

Riksrevisjonens rapport om klagesaksbehandlingen på skatteområdet

Rapportert i Dokument 1 (2022–2023)



Revisjonen er gjennomført som en forvaltningsrevisjon i henhold til

- **lov om Riksrevisjonen § 9, tredje ledd**
- **instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9**
- **INTOSAls standard for forvaltningsrevisjon (ISSAI 3000)**
- **Riksrevisjonens faglige retningslinjer for forvaltningsrevisjon**

Innhold

1	Innledning	9
1.1	Bakgrunn	9
1.2	Mål og problemstillinger	9
1.2.1	Avgrensning	10
2	Metodisk tilnærming og gjennomføring	11
2.1	Dokumentanalyse	11
2.2	Analyse av registerdata og statistikk	11
2.3	Intervjuer og skriftlige spørsmål	12
2.4	Saksgjennomgang	13
3	Revisjonskriterier	14
3.1	Overordnede mål for Skatteetatens og Skatteklagenemndas klagesaksbehandling	14
3.2	Klageinstanser	14
3.2.1	Skatteklagenemnda	14
3.2.2	Skattedirektoratet	15
3.3	Generelle krav til behandling av skatteklager	15
3.4	Krav til saksbehandlingstid for klager i Skatteetaten og Skatteklagenemnda	16
3.5	Krav til Finansdepartementets og Skattedirektoratets styring	17
3.5.1	Finansdepartementet	17
3.5.2	Skattedirektoratet	18
4	Klagesaksbehandlingen på skatteområdet – utviklingen i saksbehandlingstiden	19
4.1	Klagesaksbehandling ved skattekontorene	20
4.1.1	Ressurser og kompetanse	21
4.1.2	Antall klager	22
4.1.3	Mottak og fordeling av klager	23
4.1.4	Støtte i saksbehandlingen	25
4.1.5	Oppfølging og kvalitetssikring	26
4.1.6	Resultat av behandlingen ved skattekontorene	27
4.1.7	Saksbehandlingstid	29
4.1.8	Saksrestanser	31
4.1.9	Styring og oppfølging	32
4.2	Klagebehandling i Skattedirektoratet	32
4.2.1	Ressurser og kompetanse	32
4.2.2	Antall klager	33
4.2.3	Mottak og fordeling av klager	34
4.2.4	Støtte i saksbehandlingen	34
4.2.5	Dialog og samhandling	35
4.2.6	Oppfølging og kvalitetssikring	36

4.2.7	Resultat av saksbehandlingen	36
4.2.8	Saksbehandlingstid	37
4.2.9	Saksrestanser	39
4.2.10	Styring og oppfølging	39
4.3	Klagebehandling i sekretariatet for Skatteklagenemnda og i Skatteklagenemnda	39
4.3.1	Ressurser og kompetanse	42
4.3.2	Antall klager	44
4.3.3	Mottak og fordeling av klager	44
4.3.4	Støtte i saksbehandlingen	45
4.3.5	Saksforberedelser for Skatteklagenemnda	47
4.3.6	Oppfølging og kvalitetssikring	48
4.3.7	Resultat av saksbehandlingen	49
4.3.8	Saksbehandlingstid i sekretariatet og Skatteklagenemnda	50
4.3.9	Saksrestanser	53
4.3.10	Styring og oppfølging	56
5	Lang saksbehandlingstid – årsaker og konsekvenser	57
5.1	Saksbehandlingstiden gjennom hele klageløpet	57
5.2	Klagerestanser i forhold til antall behandlede klager i året	58
5.3	Årsaker til lang saksbehandlingstid	59
5.3.1	Saksgjennomgang	59
5.4	Konsekvenser av lang saksbehandlingstid	61
5.4.1	Klagesaker på tilleggsskatt	61
6	Styring og oppfølging av effektiviteten og kvaliteten på klagesaksbehandlingen	65
6.1	Kvalitet og uavhengighet i klagesaksbehandlingen	65
6.1.1	Kvaliteten på førstegangsvedtak og saksbehandlingen	65
6.1.2	Avvikssaker – Skatteklagenemndas vedtak avviker fra skattekontorenes vedtak	65
6.1.3	Ny og uavhengig behandling av klagesakene	67
6.2	Skattedirektoratets styring og oppfølging av klagesaksbehandlingen	69
6.2.1	Skattekontorene	69
6.2.2	Klageseksjonen i Skattedirektoratet	70
6.2.3	Sekretariatet for Skatteklagenemnda	70
6.3	Finansdepartementets styring og oppfølging av klagesaksbehandlingen	71
6.3.1	Etableringen av skatteklagenemnda	71
6.3.2	Fastsettelse av mål og resultatkrav	71
6.3.3	Oppfølging og tiltak på området	72
7	Vurderinger	74
7.1	Saksbehandlingstiden for klagesaker på skatteområdet er for lang	74
7.2	Det er fortsatt et betydelig antall eldre klagerestanser i sekretariatet for Skatteklagenemnda	75
7.2.1	Saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatteområdet	75

7.3	Lang saksbehandlingstid har flere uheldige konsekvenser	76
7.3.1	Lang saksbehandlingstid skaper usikkerhet om hva som er riktig rettsanvendelse	76
7.3.2	Tilleggsskatt blir redusert eller frafalt på grunn av lang liggetid – dette kan medføre uønskede tilpasninger og forskjellsbehandling	76
7.3.3	Klager på bindende forhåndsuttalelser blir ikke behandlet innen fastsatte frister	77
7.4	Iverksatte tiltak har ikke sikret en tilfredsstillende klagebehandling på skatteområdet.....	77
7.4.1	Svakheter ved etableringen av Skatteklagenemnda	77
7.4.2	Den videre utviklingen i saksrestansene og saksbehandlingstiden i sekretariatet for Skatteklagenemnda er usikker.....	78
8	Referanseliste.....	79

Tabelloversikt

Tabell 1	Antall årsverk brukt på klagesaksbehandling ved skattekontorene fordelt på divisjoner i 2019–2021	21
Tabell 2	Antall avvikssaker skattekontorene har rapportert til Skattedirektoratet i perioden 2019–2021	66
Tabell 3	Antall stevninger og rettskraftige dommer på skatteområdet i perioden 2015–2021	68

Figuroversikt

Figur 1	Saksgangen i klagesaksbehandling på skatteområdet.....	19
Figur 2	Organisasjonskart for Skatteetaten (1.1.2022)	20
Figur 3	Antall behandlede klager ved skattekontorene i perioden 2019–2021 fordelt på divisjoner.....	22
Figur 4	Resultat av klagesaksbehandling ved skattekontorene i perioden 2019–2021	28
Figur 5	Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandling ved skattekontorene	29
Figur 6	Andel klagesaker behandlet innenfor og utenfor tre måneder.....	30
Figur 7	Antall saksrestanser ved skattekontorene per 31. desember i årene 2019–2021.....	31
Figur 8	Antall klager behandlet av klageseksjonen i perioden 2019–2021	33
Figur 9	Resultat av klagesaksbehandling i Skattedirektoratet i perioden 2019–2021	36
Figur 10	Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandling i klageseksjonen	37
Figur 11	Andel klager på fastsettelse behandlet innenfor og utenfor tre måneder	38
Figur 12	Andel klager på tvangsmulkt behandlet innenfor og utenfor tre uker	38
Figur 13	Antall saksrestanser for klageseksjonen per årsskifte for årene 2019–2021	39
Figur 14	Organisasjonskart for sekretariatet for Skatteklagenemnda	40
Figur 15	Antall utførte årsverk ved sekretariatet for Skatteklagenemnda i perioden 2017–2021.....	42
Figur 16	Antall klager behandlet av sekretariatet for Skatteklagenemnda i perioden 2019–2021.....	44
Figur 17	Resultat av klagesaksbehandling i Skatteklagenemnda i perioden 2019–2021.....	49
Figur 18	Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandling i sekretariatet og Skatteklagenemnda	50
Figur 19	Andel klagesaker behandlet innenfor og utenfor fem måneder	51
Figur 20	Antall behandlede klagesaker på BFU – aldersfordelt.....	52
Figur 21	Saksbehandlingstid for klager på BFU.....	53
Figur 22	Antall saksrestanser ved sekretariatet for Skatteklagenemnda per årsskifte for årene 2019–2021	54

Figur 23 Andel restanser over og under ett år for årene 2020 og 2021 når det tas utgangspunkt i mottaksdato ved sekretariatet	55
Figur 24 Andel restanser over og under ett år i perioden 2019–2021 med utgangspunkt i når klagene ble mottatt ved skattekontorene	55
Figur 25 Gjennomsnittlig saksbehandlingstid ved skattekontorene og klageinstansene for vedtak fattet i perioden 2019–2021	57
Figur 26 Andel klagerestanser av totalt behandlede saker samme år	58
Figur 27 Antall saker hvor tilleggsskatten er redusert eller frafalt på grunn av for lang liggetid (EMK)	62
Figur 28 Antall saksrestanser med tilleggsskatt i sekretariatet for Skatteklagenemnda per mars 2022, aldersfordelt	63

