

Saksnr. 23/1755

10.5.2023

# **Høringsnotat - frister for endring av klagenemndsvedtak på skatteområdet**

## Innhold

1	Innledning .....	3
2	Bakgrunn .....	3
3	Gjeldende rett .....	4
4	Vurderinger og forslag .....	5
	4.1 Innledning.....	5
	4.2 Utgangspunktet for fristen.....	6
	4.3 Fristens lengde .....	7
	4.4 Hvilke klagenemnder som omfattes av forslaget .....	9
5	Ikrafttredelse .....	9
6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	9
7	Personvernkonsekvenser .....	9
8	Forslag til lovendring .....	10

## **1 INNLEDNING**

Departementet sender på høring et forslag om å utvide klagenemndas adgang til å endre sitt eget vedtak etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd. Forslaget går ut på å supplere dagens endringsfrist på fem år etter utgangen av skattleggingsperioden med en frist på seks måneder etter at vedtaket er sendt den skattepliktige.

Formålet med forslaget er å styrke de skattepliktiges rettssikkerhet ved at det blir mulig for klagenemndene å endre sin tidligere skattefastsetting i saker hvor dagens femårsfrist har løpt ut.

Endringsforslaget omfatter Skatteklagenemnda, Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt.

Det foreslås at endringen trer i kraft straks og at den får virkning for alle klagenemndsvedtak hvor endringsfristene ikke er utløpt på ikrafttredelsestidspunktet.

## **2 BAKGRUNN**

På skatteområdet er det tre klagenemnder – Skatteklagenemnda for formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift, Klagenemnda for petroleumsskatt og Skatteklagenemnda for Svalbard. Klagenemndene er klageinstans ved klage over skattekontorets vedtak om skattefastsetting, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 annet til fjerde ledd.

Klagenemndas vedtak er skattemyndighetenes endelige avgjørelse i en klagesak og bør i utgangspunktet ikke endres. Nemnda er i skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd likevel gitt en snever endringsadgang fordi det i helt spesielle tilfeller kan være feil i nemndas avgjørelse som bør kunne endres uten at den skattepliktige er henvist til rettsapparatet. Fristen er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden.

Endring av klagenemndas vedtak kan initieres av den skattepliktige selv, skattekontoret eller av sekretariatet. Normalt oppdages eventuelle feil i et vedtak nært opp til at vedtaket er truffet, enten av skattemyndighetene i forbindelse med effektuering av nemndas vedtak eller av den skattepliktige ved gjennomgangen av vedtaket når det er mottatt. En undersøkelse fra klagebehandlingen ved Skatteklagenemnda viser at flertallet av sakene er tatt opp etter initiativ fra skattemyndighetene. I saker hvor den skattepliktige anmoder om endring, er det stor variasjon i hvor lang tid det går fra vedtaksdatoen til anmodningen sendes inn.

På bakgrunn av den lange saksbehandlingstiden i sekretariatet har Sivilombudet i sak 2022/4813 uttalt at det raskt må utredes en mulig endring av fristregelen for endring av uriktige vedtak fra Skatteklagenemnda. Sivilombudet ga samtidig uttrykk for at 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. Vilkåret for betalingsnedsettelse er at «det av særlige grunner knyttet til fastsettingen virker særlig urimelig å fastholde hele kravet».

### **3 GJELDENDE RETT**

Etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd kan en klagenemnd innenfor fristen i § 12-6 første ledd, endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp. Klagenemndas endringsadgang skal først og fremst benyttes til skattepliktiges gunst, jf. Prop. 38 L (2015-2016) punkt 19.11.3.

Skatteforvaltningsloven § 12-6 fastslår de ordinære fristene for å ta opp en skattefastsetting til endring. Den alminnelige fristen for å ta opp en sak til endring er fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, jf. § 12-6 første ledd. Klagenemndenes frist for å endre eget vedtak er dermed den samme fristen skattekontoret har for å ta

opp en skattefastsetting til endring på eget initiativ etter skatteforvaltningsloven §§ 12-1, 12-3 og 12-4.

Etter skatteforvaltningsloven § 13-9 annet ledd kan en klagenemnd, uavhengig av fristene i lovens kapittel 12, også endre sitt vedtak som følge av en uttalelse fra Sivilombudet i sak der den skattepliktige er part.

