

Finansdepartementet

28.01.2013

**Høringsnotat om endringer i ligningsloven –
adgang for skattekontoret til å endre sitt
vedtak til fordel for skattyter under den
forberedende klagesaksbehandlingen**

1. Innledning

Finansdepartementet foreslår endringer i ligningsloven slik at skattekontoret kan endre sitt vedtak i endringssak til fordel for skattyter under den forberedende klagesaksbehandlingen. Etter gjeldende rett må klagen avgjøres av skatteklagenemnda selv om skattekontoret finner at klagen er begrunnet. Formålet med forslaget er å begrense antallet saker som må behandles av skatteklagenemnda. Forslaget vil også kunne bidra til å redusere saksbehandlingstiden i saker der skattyteren får medhold i klagen.

Den foreslåtte bestemmelsen i ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum er utformet etter mønster fra forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum. Den innebærer at skattekontoret får den samme omgjøringsadgangen i saker det forbereder for skatteklagenemnda som det i dag har i saker som forberedes for Klagenemnda for merverdiavgift.

Departementet foreslår i tillegg en endring sakskostnadsreglene for at skattyteren skal ha samme rett til dekning av sakskostnader når skattekontoret endrer sitt vedtak i medhold av den nye bestemmelsen som når skatteklagenemnda gir medhold i klagen.

2. Gjeldende rett

Ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b gir skattyter rett til å klage til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak.

Skattekontoret skal forberede saken for skatteklagenemnda, jf. § 3-9 nr. 1. I praksis skjer dette ved at skattekontoret lager innstilling til vedtak i saken.

Saken skal alltid avgjøres av skatteklagenemnda, jf. § 9-8 nr. 1. Skattekontoret har ingen adgang til å fatte vedtak selv om det etter den forberedende

klagesaksbehandlingen skulle komme til at skattyteren bør få medhold i klagen.

Etter forvaltningsloven har underinstansen til sammenligning en viss avgjørelsesmyndighet i saker som gjelder klage over vedtak som den selv har fattet. Det følger av forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum at underinstansen kan oppheve eller endre sitt vedtak dersom den finner klagen begrunnet. Bestemmelsen innebærer at et forvaltningsorgan kan omgjøre sitt vedtak til fordel for klageren under den forberedende klagesaksbehandlingen. Den nye avgjørelsen er et vanlig enkeltvedtak som klageren kan påklage til klageinstansen dersom han eller hun ikke er fornøyd med vedtaket.

3. Departementets vurderinger og forslag

3.1 Generelt

Statistikk fra Skattedirektoratet viser at skatteklagenemndene i 2011 behandlet 3 829 klagesaker. Skattyter fikk fullt medhold i 982 saker og delvis medhold i 685 saker. De tilsvarende tallene for 2009 og 2010 var henholdsvis 3126 og 3712 klagesaker, hvorav skattyter fikk fullt medhold i 617 og 694 saker og delvis medhold i 652 og 767 saker.

Det er grunn til å tro at i en vesentlig del av sakene der skattyter fikk medhold, var skatteklagenemndas vedtak i samsvar med skattekontorets innstilling.

Flere forhold taler for at skattekontoret bør kunne fatte vedtak under den forberedende klagesaksbehandlingen. For det første vil antallet saker som

skal avgjøres av skatteklagenemnda bli redusert. Skatteklagenemnda slipper å behandle saker der skattekontoret mener at skattyter bør få medhold i klagen. Nemnda kan i stedet konsentrere seg om de sakene der det er reell uenighet mellom skattekontoret og skattyteren. For det andre må det antas at skattekontorets arbeidsbyrde vil bli redusert dersom det selv kan fatte vedtak i saken. Skattekontoret slipper å utarbeide innstilling til nemndsvedtak. Det vedtaket som skattekontoret selv fatter vil i mange tilfeller være kortere enn et nemndsvedtak fordi saksforholdet mv. er kjent både for skattekontoret og for skattyteren. For det tredje vil det også for skattyteren være en fordel om skattekontoret får omgjøringsmyndighet. Dette skyldes at saksbehandlingstiden vil bli redusert som følge av at saken ikke må forelegges skatteklagenemnda.