Ordliste og forkortelser

Avvikssaker	Avgjørelse av klageinstansen som avviker fra skattekontorets uttalelse.
Avvisning av klagesaker	Dersom vilkårene for å behandle en klage ikke foreligger, skal klagen avvises i henhold til skatteforvaltningsloven §§ 13-6 annet ledd og 13-7 første ledd.
Bekreftelsesbrev	Brev som sendes skattepliktige for å bekrefte at klagen er mottatt. I brevet angis forventet saksbehandlingstid. Dersom angitt saksbehandlingstid ikke overholdes, blir det sendt nytt brev til klager.
BI Målstyring	IT-basert styringssystem med grunnlag i mål- og resultatstyring.
Bindende forhåndsuttalelse	Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes.
Delvis medhold i klagesaker	Skattepliktige gis medhold for noen forhold som er påklaget.
Dissenssaker	Klager hvor det ikke er enighet om vedtaket.
Dokumentkategori	Kode som beskriver dokumentets (klagesakens) innhold.
Dokumentlister	Liste over dokumenter som følger klagesaken.
Dokumentsenteret	Enhet for mottak og fordeling av dokumenter i Skatteetaten.
Egenfastsettelse	Ifølge skatteforvaltningsloven § 9-1 fastsetter skattepliktige grunnlaget for formues- og inntektsskatt, petroleumsskatt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn, særavgifter, svalbardskatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 og merverdiavgiftskompensasjon ved levering av skattemelding.
Egenretting	Skattepliktige kan selv endre skattegrunnlaget ved å levere endringsmelding etter skatteforvaltningsloven § 9-4.
Elark	Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem.
EMK-bestemmelsene	Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) er en internasjonal avtale inngått av samtlige 47 medlemsland i Europarådet, der statene forplikter seg overfor hverandre til å sikre individenes friheter og rettigheter.
Enkeltvedtak	Avgjørelse som treffes av skattemyndighetene i samsvar med skatteforvaltningsloven, og som er bestemmende for rettigheter eller plikter til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig.
Foreløpig svarbrev	Se «Bekreftelsesbrev».
Fullt medhold i klagesaker	Skattepliktige gis medhold for alle forhold som er påklaget, og skattekontoret må omgjøre det tidligere vedtaket.

Første instans vedtak	Vedtak fattet av skattekontorene som skattemyndighet i første instans.
Ikke medhold i klagesaker	Skattepliktige får ikke medhold i noen forhold i klagen.
Innstilling	Sekretariatets forslag til vedtak i saken, som oversendes nemnda sammen med sakens øvrige dokumenter.
Klageinstans	Den enheten som avgjør klagen. Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet er klageinstanser for klageordningen på skatteområdet.
Klagekode	Kode som angir klageårsaken.
Klagepool	Administrativ organisering av klagebehandlingen.
Oppheving av klagesaker	Klageinstansen kan oppheve saken og sende den tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling etter skatteforvaltningsloven § 13-7 tredje ledd.
Partsinnsyn	I henhold til skatteforvaltningsloven § 5-4 har enhver rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak. Formålet med reglene om partsinnsyn er at en part skal kunne ivareta sine interesser i saken, herunder imøtegå Skatteetatens rettslige og faktiske grunnlag, og at saken skal bli tilstrekkelig opplyst.
Partsstilling	Det framgår av skatteforvaltningsloven § 15-3 første ledd at statens partsstilling utøves av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Dersom en avgjørelse er truffet av en nemnd, utøves partsstillingen av skattekontoret.
Prinsipielle saker	Klager som reiser prinsipielle spørsmål, spørsmål av allmenn betydning, saker som har betydelig skattemessige virkninger, og saker som antas å kunne få stor medieoppmerksomhet.
Redegjørelser/uttalelser	Skattekontorenes saksforberedelser til klageinstansen.
Rettsmiddel	Fellesbetegnelse for ulike måter å angripe rettslige avgjørelser på for å få dem prøvd på ny.
Saksidentifikasjonsnummer	Unik identifikator for hver enkelt (klage)sak i Elark.
Saksrestanse	En klagesak som ikke er ferdigbehandlet.
Sekretariatet for Skatteklagenemnda	Sekretariatet forbereder klagesakene for Skatteklagenemnda, og er faglig administrativt underlagt Skatteetaten. Sekretariatet er faglig uavhengig av Finansdepartementet og Skattedirektoratet.
Seksjon for klage- og enkeltsaker	Seksjonen har ansvar for behandling og oppfølging av klage- og enkeltsaker der Skattedirektoratet er klageorgan eller er tillagt kompetanse til å treffe vedtak.
Skattebegrensning	Reduksjon i skattefastsettelsen for skattepliktige med liten skatteevne etter skatteloven § 17-4.

Skatteklagenemnda	En landsdekkende nemnd som behandler klager på skatt og merverdiavgift. Nemnda består av en leder, en nestleder og 51 ordinære medlemmer og arbeider normalt i avdelinger på tre personer. Klagesakene kan i visse tilfeller gå videre til behandling i stor avdeling der fem personer inkludert nemndas leder eller nestleder deltar. Nemnda er faglig uavhengig av Finansdepartementet og Skattedirektoratet.
Skattekontorene	Skattekontorene er skattemyndighet i første instans. I klagesaker vurderer skattekontorene om vilkårene for å klage er oppfylt, om vedtaket bør omgjøres, eller om saken skal tilrettelegges for rett klageinstans.
Skjønnsfastsettelse	Skattemyndighetene kan fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn når det ikke foreligger noen fastsettelse etter skatteforvaltningsloven kapittel 9 eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettelsen på.
Tidbank	System for registrering og fordeling av timer for Skatteetatens ansatte.
Tilleggsskatt	En administrativ reaksjon som kan ilegges i etterkant for å ha oppgitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. skatteforvaltningsloven § 14-3.
Tvangsmulkt	En løpende daglig mulkt som ilegges den som ikke leverer pliktige opplysninger innen fastsatte frister, den som leverer opplysninger med åpenbare feil, eller den som ikke retter seg etter pålegg om bokføring innen fastsatt frist.
USAK-klager	Klagesaker som ikke er fordelt til saksbehandler.

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Finansdepartementet foreslo i Prop. 1 LS (2014–2015) en ny klagenemndsordning på skatteområdet. Formålet var å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke de skattepliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. I proposisjonen la Finansdepartementet vekt på at hensynet til rettssikkerhet måtte veie tungt, og understreket viktigheten av at klagesakene avgjøres innen rimelig tid og innenfor en forsvarlig kostnadsramme. Stortinget sluttet seg til regjeringens framlegg, jf. Innst. 4 L (2014–2015), og en ny landsdekkende klagenemnd for skatt og merverdiavgift (Skatteklagenemnda) ble etablert 1. juli 2016.

Et eget sekretariat som er administrativt underlagt Skattedirektoratet, forbereder sakene for Skatteklagenemnda. For å sikre en uavhengig klagebehandling er det lovfestet at både sekretariatet for Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet ikke kan instrueres faglig verken av skattekontoret, Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.

En klage på skattefastsettelsen skal sendes til skattekontoret. Dersom skattekontoret ikke avviser klagen eller omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal sakens dokumenter så snart saken er tilrettelagt, sendes til Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet som klageinstans. I 2018 ble det gjort endringer i skatteforvaltningsloven som innebar at et utvalg klagesaker ble overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Dette ble gjort for å redusere antall saker klagenemnda må behandle, med det formål å redusere saksbehandlingstiden og antallet ubehandlede saksrestanser i nemnda. Skattedirektoratets eller Skatteklagenemndas avgjørelse i en klagesak kan ikke påklages videre, men saken kan bringes inn for domstolene for ny vurdering.

Skattekontorene behandlet i 2021 om lag 10 000 klager. Samme år behandlet Skatteklagenemnda om lag 1 200 klager, mens Skattedirektoratet behandlet i underkant av 1 000 klager av de klagetypene som ble overført fra nemnda i 2018.

Etter at Skatteklagenemnda ble etablert i 2016, har saksrestanser for klagesaker bygget seg opp, og saksbehandlingstiden har vært lang. Sivilombudet har undersøkt saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda og mener at den lange saksbehandlingstiden er meget bekymringsfull. Klagesaksbehandlingen drøye tre år etter opprettelsen er ifølge ombudet fortsatt ikke i nærheten av å oppfylle kravene til saksbehandlingstid som reformen i 2016 forutsatte.¹

I Prop. 1 S (2021–2022) står det at samlet saksbehandlingstid for klager som blir sendt til Skatteklagenemnda, fortsatt er for lang, og at Skattedirektoratet fortsatt må følge opp sekretariatet for Skatteklagenemndas arbeid med å redusere saksrestansene. Lang saksbehandlingstid svekker forutberegneligheten og rettssikkerheten for de skattepliktige, noe etableringen av den landsdekkende Skatteklagenemnda i 2016 skulle styrke.

