiktsvekkende. Flertallet i lagmannsretten kom til at domstolene bør være «noe tilbakeholdne» med å overprøve «den konkrete faktiske bevisbedømmelsen, og særlig økonomiske og markedsmessige vurderingen». Det fremkommer videre at lagmannsretten mener at skatteetaten har «særlig faglig kompetanse til å foreta økonomiske og markedsmessige vurderingen».

Lagmannsrettens uttalelse er overraskende, i den forstand at det fremstår som lite troverdig at skattekontoret skal ha bedre kompetanse på økonomiske og markedsmessige vurderinger enn selskapet selv, eller sakskyndige på området. Hadde skatteetaten fremstått som en objektiv forvalter av regelverket, kunne man kanskje si at dette var en fornuftig tilnærming, men så lenge skatteetaten fremstår som en part i saken, er det naturligvis ingen grunn til å tillegge deres vurderinger mer vekt enn skattesubjektets egne vurderinger, snarere tvert imot.

Denne saken er aktuell utover den konkrete saken fordi lagmannsretten her sier det som det kan virke som om domstolene ofte tenker, at det skal mye til for å omgjøre skatteetatens skjønn, også på områder der de utvilsomt ikke besitter spesialkompetanse. Det sies ofte at man starter i motbakke når man møter staten i domstolen, og uttalelsen fra Borgarting lagmannsrett kan tyde på at det er en sannhet i det.

## 7. KONKLUSJONEN

I gjennomgangen ovenfor males det et relativt dystert bilde av hvordan en kontroll med etterfølgende klage kan oppleves for en skattyter. Jeg vil imidlertid presisere at skatteetaten ansetter personer med et høyt faglig nivå, og at hensikten med denne gjennomgangen ikke er å trekke deres integritet i tvil. Samtidig bør skattyterne være klar over at skatteetaten ikke nødvendigvis er en hyggelig samtalepartner og veileder i en



kontrollsituasjon. Det er et faktum at alt av uttalelser, både skriftlige og muntlige, både presise og upresise, vil kunne bli brukt mot skattyter dersom skatteetaten mener det taler til deres fordel.

En konflikt med skatteetaten kan i mange tilfeller både bli langvarig og kostbar. Det er heller ikke mulig å kreve dekning av kostnader som pådras frem til skatteetaten har fattet vedtak, selv om skattyter på et senere tidspunkt vinner frem med sitt syn.

Unntaket fra dette er dersom skatteetaten har opptrådt på en måte som medfører erstatningsplikt etter ordinære regler. Det er imidlertid ytterst sjelden at vilkårene for dette er oppfylt. Det skal være snakk om ganske store beløp eller viktige prinsipielle problemstillinger for at det skal fremstå som fornuftig å forfølge sakene i domstolene, og skattyter skal ha både økonomiske muskler og tålmodighet for å «holde ut».

Det beste rådet som kan gis når det gjelder den prosessen som er gått gjennom ovenfor, er å gjøre det som er mulig for å unngå at skatteetaten kommer på kontroll. Dette innebærer f.eks. å gi opplysninger om forhold som avviker fra det normale i skattemelding og mva-meldinger. I motsetning til hva som kanskje vil oppfattes som naturlig, virker dette avvergende, og ikke motiverende, for skatteetatens syn på behov for kontroll. Dersom man likevel utsettes for en kontroll, bør kontrollobjektet som et minimum sørge for at all informasjonsutveksling foregår skriftlig. Det kan dessuten være hensiktsmessig å søke bistand så snart kontroll varsles eller innledes, og lenge før rapportutkastet ligger på bordet.