Skattepliktige som er uenig i et vedtak, har mulighet til å gå til søksmål mot staten etter skatteforvaltningsloven § 15-1. Søksmål må reises innen seks måneder etter at avgjørelsen er sendt til den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 15-4.

## **4 VURDERINGER OG FORSLAG**

### **4.1 Innledning**

Klagenemndas endringsfrist på fem år innebærer en begrensning i endringsadgangen som i enkelte tilfeller kan gi uheldige konsekvenser. Utgangspunktet for fristberegningen er utløpet av den skatleggingsperioden (for eksempel inntektsåret) fastsettingen gjelder, uavhengig av når klagenemnda traff det vedtaket som eventuelt skal endres. Fristen for endring kan dermed være utløpt allerede på det tidspunktet klagenemnda treffer det vedtaket som senere vurderes omgjort. I saker hvor skattekontoret endrer skattefastsettingen fem år tilbake i tid, kan femårsfristen for den eldste perioden være nær fristutløpet allerede når saken tas opp til endring, og før klagen blir behandlet av klagenemnda, kan fristen være utløpt for én eller flere perioder.

I tillegg legger lang saksbehandlingstid og store restanser i sekretariatet begrensninger for Skatteklagenemndas mulighet til å endre egne skattefastsettinger. Restansene i denne nemnda var per 31. desember 2022 1 624 saker. En undersøkelse Skatteetaten har utført per 17. januar 2023, viser at det var 958 saker til behandling som inkluderer

ett eller flere inntektsår hvor femårsfristen er utløpt (inntektsåret 2017 eller tidligere). Dette utgjør 59 prosent av den totale ubehandlede saksmengden.

Etter departementets vurdering er det på denne bakgrunn behov for å utvide klagenemndenes endringsfrist etter skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd. I det følgende vil departementet gjøre rede for den foreslåtte fristens utgangspunkt og lengde.

#### **4.2 Utgangspunktet for fristen**

De fleste saker om endring av klagenemndsvedtak initieres av skattemyndighetene. Det er sjelden at den skattepliktige kommer med nye opplysninger som det ikke er opplyst om tidligere i prosessen gjennom tilsvær på varsel, klage og partsinnsyn. En friststart som knytter seg til når den skattepliktige ble kjent med det forholdet anmodningen bygger på, eller burde ha skaffet seg kunnskap om dette, slik ordningen er etter trygderettsloven § 27 tredje ledd og tvisteloven § 31-6 første ledd, fremstår derfor lite praktisk på skatteområdet og må i tilfelle suppleres med en annen frist for skattemyndighetene. En slik ordning vil også være ressurskrevende og kan gi vanskelige bevisvurderinger.

Et annet alternativ er at det settes en bestemt endringsfrist som regnes fra klagenemndas vedtak. En slik frist alene kan likevel innebære at skattekontoret får en lengre endringsfrist til gunst enn klagenemnda. Dette kan slå uheldig ut, for eksempel i større sakskompleks hvor noen skattepliktige har klaget og andre ikke.

En tredje løsning er at dagens femårsfrist beholdes, men at den suppleres med en fast frist som tar utgangspunkt i klagenemndas vedtak. En slik frist vil gi mulighet for endring i saker hvor femårsfristen er utløpt, den vil være enkel å forholde seg til for de skattepliktige, den vil være lik for alle og lett kontrollerbar for skattemyndighetene. På

denne bakgrunn foreslår departementet en slik løsning. Hvilken skattleggingsperiode vedtaket gjelder for, får ingen betydning for denne fristen.

Endring av klagenemndas vedtak kan som nevnt initieres av den skattepliktige selv eller av skattemyndighetene. Når det gjelder frister knyttet til den skattepliktige, bestemmer den generelle fristbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 5-5 at fristen begynner å løpe fra det tidspunktet meldingen er kommet fram med mindre noe annet er bestemt.

Det må antas at de fleste vedtakene fortsatt vil bli tatt opp av skattemyndighetene og ikke den skattepliktige. For skattemyndighetene er det viktig at det er lett å kontrollere når en endringsfrist begynner å løpe. Med en frist knyttet til nemndas vedtak gir det størst notoritet om fristen regnes fra det tidspunktet vedtaket er sendt den skattepliktige. Slik er også reglene for søksmålsfristen i skatteforvaltningsloven § 15-4 utformet. Det foreslås derfor at fristens utgangspunkt knyttes til tidspunktet klagenemndas vedtak er sendt den skattepliktige.