1.2 Mål og problemstillinger

Målet med revisjonen er å undersøke i hvilken grad Skatteetaten og Skatteklagenemnda behandler klager på en tilfredsstillende måte, slik at Stortingets vedtak og forutsetninger om rettssikkerheten til de skattepliktige blir ivarettatt.

Undersøkelsen har følgende problemstillinger:

¹ Sivilombudsmannens avsluttende brev til Skattedirektoratet av 16. oktober 2019.

1. Hva er utviklingen i saksbehandlingstiden i Skatteetaten og Skatteklagenemnda sammenlignet med overordnede mål og krav for klagebehandlingen?
2. Hva forklarer i hovedsak lang saksbehandlingstid og store restanser i klagesaker?
3. Har Finansdepartementet og Skattedirektoratet gjennom sin styring og oppfølging av skatteklageordningen iverksatt tilstrekkelige tiltak for å sikre effektiviteten og kvaliteten i saksbehandlingen?

1.2.1 Avgrensning

Undersøkelsen er avgrenset til å omfatte klager på de saksområdene som skatteforvaltningsloven har lagt til Skatteklagenemnda, inkludert de tre sakstypene som ble overført til Skattedirektoratet i 2018. Dette gjelder blant annet sentrale områder som formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift. Registerdataene og statistikken som presenteres i undersøkelsen, omhandler i all hovedsak perioden 2019–2021.

2 Metodisk tilnærming og gjennomføring

For å besvare de tre problemstillingene i undersøkelsen har vi gjennomført dokumentanalyse, analysert registerdata og statistikk, intervjuet relevante aktører og gjennomført en saksgjennomgang. Undersøkellesperioden omfatter årene 2019–2021, men noen hovedtall for klagebehandlingen i perioden 2016–2018 inngår også i undersøkelsen.

2.1 Dokumentanalyse

Vi har gjennomgått og analysert stortingsdokumenter, regelverk, interne rutiner og retningslinjer, tildelingsbrev, Skatteetatens tertial- og årsrapporter, referater fra styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet samt aktuell rapportering fra sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Vi har også gjennomgått relevante lovbestemmelser med forarbeider, forskrifter, rundskriv og retningslinjer for å få oversikt over krav til saksbehandlingen og for å kartlegge de ulike prosessene i klagebehandlingen – både ved skattekontorene og i de to klageinstansene. Videre har vi gjennomført dokumentanalyse av budsjettproposisjoner, tildelingsbrev og styringsbrev for å undersøke hvilke mål- og resultatkrav som er fastsatt på området. Skatteetatens og sekretariatets års- og tertialrapportering og annen dokumentasjon i forbindelse med styringsdialogen er gjennomgått for å vurdere måloppnåelsen og undersøke hvordan styringssignalene på området er fulgt opp.

Ulike rapporter fra både eksternt og intern gjennomgang av klagesaksbehandlingen på skatteområdet er gjennomgått. Dette omfatter blant rapportene «Gjennomgang av Skatteklagenemnda» av Oxford Research AS (2019), «Helhetlig plan for reduksjon av saksbehandlingstid for klager i Brukerdialog» av arbeidsgruppe fra divisjon brukerdiallog (2019) og «Rapport evaluering av etatens klageprosesser – Forslag til konkrete tiltak og plan for videre arbeid» fra Skatteetaten (2019). I tillegg har vi gjennomgått to avsluttende brev fra Sivilombudet etter at Sivilombudet av eget tiltak og på generelt grunnlag har undersøkt saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda to ganger (2017 og 2019).

2.2 Analyse av registerdata og statistikk

For å få en oversikt over antall klager, resultater av klagebehandlingen, saksbehandlingstider og saksrestanser for perioden 2019–2021 har vi innhentet registerdata og statistikk fra Skatteetaten og sekretariatet for Skatteklagenemnda. Det meste av registerdataene er hentet fra Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem Elark, men noe statistikk er også hentet fra fagsystemet BI Målstyring.

I registerdataene fra saksbehandlersystemet Elark kommer det blant annet fram opplysninger om dato for når klagen ble mottatt ved skattekontorene, når skattekontoret har avgjort eller videresendt saken til klageinstansen, og dato for når klageinstansen har fattet vedtak i saken. Registerdataene inneholder også opplysninger om hva den skattepliktige har klaget på, og om klager er en lønnstaker, en personlig næringsdrivende eller et selskap. Videre gir dataene informasjon om hvilken enhet i Skatteetaten og hvilken klageinstans som har behandlet og avgjort saken, samt hvilket utfall klagen fikk. For å analysere og koble disse ulike variablene i registerdataene med hverandre er det benyttet et saksidentifikasjonsnummer i Elark.

Ved å koble sammen og analysere registerdata ble det avdekket enkelte svakheter med de oversendte datafilene. Det ble blant annet avdekket at en del saker manglet dato for når klagen var mottatt av Skatteetaten, noe som førte til at vi ikke kunne beregne saksbehandlingstid for disse sakene. For andre saker viste analysen at tidsvariablene ga en negativ saksbehandlingstid. I tillegg

var det duplikater i datasettet med saker med vedtaksdato. Det betyr at flere saker var registrert med samme saksidentifikasjonsnummer i Elark. Til sammen medførte dette at om lag ni prosent av sakene som var registrert med vedtak, ble tatt ut av grunnlaget for beregning av saksbehandlingstider i klagebehandlingen. Dette innebærer at i de delene av rapporten som omhandler disse temaene, er tallmaterialet basert på om lag 91 prosent av vedtakene i den aktuelle perioden. Registerdataene er brukt til å beregne både gjennomsnittlige saksbehandlingstider og andelen saker behandlet innen gitt frister. Sammenholdt med annen rapportering på området gir analysene et godt bilde av klagesaksbehandlingen ved skattekontorene og i klageinstansene.

Når det gjelder oversikt over ubehandlede saker, det vil si saksrestanser per årsskiftene 2019, 2020 og 2021, har vi brukt datagrunnlag fra rapporter fra Skattedirektoratet. Grunnen til at vi ikke brukte registerdata til å beregne denne oversikten, var at datafilene fra registerdata ikke ga riktig antall eller aldersfordeling av restansene for de aktuelle årene. I tillegg er det hentet inn oversikter over restanser fra sekretariatet for Skatteklagenemnda. Dette omfatter blant annet oversikter som viser antall restanser hvor den fastsatte tillegsskatten er påklaget.

2.3 Intervjuer og skriftlige spørsmål

Følgende aktører er intervjuet eller har besvart skriftlige spørsmål:

- Finansdepartementet
- Skattedirektoratet
- lederen av Skatteklagenemnda
- sekretariatet for Skatteklagenemnda
- seksjon for klage- og enkeltsaker i Skattedirektoratet
- divisjon brukerdiallog, klagepoolen i avdeling utland, Skatteetaten
- divisjon brukerdiallog, klagepoolen i avdeling innland, Skatteetaten
- divisjon innsats, Skatteetaten

Hovedhensikten med intervjuene med både divisjon brukerdiallog, divisjon innsats, sekretariatet for Skatteklagenemnda og klageseksjonen i Skattedirektoratet var å innhente informasjon om hvordan arbeidet med klagesaksbehandlingen var organisert og innrettet ved skattekontorene og klageinstansene. Viktige temaer var her rutiner og retningslinjer for arbeidet, saksbehandlings- og fagsystemer som var brukt i arbeidet, og skattekontorenes og klageinstansenes ressursbruk og kompetanse på området. I tillegg ble intervjuene brukt til å gjennomgå saksgangen ved klagebehandlingen – fra klagesakene blir mottatt, til vedtakene fattes / sakene sendes til klageinstansene. Her kom vi blant annet inn på hvordan mottak og fordeling av klager foregikk, dialogen med klager, utsendelse av foreløpig svar og oppfølging og kvalitetssikring av saksbehandlingen. I tillegg var saksbehandlingstiden, restansesituasjonen og eventuelle årsaker til lang tidsbruk tema i intervjuene.

I intervju med lederen av skatteklagenemnda var formålet å få opplysninger om erfaringene med den landsdekkende Skatteklagenemnda nesten seks år etter etableringen, om organiseringen av arbeidet i Skatteklagenemnda, om de faglige kravene som stilles fra nemndsledelsen til sekretariatet, og om utfordringene med saksbehandlingstid og restansesituasjonen i sekretariatet. I intervjuet med Skattedirektoratet var hovedhensikten å få opplysninger om direktoratets styring og oppfølging av de ulike enhetene i klagebehandlingen på skatteområdet, det vil si skattekontorene, klageseksjonen i Skattedirektoratet og sekretariatet for Skatteklagenemnda. Viktige temaer var blant annet fastsettelse av resultatkrav og måloppnåelse, kvalitet i saksbehandlingen, ressursbruk på området og tilgang til og bruk av saksbehandlings- og støttesystemer i klagebehandlingen.