Departementet er kjent med at behovet for at skattekontoret skal kunne avgjøre klagesaker i praksis til en viss grad ivaretas ved at skattekontoret tar sakene opp til endring etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b i stedet for å behandle dem etter de ordinære klagereglene. For at en sak kan tas opp til endring etter § 9-5 nr. 1 bokstav b, er det imidlertid et vilkår at det faktiske grunnlaget for vedtaket som endres var uriktig eller ufullstendig. Dette vilkåret vil ikke være oppfylt i alle saker hvor skattyter gis medhold i sin klage. Når skattekontoret selv tar opp saker til endring, har skattyter heller ikke adgang til å kreve dekning av sakskostnader, ettersom det etter ligningsloven § 9-11 nr. 1 er et krav om at det er skatteklagenemnda som endrer vedtaket til gunst for skattyteren.

Departementet går derfor inn for at skattekontoret skal få adgang til å endre sitt vedtak i endringssak til fordel for skattyteren under den forberedende

klagesaksbehandlingen. Lovendringen foreslås gjennomført ved at det i § 9-8 nr. 1 annet punktum tas inn en bestemmelse om at skattekontoret kan avgjøre saker etter § 9-2 nr. 1 bokstav b dersom det "finner klagen begrunnet". Regelen vil være et unntak fra § 9-8 nr. 1 første punktum som fastsetter at saker som tas opp til endring etter §§ 9-2 og 9-5, skal avgjøres av det organ som er nevnt i disse bestemmelsene. Som tidligere nevnt følger det av § 9-2 nr. 1 bokstav b at skattekontorets vedtak i endringssak kan påklages til skatteklagenemnda.

Den foreslåtte bestemmelsen er utformet etter mønster fra forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum. Forvaltningsloven gjelder i dag utfyllende ved behandlingen av saker om merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 13-1. Skattekontoret får dermed den samme omgjøringsadgangen under den forberedende klagesaksbehandlingen for skatteklagenemnda som det har når det forbereder saker for Klagenemnda for merverdiavgift. Det må antas at dette vil kunne effektivisere skattekontorets arbeid ved behandling av saker som gjelder både skatt og merverdiavgift.

3.2 Nærmere om rekkevidden av skattekontorets endringsadgang

Vilkåret om at skattekontoret "finner klagen begrunnet" innebærer for det første at skattekontoret kan fatte vedtak i saker der det mener at skattyteren skal gis fullt medhold i klagen.

Det kan reises spørsmål om endringsadgangen også bør omfatte saker der skattekontoret bare vil gi skattyteren delvis medhold i klagen. Det er antatt at forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum gir underinstansen hjemmel til å fatte vedtak i slike tilfeller. I Frihagens forvaltningsrett 2.

utgave side 314, punkt 9.2.5 "Underinstansens behandling av klagen" er det uttalt:

"Det er antakelig ikke noe vilkår at klager gis fullt medhold, det er tilstrekkelig at hun eller han kommer bedre ut enn ved det opprinnelige vedtaket, men hovedregelen må klart nok være at underinstansen ikke bør foreta endringer som ikke i det vesentlige imøtekommer klagers ønsker."

Hensynene bak lovforslaget taler for at skattekontoret kan fatte vedtak selv om skattyteren ikke gis fullt medhold. Det vil føre til at flere saker som i dag skal behandles av skatteklagenemnda kan behandles av skattekontoret. Det vil også gi en hurtigere og mer effektiv avvikling av klagesaker der klagen tas delvis til følge og skattyter ikke finner grunn til å bringe saken videre.

Et vedtak som bare gir skattyteren delvis medhold vil alltid kunne påklages av skattyteren. Dette følger av at vedtaket er et "vedtak i endringssak" etter ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b.