#### **4.3 Fristens lengde**

Som nevnt viser Skatteetatens undersøkelser at de fleste sakene tas opp nært opp til at klagenemnda har truffet vedtaket. I vurderingen av hvilke frister som kan være aktuelle, er det tatt utgangspunkt i andre frister som allerede er regulert i skatteforvaltningsloven på sammenlignbare områder: Etter skatteforvaltningsloven § 12-6 fjerde ledd kan skattekontoret senest fire måneder etter vedtakstidspunktet, ta opp sak om endring av skattegrunlaget til ugunst for den skattepliktige dersom det ikke foreligger nye opplysninger i saken. I skatteforvaltningsloven § 15-4 oppstilles det en søksmålsfrist på seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige.

Klagenemndas vedtak vil være endelig avgjort når søksmål ikke er tatt ut innen seks måneder etter at avgjørelsen er sendt den skattepliktige. Hvis klagenemndas

endringsfrist knyttes til rettskraftvirkningene av det vedtaket som ønskes omgjort, gir det etter departementets syn den skattepliktige et godt alternativ til å få rettet feilen uten at det er nødvendig å gå til domstolene. En slik løsning vil gi god sammenheng i regelverket. Når nemndas vedtak er endelig avgjort, innebærer det sluttpunktet i skatteforvaltningsprosessen. Adgangen til å ta opp saken innen dette tidspunktet vil tydeliggjøre funksjonen til skatteforvaltningsloven § 13-9 som en sikkerhetsventil og som et alternativ til domstolsprøving av vedtaket. Fristen vil være enkel å praktisere og være lik for alle skattepliktige. Seks måneder vurderes å være tilstrekkelig lang tid for skattepliktige til å områ seg, herunder vurdere vedtaket og eventuelt konsultere rådgiver. Det er også normalt tilstrekkelig lang tid for skattemyndighetene til å fange opp tilfeller hvor vedtaket bør overprøves.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at fristen for å ta opp klagenemndas fastsetting etter skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd suppleres med en seks månedersfrist fra vedtaket er sendt den skattepliktige. Dette foreslås regulert slik at det i skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum tas inn at fristene i § 12-6 første ledd ikke er til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring innen seks måneder etter vedtaket er sendt den skattepliktige.

Departementet viser til forslag til skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum.

For å avbryte fristen, er det tilstrekkelig at den skattepliktige har sendt inn en anmodning om endring til skattemyndighetene. Hvis det er skattemyndighetene som tar initiativ til endringen, er saken «tatt opp» når den skattepliktige er underrettet om dette. Det er ikke nødvendig at nemnda har truffet nytt vedtak innen fristens utløp.



#### **4.4 Hvilke klagenemnder som omfattes av forslaget**

Skatteklagenemnda for Svalbard og Klagenemnda for petroleumsskatt har ikke hatt samme tilfang av saker som Skatteklagenemnda. Departementet vurderer det likevel som hensiktsmessig å ha like regler for alle klagenemndene. Den foreslåtte endringen i skatteforvaltningsloven § 13-9 første ledd nytt annet punktum vil derfor også omfatte disse nemndene.

### **5 IKRAFTTREDELSE**

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning for alle klagenemndsvedtak hvor endringsfristene ikke er utløpt på ikrafttredelsestidspunktet.

### **6 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Forslagene innebærer ingen økonomiske eller administrative konsekvenser for de skattepliktige.

Forslaget antas ikke å få noen konsekvenser for skattemyndighetene av betydning. Alle anmodninger om endring av vedtak fra Skatteklagenemnda gjennomgås allerede av sekretariatet og nemnda. Det antas at en endring i fristen ikke vil medføre flere anmodninger fra de skattepliktige.

For øvrige klagenemnder antas forslaget ikke å få betydning.

### **7 PERSONVERNKONSEKVENSER**

Det legges til grunn at forslaget ikke har personvernkonsekvenser.

## 8 FORSLAG TIL LOVENDRING

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endring:

§ 13-9 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Fristen i § 12-6 første ledd er likevel ikke til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring innen seks måneder etter at vedtaket er sendt den skattepliktige.*