Finansdepartementet har gitt skriftlige svar på tilsendte spørsmål om styringen og oppfølgingen av klagesaksbehandlingen. De skriftlige spørsmålene til departementet handlet blant annet om

etableringen av ny klageordning i 2016, administrativ og faglig styring av sekretariatet for Skatteklagenemnda, resultatkrav og måloppnåelse på området, konsekvenser av lang saksbehandlingstid og hvorvidt departementet vurderte tiltak for å bedre saksbehandlingstiden på området.

2.4 Saksgjennomgang

For å belyse nærmere årsaker til lang saksbehandlingstid er det gjennomgått 35 saker hvor analysen av registerdata viste at tidsbruken ved skattekontorene, i sekretariatet og Skatteklagenemnda har vært over gjennomsnittet. En viktig del av saksgjennomgangen var å undersøke hvor lang tid en klage har blitt liggende før den ble påbegynt, og om det var liggetid underveis i behandlingen.

Saksgjennomgangen så også på om lang saksbehandlingstid skyldes manglende aktiviteter fra den skattepliktige selv. Saksgjennomgangen ble gjennomført ved oppslag i Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem Elark med grunnlag i unike saksidentifikasjonsnumre.

3 Revisjonskriterier

3.1 Overordnede mål for Skatteetatens og Skatteklagenemndas klagesaksbehandling

Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet, jf. Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet. Skatteetatens virksomhet og resultater blir vurdert ut fra tre hovedmål. Ett av disse er at samfunnet har tillit til Skatteetaten. I Skatteetatens målbeskrivelse under dette hovedmålet framgår det at skatte- og opplysningspliktige skal oppleve en profesjonell og effektiv saksbehandling, jf. Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet. For Skatteklagenemndas sekretariat er hovedmålet for virksomheten at saksforberedelsene til Skatteklagenemnda skal være effektive og ha god kvalitet. Gjennom behandlingen av Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet har Stortinget sluttet seg til hovedmålene for Skatteetatens og Skatteklagenemndas virksomhet.

3.2 Klageinstanser

3.2.1 Skatteklagenemnda

I forarbeidene til opprettelsen av Skatteklagenemnda, jf. Prop. 1 LS (2014–2015), er bruken av nemnd i klagesaker begrunnet i skattepliktiges behov for en uavhengig prøving av saker der de skattepliktige er uenige i skattemyndighetenes vurdering. I Prop. 86 LS (2017–2018) står det at det er viktig for rettssikkerheten at skattesaker blir prøvd av en nemnd som er faglig uavhengig av Finansdepartementet og Skattedirektoratet. Det blir videre anført i Prop. 1 LS (2014–2015) at saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatteområdet, og at grunnlaget for nemndas avgjørelser i stor grad legges gjennom saksforberedelsen.

I Prop. 1 LS (2014–2015) pekes det på at mange klagesaker er relativt enkle, og at gjennomlesning av saken vil kunne være tilstrekkelig til at sekretariatet finner at den er godt nok forberedt til å behandles i nemnda. I andre saker vil det være behov for at sekretariatet foretar en grundigere vurdering og kvalitetssikring av saken. Departementet antar at dette primært vil være de sakene som er prinsipielle og/eller kompliserte, men at også andre typer saker kan være aktuelle. Etter departementets vurdering er det ikke lenger hensiktsmessig å opprettholde praksisen med at klagen skal behandles av en ny saksbehandler på skattekontoret. Behovet for at klagesakene gjennomgås av ny saksbehandler, blir ivare tatt ved behandlingen i sekretariatet.

Det er viktig at saksforberedelsen legger til rette for at nemnda kan opptre uavhengig, og at allmenheten har tillit til at det finner sted en uavhengig prøving. For å sikre den faglige uavhengigheten i saksbehandlingen er det derfor lovfestet at skattekontoret, Skattedirektoratet eller Finansdepartementet ikke kan instruere verken sekretariatet for Skatteklagenemnda eller Skatteklagenemnda, jf. skatteforvaltningsloven § 2-9. Dette gjelder både generelt og i enkeltsaker.

Skatteklagenemnda er i utgangspunktet klageinstans for vedtak om fastsettelse for de skattarter som er nevnt i skatteforvaltningsloven § 13-3 andre ledd. Skatteklagenemnda er også klageinstans for skattekontorets vedtak om dekning av sakskostnader i saker der skatteklagenemnda er klageinstans i henhold til skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsloven § 5-9 fjerde ledd. Videre er nemnda klageinstans for skattekontorets eller Skattedirektoratets avgitte bindende forhåndsuttalelser om formues- og inntektskatt eller merverdiavgift, jf. skatteforvaltningsloven § 6-2 første ledd. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 andre ledd.

3.2.2 Skattedirektoratet

Fra 1. august 2018 ble klagebehandlingen for tre sakstyper overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Dette gjaldt vedtak om tvangsmulkt og forsinkelsesgebyr etter a-opplysningsloven², vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4 (skattebegrensning) og vedtak om fastsettelse av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når den samlede skattemessige virkningen av det som er påklaget, er under 25 000 kroner³. For sistnevnte sakstype kan Skattedirektoratet likevel beslutte at Skatteklagenemnda skal avgjøre saker av prinsipiell interesse.⁴ Skattedirektoratet er også klageinstans for skattekontorets vedtak om dekning av sakskostnader i saker der Skattedirektoratet er klageinstans i henhold til skatteforvaltningsloven kapittel 13, jf. skatteforvaltningsloven § 5-9 fjerde ledd. Dette omfatter også sakskostnader for de tre sakstypene som ble overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet fra 1. august 2018.

3.3 Generelle krav til behandling av skatteklager

Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti, jf. blant annet Prop. 38 L (2015–2016). Når skattemyndighetene har truffet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig, ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som traff vedtaket, og få en ny realitetsavgjørelse i saken. Retten til klagebehandling forutsetter i utgangspunktet at det er klaget innen fristen, samt at kravene til form og innhold er overholdt.

På skatte- og avgiftsområdet kan enkeltvedtak i henhold til skatteforvaltningsloven § 13-1 påklages av den vedtaket retter seg mot. Vedtak om skattefastsettelse kan også påklages av den som er endelig ansvarlig for den skattepliktiges skatt. I tillegg gir skatteforvaltningsloven diverse selskaper klagerett for enkelte vedtak og skattefastsettelser som har betydning for eiere mv., jf. lovens § 13-2.

Vedtak om skattefastsettelse er en gruppe enkeltvedtak. For klageretten skilles det mellom fastsettelse som er gjennomført av skattepliktige selv etter skatteforvaltningsloven kapittel 9 *Fastsetting*, og enkeltvedtak om fastsettelse fra myndighetenes side, jf. lovens kapittel 12 *Endring uten klage*. Når skatteberegningen gjennomføres av myndighetene, enten som vedtak om endring av skattefastsettelse etter kapittel 12 *Endring uten klage* eller beregning av formues- og inntektsskatt mv. etter lovens § 9-2 tredje ledd, er skatteberegningen et enkeltvedtak som kan påklages, jf. skatteforvaltningsloven kapittel 13 *Klage*. Det er ikke klagerett på fastsettelse av grunnlaget for eller beregning av skatt som den skattepliktige selv har gjennomført i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd og § 9-2 første ledd. I hvilken grad den skattepliktige kan gjennomføre egenendringer av slike fastsettelser, reguleres i lovens § 9-4.

Fristen for å klage på et vedtak er i utgangspunktet seks uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Bestemmelsen gjelder både klager på vedtak om skattefastsettelse og andre avgjørelser som er enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 første ledd bokstav d. Fristen skal regnes fra det tidspunktet meldingen om enkeltvedtaket har kommet fram til klageren, jf. skatteforvaltningsloven § 5-5 første ledd. Selv om klagefristen er oversittet, kan skattemyndighetene ta klagen under behandling dersom det er grunn til det under hensyn til blant annet klagerens forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Skattekontorets vedtak om å avvise en klage som er innkommet innen ettårsfristen, kan påklages etter skatteforvaltningsloven § 13-1. Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd.

Det framgår videre av skatteforvaltningsloven at klagen skal være skriftlig, og at den skal sendes til det organet som har truffet vedtaket som den skattepliktige påklager, jf. skatteforvaltningsloven § 13-5. Samme bestemmelse inneholder også nærmere krav til klagens innhold. Blant annet skal klagen vise

² Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) §§ 10 og 11.

³ Jf. forskrift til skatteforvaltningsloven § 13-3-1.