På den annen side kan det oppfattes som mer ressurskrevende for skattyter å måtte klage på nytt over skattekontorets vedtak, dersom skattyter ikke får fullt medhold. Det er også viktig at den samlede saksbehandlingen ikke blir så tids- og ressurskrevende at skattyteren av denne grunn ikke klager til skatteklagenemnda. Det er uansett viktig at skattyteren i slike tilfeller blir godt informert om at han eller hun kan fastholde den delen av klagen som skattekontoret ikke har gitt skattyteren medhold i.

Departementet har etter en foreløpig vurdering kommet til at skattekontoret bør ha adgang til å fatte vedtak også dersom kontoret bare gir skattyteren delvis medhold i klagen. Ved denne vurderingen er det lagt særlig vekt på at

skattekontoret skal kunne fatte vedtak også i saker der skattyteren får medhold i det alt vesentlige av klagen. Det er også lagt en viss vekt på at skattekontoret dermed får den samme endringsadgangen i skattesaker som etter forvaltningsloven i saker om merverdiavgift, jf. ovenfor. Departementet ber imidlertid spesielt om at høringsinstansene uttaler seg om dette spørsmålet.

Skattekontoret skal ikke ha myndighet til å gi skattyter fullt avslag på klagen (fastholde vedtaket) eller fatte vedtak som er strengere enn det vedtaket skattyteren har påklaget. Dette følger av at skattekontoret i slike tilfeller ikke finner klagen ”begrunnet”, jf. forslaget til lovtekst.

3.3 Om dekning av sakskostnader

Det følger av ligningsloven § 9-11 nr. 1 første punktum at skattekontoret skal tilkjenne skattyteren sakskostnader når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren. Adgangen til å få dekket sakskostnader bør være den samme når skattekontoret omgjør et påklaget endringsvedtak under den forberedende klagesaksbehandlingen.

Departementet foreslår at derfor en ny bestemmelse i § 9-11 nr. 1 annet punktum som gir hjemmel for å tilkjenne sakskostnader i slike tilfeller.

Gjeldende annet punktum blir nytt tredje punktum og ordlyden endres slik at det gjelder vedtak også fra skattekontoret.

Gjeldende bestemmelser om at skattyteren selv må fremme krav om sakskostnader og at sakskostnader bare kan tilkjennes på nærmere bestemte vilkår, henholdsvis at kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og at det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv, vil også komme

til anvendelse i saker hvor skattekontoret omgjør vedtak under den forberedende klagesaksbehandlingen.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget vil ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser for skatteetaten og skattyterne.

For skatteetaten vil forslaget redusere ressursene som brukes til å behandle klager på skattekontorets vedtak i endringssak. For det første vil skatteklagenemnda få færre saker til behandling. For det andre må det antas at skattekontoret i mange tilfeller vil bruke mindre tid på selv å fatte vedtak enn å utarbeide innstilling til vedtak for skatteklagenemnda.

For skattyteren vil forslaget medføre at saksbehandlingstiden i mange saker blir kortere i saker der han eller hun får medhold i klagen. Dersom skattekontoret skal ha myndighet til å fatte vedtak i saker der skattyteren får delvis medhold og skattyteren ønsker på å påklage det nye vedtaket til skatteklagenemnda, må skattyter utarbeide ny klage og den samlede saksbehandlingstiden vil i enkelte tilfeller kunne bli lengre enn den er i dag.

Vilkårene for å tilkjenne sakskostnader etter § 9-11 vil være de samme enten det er skatteklagenemnda eller skattekontoret som har gitt skattyter medhold i klagesaken. Departementet regner derfor med at forslaget om at skattyter skal tilkjennes sakskostnader når skattekontoret omgjør vedtaket under den forberedende klagesaksbehandlingen, verken vil ha økonomiske konsekvenser for det offentlige eller for skattyterne.

5. Forslag til lovtekst

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 9-8 nr. 1 nytt annet punktum skal lyde:

Skattekontoret kan avgjøre klage etter § 9-2 nr. 1 bokstav b når det finner klagen begrunnet.

§ 9-11 nr. 1 skal lyde:

Når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren helt eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. *Det samme gjelder når skattekontoret i medhold av § 9-8 nr. 1 annet punktum endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren.* Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at melding om vedtaket er kommet fram.