⁴ Prop. 86 LS (2017–2018). *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga*. Finansdepartementet.

til det vedtaket som det klages på, og den skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forholdene som påstandene bygger på. Inneholder en klage feil eller mangler, skal det forvaltningsorganet som har mottatt klagen, sette en kort frist for retting eller utfylling.

I henhold til skatteforvaltningsloven § 5-4 *Partsinnsyn* i saksdokumenter har enhver rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak. Formålet med reglene om partsinnsyn er at en part skal kunne ivareta sine interesser i saken, herunder imøtegå Skatteetatens rettslige og faktiske grunnlag, og at saken skal bli tilstrekkelig opplyst.

Det framgår videre av skatteforvaltningsloven § 13-6 femte ledd *Saksforberedelse i klagesak* at klageren skal sendes utkast til underinstansens uttalelse. I saker hvor klageinstansen er en nemnd, skal klageren få tilsendt utkast til innstilling til vedtak i nemnda. Klageren har rett til å komme med merknader både til utkast til uttalelse fra underinstansen og til utkast til innstilling til vedtak i nemnda.

I samsvar med forvaltningsretten og god forvaltningspraksis skal klagesaksbehandlingen skje i tråd med sentrale prinsipper om likebehandling og rettssikkerhet.

3.4 Krav til saksbehandlingstid for klager i Skatteetaten og Skatteklagenemnda

Finansdepartementet foreslo i Prop. 1 LS (2014–2015) en ny klagenemndsordning på skatteområdet. Forslaget var ment å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. I Prop. 1 LS (2014–2015) står at det er viktig at sakene avgjøres innen rimelig tid, og at dette gjøres innenfor en forsvarlig kostnadsramme. For den skatte- og avgiftspliktige er det viktig å få avklart sine rettigheter og plikter innen rimelig tid. Stortinget sluttet seg til regjeringens framlegg i Innst. 4 L (2014–2015).

Det framgår av Prop. 38 L (2015–2016) at det ikke vil være hensiktsmessig å lov- eller forskriftsfeste saksbehandlingsfrister for den nye Skatteklagenemnda eller for sekretariatets saksforberedelse, blant annet fordi sakene er av ulikt omfang og kompleksitet. Det ble i proposisjonen lagt til grunn at det gis interne retningslinjer om saksbehandlingsfrister som følges opp av Skattedirektoratet i den alminnelige styringsdialogen med sekretariatet for Skatteklagenemnda. Stortinget sluttet seg til regjeringens framlegg i Innst. 231 L (2015–2016).

I Prop. 1 LS (2014–2015) legges det til grunn at nemnda og sekretariatets arbeid organiseres på en måte som ivaretar hensynet til en rask saksbehandling. Reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 5 *Alminnelige saksbehandlingsregler* gjelder også for behandlingen av klagesaker med mindre noe annet følger av § 13-6 *Saksforberedelse i klagesak*.

I henhold til skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd skal skattemyndighetene forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. I forarbeidene til ny skatteforvaltningslov (Prop. 38 L (2015–2016)) framgår det at det er svært viktig at saker avsluttes innen rimelig tid, slik at forutberegneligheten for de skattepliktige sikres i best mulig grad. Hva som er rimelig tid for saksbehandling, vil variere sterkt etter sakens størrelse, kompleksitet og i hvilken grad den skattepliktige selv bidrar til sakens opplysning. I Prop. 38 L (2015–2016) understreker departementet at det er viktig at Skatteetaten ikke bruker unødige lang tid på å ferdigstille saker, og at saker ikke blir liggende ubehandlet. Departementet viser til at dette bør sikres gjennom måten skatteetaten organiseres på, etatens interne retningslinjer og ellers gode arbeidsrutiner.

Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar, jf. skatteforvaltningsloven § 5-2 andre ledd. Svaret skal gjøre rede for grunnen til at henvendelsen ikke kan behandles tidligere, og så

vidt mulig angi når svar kan ventes. Foreløpig svar kan unnlates dersom det må anses som åpenbart unødvendig. Skatteforvaltningshåndboken presiserer ytterligere hvordan denne bestemmelsen skal overholdes for behandlingen av klager. I håndboken står det at skattemyndighetene alltid skal sende foreløpig svar til en klager og gi en kort redegjørelse for saksgangen. Dersom det allerede på det tidspunktet klagen innkommer, må forventes at saken vil ta uforholdsmessig lang tid å behandle, skal forventet saksbehandlingstid angis mest mulig konkret med en kort begrunnelse. Dersom skattemyndighetene under sin behandling av saken ser at fristen ikke kan holdes, skal det sendes et nytt foreløpig svar om når klagen forventes å være ferdig behandlet.

I Prop. 1 LS (2014–2015) vises det til at Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) slår fast at saker om «straff» skal avgjøres innen rimelig tid. Praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstolen har vist at hva som ligger i «rimelig tid», vil kunne variere ut fra sakens karakter. Kravet om behandling av en sak innen rimelig tid vil gjelde for saker om tilleggsskatt og andre administrative sanksjoner på skatte- og avgiftsområdet. Av Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 5.2. framgår det at en skattepliktig som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse fattes innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 nr. 1. Hvor lang tid som kan gå før denne artikkelen er krenket, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes den skattepliktige eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder med inaktivitet som ikke skyldes den skattepliktige.

Finansdepartementet foreslo i Prop. 86 LS (2017–2018) å overføre enkelte sakstyper fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet, fordi det hadde bygd seg opp betydelige restanser av ubehandlede klager siden Skatteklagenemnda ble etablert i juli 2016. I proposisjonen står det at endringene vil føre til kortere saksbehandlingstid i de sakene nemnda behandler. Videre viser departementet til at bakgrunnen for etableringen av Skatteklagenemnda var et ønske om å samle klagebehandlingen i en uavhengig nemnd og på den måten styrke klageretten og garantien for rettssikkerheten til de skattepliktige. I den forbindelse viser departementet til at en viktig del av rettssikkerheten til de skattepliktige er saksbehandlingstiden for klagene, og at dette ble presisert ved opprettelsen av Skatteklagenemnda, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 13.3. I Innst. 399 L (2017–2018) sluttet flertallet i Stortinget seg til de lovendringene som ble foreslått, og endringene trådte i kraft 1. august 2018.

3.5 Krav til Finansdepartementets og Skattedirektoratets styring

3.5.1 Finansdepartementet

Finansdepartementet har ansvaret for at skatte- og avgiftspolitikken gjennomføres i samsvar med de målene som går fram av Stortingets vedtak og forutsetninger. Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for at Skatteetaten følger opp Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer.

I henhold til *reglement for økonomistyring i staten* § 7 skal ansvarlig departement fastsette overordnede mål, styringsparametere og krav til rapportering for underliggende virksomheter. Styring, oppfølging og kontroll skal tilpasses virksomhetens egenart, risiko og vesentlighet, jf. reglementet § 4. Virksomhetene skal rapportere om måloppnåelse og resultater internt og til overordnet myndighet, jf. reglementet § 9. Departementene skal sørge for at det blir gjennomført evalueringer for å skaffe kunnskap om effektivitet, måloppnåelse og resultater innenfor hele eller deler av departementets ansvarsområde og aktiviteter, jf. reglementet § 16 og *bestemmelser om økonomistyringen i staten* punkt 1.6.3. Departementet har også ansvar for at utgiftsbevilgningene disponeres slik at ressursbruken og virkemidlene er ment å oppnå forutsatte resultater på en effektiv måte.

3.5.2 Skattedirektoratet

Skattedirektoratet leder Skatteetaten, som har ansvaret for å gjennomføre sentrale deler av skatte- og avgiftspolitikken. Den interne styringen i etaten skal være innrettet slik at virksomheten har nødvendig styringsinformasjon og beslutningsgrunnlag til å følge opp aktivitetene og resultatene i etaten, jf. reglementet § 14 og bestemmelsene punkt 2.3.2.

Skatteklagenemnda behandler klager på skatt og merverdiavgift. Et eget sekretariat som er administrativt underlagt Skattedirektoratet, forbereder klagesakene for nemnda. Det administrative ansvaret innebærer at Skattedirektoratet kan gå langt i å bestemme rammer for saksbehandlingen uten at dette går ut over den faglige selvstendigheten til sekretariatet, jf. Prop. 1 S (2019–2020). Organisering av oppgaveløsningen, saksbehandlingstid og måloppnåelse er eksempler på hva overordnet organ kan gi føringer om.⁵

Det er et grunnleggende styringsprinsipp i staten at virksomhetene skal fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av disponible ressurser og forutsetninger gitt av overordnet myndighet og sikre at fastsatte mål og resultatkrav nås, at ressursbruken er effektiv, og at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler, jf. reglement for økonomistyring i staten § 4. Det følger av bestemmelser om økonomistyringen i staten punkt. 2.2 at virksomhetens ledelse har ansvaret for å gjennomføre aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og fastsatte mål og prioriteringer fra departementet. Virksomhetens ledelse skal også sørge for planlegging, gjennomføring og oppfølging, herunder resultat- og regnskapsrapportering.

Videre følger det av *reglement for økonomistyring i staten* § 14 om intern kontroll at virksomheter skal etablere systemer og rutiner som blant annet skal sikre at måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at ressursbruken i virksomheten er effektiv. Det følger av bestemmelsene punkt 2.4 at virksomhetens ledelse har ansvaret for å påse at internkontrollen er tilpasset risiko og vesentlighet, at den fungerer på en tilfredsstillende måte, og at den kan dokumenteres.

⁵ Jf. Prop 1 S (2021–2022) for Finansdepartementet.

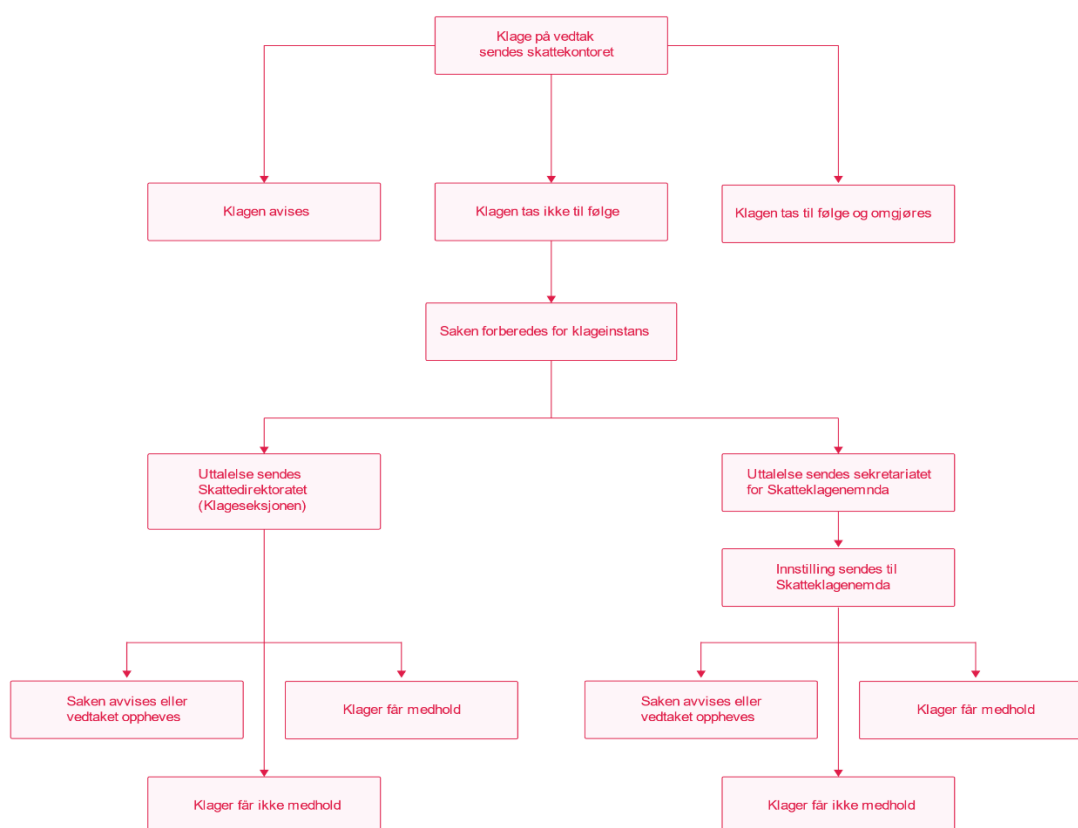
4 Klagesaksbehandlingen på skatteområdet – utviklingen i saksbehandlingstiden

Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti. Når skattemyndighetene har fattet et vedtak, skal en skattepliktig som er uenig, ha rett til å få overprøvd vedtaket av noen andre enn den som fattet vedtaket, og få en ny realitetsvurdering i saken. Retten til klagebehandling forutsetter i utgangspunktet at det er klaget innen fristen, samt at klagen oppfyller krav til form og innhold. Dersom vilkårene for å behandle klagen ikke foreligger, skal klagen avvises.⁶

Hovedmålene for Skatteetaten framgår av Finansdepartementets budsjettproposisjoner og i tildelingsbrev til Skatteetaten. I tilknytning til hovedmålene er det gitt styringsparametere som berører klagesaksbehandlingen, både for skattekontorene og for Skatteklagenemnda, uten at departementet har kvantifisert hvilke krav som gjelder på området. I styringsbrevene fra Skattedirektoratet til skattekontorene og sekretariatet for Skatteklagenemnda har direktoratet konkretisert hvilke krav som gjelder for saksbehandlingen av klager.

En klage på skattefastsettelsen skal sendes til skattekontoret. Dersom skattekontoret ikke avviser klagen eller omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal sakens dokumenter sendes til klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Avhengig av hva det klages på, og hvilket skattemessig beløp klagen omfatter, er det enten Skattedirektoratet eller Skatteklagenemnda som er klageinstans.

Figur 1 Saksgangen i klagesaksbehandlingen på skatteområdet

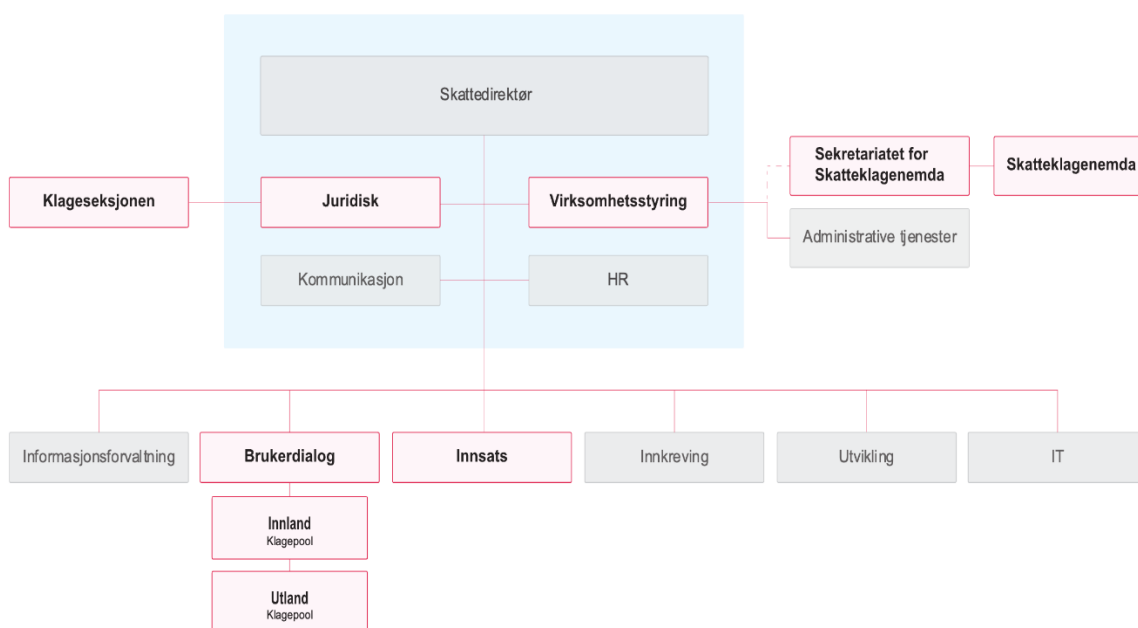


⁶ Jf. skatteforvaltningsloven §§ 13-6 annet ledd og 13-7 første ledd.

4.1 Klagesaksbehandling ved skattekontorene

Etter en omorganisering 1. januar 2019 består Skatteetaten av et direktorat og seks divisjoner med landsdekkende ansvar. Skattekontorene løser oppgaver på etatsnivå og for hele landet, ikke bare for egen region. Divisjonene har ansvar for hver sine fagområder. Fire av divisjonene – informasjonsforvaltning, brukerdiallog, innsats og innkreving – har landsdekkende ansvar for etatens kjerneproduksjon. I tillegg skal divisjonene utvikling og IT støtte kjernevirksomheten og direktoratet.

Figur 2 Organisasjonskart for Skatteetaten (1.1.2022)



Kilde: Skatteetaten.

De fire divisjonene med fagansvar har følgende ansvarsområder⁷:

- **Brukerdiallog** har ansvar for veiledning, kontroll og fastsettelse av skatter og avgifter. Divisjonen sikrer ett kontaktpunkt for Skatteetatens brukere og skal bidra til å sikre at skatte- og avgiftsreglene følges.
- **Innsats** sikrer riktig fastsettelse av skatt og avgift for prioriterte risikoområder og komplekse forhold gjennom kunnskaps- og risikobasert innsats. I tillegg har divisjonen ansvar for helhetlig behandling av storbedriftskonsern m.m.
- **Informasjonsforvaltning** ivaretar Skatteetatens sentrale rolle som informasjonsforvalter i offentlig sektor. Divisjonen er en spesialisert enhet for innhenting, kvalitetssikring, forvaltning og tilgjengeliggjøring av opplysninger internt og eksternt.
- **Innkreving** har hovedansvaret for innkreving (regnskap og innfordring) på vegne av staten. Divisjonen skal sikre at skatter, avgifter og andre krav betales til rett tid.

Brukerdiallog og innsats mottok nesten 90 prosent av klage som ble sendt til skattekontorene i 2021.⁸ I den videre framstilling av skattekontorenes klagesaksbehandling vil det derfor i hovedsak

⁷ Skatteetatens hjemmesider: <https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/om-oss/organisasjon-og-ledelse/organisasjonen/>.

⁸ Registerdata fra Skattedirektoratet.

være omtale av organisering, rutiner og praksis fra disse to divisjonene. De kvantitative dataene vi presenterer, vil også omfatte divisjonene informasjonsforvaltning og innkreving.

Klagesaksbehandlingen er organisert noe ulikt mellom divisjonene. I divisjon brukerdiallog, avdelingene utland og innland, ble det i 2020 etablert egne klagepooler for mottak og behandling av de fleste klagen på avdelingenes ansvarsområde. Bakgrunnen for etableringen av disse klagepoolene var blant annet at klagebehandlingen i avdelingene på dette tidspunktet ble opplevd å være svært fragmentert fordi klagebehandlingen var fordelt på mange grupper i divisjonen.⁹ Begge klagepoolene mener at poolordningen har ført til en bedre klagebehandling i avdelingene.

I divisjon innsats har tre av fire avdelinger klagesaksbehandling: storbedrift, skattekriminalitet og fokusområder. Enhetene som har fastsatt vedtakene det klages på, er de samme som behandler klagen. Klagebehandlingen i divisjon innsats er svært spesialisert, og divisjonen har derfor ikke sett behov for å innføre en ordning med klagepool slik det er gjort i divisjon brukerdiallog.¹⁰

4.1.1 Ressurser og kompetanse

Ressurser brukt på klagebehandling

Tabell 1 Antall årsverk brukt på klagesaksbehandling ved skattekontorene fordelt på divisjoner i 2019–2021¹¹

Divisjon	2019	2020	2021
Brukerdiallog	135	128	112
Innsats	43	32	26
Informasjonsforvaltning	12	13	16
Innkreving	3	3	9
Totalt	193	176	163

Kilde: Skattedirektoratet, tidsregistreringssystemet Tidbank.

Tabell 1 viser at skattekontorene totalt sett har redusert ressursbruken på klagebehandlingen i perioden 2019–2021 med om lag 30 årsverk. Både divisjon brukerdiallog og innsats har redusert bruken av ressurser, mens i divisjonene Informasjonsforvaltning og Innkreving har det vært en økning.

Klagepoolene i avdeling innland og utland opplyser at det er vanskelig å anslå utviklingen i ressursbruken nøyaktig fordi ressursbruken på klagebehandling først ble registrert på egen kode i tidsregistreringssystemet Tidbank fra høsten 2020. Tidligere ble ressursbruken i større grad beregnet med anslag. Begge klagepoolene gir uttrykk for at andre oppgaver i avdelingene har blitt prioritert med ressurser foran klagebehandlingen, og at det derfor er brukt færre årsverk på klagebehandling i 2021 enn i de to foregående årene.

Divisjon innsats registrerer ressursene som medgår til klagebehandling, på egne koder i Tidbank. Dette er gjort siden før omorganiseringen i 2019. Ifølge divisjonen har både avdeling storbedrift, skattekriminalitet og fokusområder fått redusert ressursbruken til klagebehandling. Divisjonen viser til

⁹ Verifisert referat fra intervju med klagepool innland i divisjon brukerdiallog 25. november 2021.

¹⁰ Verifisert referat fra intervju med divisjon innsats 26. november 2021.

¹¹ I omberegningene fra dagsverk til årsverk er ett årsverk satt til 210 dagsverk.

at det har vært en nedgang i antall klager til divisjonen, og dette har sammensatte årsaker. Koronasituasjonen er en av disse.

Kompetanse

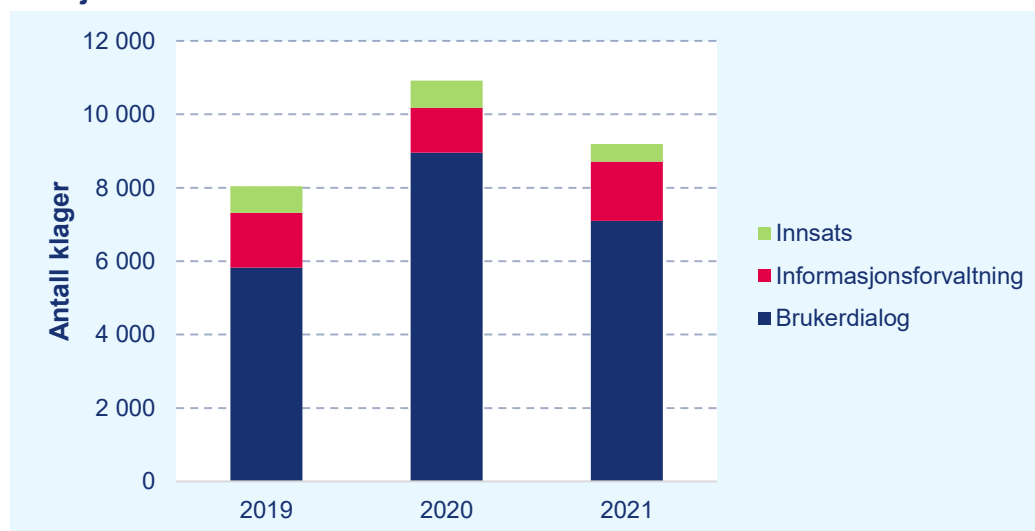
Klagepoolen i avdeling utland opplyser at klager fordeles til saksbehandlere etter kompetanse, og klagepoolen kan be avdelingen om å få tildelt nødvendig kompetanse for å få behandlet klagen. Klagepoolen viser til at de ulike teamene i klagepoolen består av medarbeidere med kompetanse på de klageområdene som de selv har ansvar for. Klagepoolen i avdeling innland opplyser at klagepoolen består av saksbehandlere med juristbakgrunn og ellers erfarne medarbeidere. Behandlingen av klager er spesialisert, og klagepoolen vurderer selv å ha god kompetanse. Det vises også til at klagesaker kan løstes til enten et eget fagteam eller til juridisk stab i divisjonen ved behov. Her blir det blant annet vist til saker og problemstillinger som gjelder tilleggsskatt, hvor det er opprettet et eget team i klagepool innland.

Divisjonen innsats gir uttrykk for at den har tilstrekkelig kompetanse til å sikre effektiv klagebehandling. Hvis divisjonen har et uavklart prinsipielt spørsmål, løstes dette til juridisk stab, som eventuelt må ta dette opp med juridisk avdeling i Skattedirektoratet.

4.1.2 Antall klager

Det har vært en stor nedgang i antall klager på skatteområdet i perioden 2016–2021. En oversikt fra Skatteetaten viser at det i 2016 ble behandlet vel 50 000 klager på skattekontorene, mens det i perioden 2019–2021 årlig ble behandlet mellom 8 000 og 11 000 klager. En viktig årsak til denne nedgangen er skatteforvaltningsloven som ble innført fra 1. januar 2017. I denne loven ble prinsippet om egenfastsettelse og muligheter for egenretting innført. Dette medfører at de skattepliktige selv kan endre skattefastsettelsen i inntil tre år etter levering av skattemeldingen. Det er derfor ikke nødvendig å klage for å få endret fastsettelsen, noe som var eneste muligheten før ny skatteforvaltningslov trådte i kraft.

Figur 3 Antall behandlede klager ved skattekontorene i perioden 2019–2021 fordelt på divisjoner



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 3 viser at det er divisjon brukerdiallog som mottar og behandler klart flest klager av divisjonene i Skatteetaten med vel 7 000 klager i 2021. Divisjon innsats behandler vesentlig færre klager, i underkant av 500 klager i 2021, men klagenes er gjennomgående mer komplekse og ressurskrevende

enn det de øvrige divisjonene behandler. I tillegg til de tre divisjonene som er tatt med i Figur 3, behandler også divisjon Innkreving noen få klager.

Av behandlede klagesaker i perioden 2019–2021 utgjorde klager fra selskaper den største andelen med vel 50 prosent. Klager fra lønnstakere og pensjonister utgjorde om lag 42 prosent, og klager fra personlig næringsdrivende utgjorde litt over én prosent. For om lag sju prosent av de behandlede klagen manglet det opplysninger om hvilken type skattepliktig klageren var.

Den klart største andelen av klager som skattekontorene mottar, gjelder klager på vedtak om fastsettelse av inntekts- og formuesskatt. Av mottatte klager ved skattekontorene i perioden 2019–2021 utgjorde denne klagegruppen nesten 88 prosent, mens klager på vedtak om fastsettelse av tvangsmulkt for a-ordningen og merverdiavgift utgjorde henholdsvis sju og tre prosent.

Av klager på vedtak om fastsettelse av inntekts- og formuesskatt utgjør klager på skattekontorenes skjønnsfastsettelse over halvparten av klagen. Andre områder med relativt mange klager i denne gruppen er klager på formues- og eiendomsskattegrunnlag, klager på vedtak hvor skattekontoret avviker fra opplysninger på lønns- og trekkoppgaven, og klager på merkostnader ved pendling. I tillegg ble det i perioden 2019–2021 registrert mottatt nesten 1 000 klager hvor tilleggsskatt var et av grunnlagene for klagen.

I intervju opplyser divisjon innsats og begge klagepoolene i divisjon brukerdiallog at omfanget av Skatteetatens kontrollvirksomhet har betydning for antall klager som mottas. I den forbindelse blir det pekt på at koronasituasjonen i 2020 og 2021 har redusert etatens kontrollvirksomhet, noe som igjen har ført til færre klager. I tillegg opplyser klagepoolene i divisjon brukerdiallog at kvaliteten på førsteinstansvedtakene også har avgjørende betydning for antall klager. Klagepoolene viser til at det er innført tiltak for å bedre kvaliteten på førsteinstansvedtakene, og nevner blant annet nye rutiner og maler for utforming av vedtak, og at jurister i større grad kvalitetssikrer vedtakene. Klagepool innland mener likevel av enkelte førstegangsvedtak kunne vært bedre begrunnet for å unngå klager på vedtakene.

4.1.3 Mottak og fordeling av klager

Mottak av klager

Når en klage kommer inn til Skatteetaten, mottas den av Dokumentsenteret¹² og registreres i etatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem Elark. Dokumentsenteret fordeler klagen til de ulike enhetene i etaten. Det framgår av intervju at det er noe ulik praksis for hvordan enhetene i etaten viderefordeler klager til saksbehandlere.

Klagepool utland har et mottaksteam som gjennomgår og sorterer alle klager. Mottaksteamet har ansvar for at sakene blir registrert i Elark på riktig saksmappe og med riktig dokumentkategori, forfallsdato og klagekode. Teamet sender også bekreftelsesbrev til klagerne. Mottaksteamet kan avvise en klage og kan også selv behandle enkle klager. Enkle klager er saker som kan behandles innen en arbeidsdag. Klager som krever mer arbeid, blir videresendt til ett av de fire fagteamene i klagepoolen, avhengig av hva klagen gjelder. Klagepool utland opplyser at saksbehandlere på førsteinstansvedtakene ikke er delaktige i klagesaksbehandlingen. Klagesaken blir fordelt til andre saksbehandlere i klagepoolen, slik at man får andre medarbeidere til å se på saken. Man unngår dermed at samme saksbehandler behandler saken to ganger.¹³

Klagepool innland er inndelt i tre grupper, henholdsvis skatt person, skatt selskap og merverdiavgift. I gruppen skatt person skal hver saksbehandler ikke ha mer enn et visst antall klager til behandling. Klagepool innland opplyser at skatt person bruker regnearket Excel til å fordele klager på

¹² Dokumentsenteret er en enhet for mottak og fordeling av dokumenter i Skatteetaten.

¹³ Verifisert referat fra intervju med klagepool utland i divisjon brukerdiallog 24. november 2021.

saksbehandlere. I Excel er det satt opp en oversikt over hvilken kompetanse gruppens medarbeidere har. Dersom gruppen har flere klager enn det som kan fordeles på saksbehandlerne, blir klagene liggende ufordelt. Skatt person hadde primo november 2021 vel 1 000 klager som var ufordelt. Skatt person behandler klagene fortløpende etter alder.¹⁴

Både gruppen skatt selskap og gruppen merverdiavgift i klagepool innland opplyser at klagene fordeles fortløpende til saksbehandlere. Ingen av disse to gruppene hadde ufordelte saker primo november 2021. Gruppen skatt selskap opplyser at klager på skjønnsfastsettelse fordeles direkte til en robot (algoritme) for behandling. Saker som roboten ikke kan behandle, blir returnert til lederen for gruppen skatt selskap, som fordeler klagen til en saksbehandler.

I divisjon innsats blir klagene i all hovedsak fordelt til de samme saksbehandlerne som har gjort førsteinstansvedtaket. Divisjonen innsats opplyser at dette er vanlig praksis, og anser denne praksisen som mest effektiv. Divisjonen viser i denne sammenheng til at Finansdepartementet i forarbeidene til ny nemndsordning uttalte at departementet ikke vurderte det som nødvendig at en sak ble behandlet av andre medarbeidere internt i Skatteetaten når man fikk en uavhengig klagebehandling i sekretariatet og Skatteklagenemnda. Divisjon innsats opplyser at en mulig konsekvens av at man ikke skifter saksbehandler, kan være at færre klager blir omgjort i divisjonen.

Utsendelse av foreløpige svarbrev

Dersom det må ventes at det vil ta uforholdsmessig lang tid før en henvendelse kan besvares, skal organet som mottok henvendelsen, snarest mulig gi et foreløpig svar og så vidt mulig angi når svar kan ventes, jf. skatteforvaltningsloven § 5-2 andre ledd. Det er noe ulik praksis mellom divisjonene brukerdiallog og innsats for utsendelse av foreløpige svarbrev.

Klagepool utland opplyser at mottaksteamet ikke sender bekreftelse på mottak av klage til skattepliktige i de tilfellene der teamet behandler saken med én gang. I alle andre saker sendes foreløpig svar. I bekreftelsesbrevene står det at en klage vanligvis blir behandlet i løpet av åtte måneder. I dette ligger at bruker skal få endelig vedtak innen åtte måneder. Klagepool utland opplyser også at det vanligvis er mye dialog med skattepliktige når saksbehandlingstiden går over fristen, og avdelingen sender derfor ikke nytt bekreftelsesbrev når saksbehandlingsfristen oversittes. Klagepool utland mener dette kan være uheldig i tilfeller der det ikke har vært så mye dialog med de skattepliktige. Klagepoolen sender imidlertid nytt brev dersom den skattepliktige purrer.¹⁵ Klagepool innland opplyser at når teamet mottar en klage, sender det et bekreftelsesbrev hvor det står at klagen er mottatt, og at klager vanligvis blir behandlet i løpet av åtte måneder etter at skattekontoret har mottatt klagen.¹⁶

Divisjon innsats opplyser at den tidligere sendte ut et standardbrev der det ble opplyst at klagen normalt ville bli behandlet innen åtte måneder. Da denne tidsfristen ofte ble overskredet, gikk divisjonen bort fra å sette noen frist i utgående brev og overlot denne presiseringen til sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Dialog med klager

Klagepoolene i divisjon brukerdiallog opplyser at de tar kontakt med skattepliktige dersom det er uklarheter med klagen eller det mangler informasjon eller dokumentasjon. Ifølge klagepoolene skjer kontakten både per telefon, e-post og brev. Dialogen skal dokumenteres i Elark. Begge klagepoolene opplyser at de er mer opptatt av dialog og veiledning nå enn før klagepoolene ble opprettet. Klagepool

¹⁴ Verifisert referat fra intervju med klagepool innland i divisjon brukerdiallog 25. november 2021.

¹⁵ Verifisert referat fra intervju med klagepool utland i divisjon brukerdiallog 24. november 2021.

¹⁶ Verifisert referat fra intervju med klagepool innland i divisjon brukerdiallog 25. november 2021.

innland viser blant annet til at enkelte saker blir løst ved at saksbehandler tar kontakt med skattepliktig for å forklare reglene på området, og at den skattepliktige da kan velge å trekke klagen.

Divisjon innsats opplyser at det ikke er så stort behov for dialog med og veiledning av den enkelte skattepliktige for å få svar på spørsmål eller for å få dem til å rette selv. Divisjon innsats viser til at advokater ofte er involvert i klagesakene som behandles av divisjonen, og at en eventuell dialog om klagen skjer med disse.

4.1.4 Støtte i saksbehandlingen

Rutiner og retningslinjer

Arbeidet med klagebehandling ved skattekontorene er nedfelt i retningslinjer, rutiner og veiledninger (maler). Både divisjon innsats og klagepoolene i divisjon brukerdiallog opplever at retningslinjene fungerer bra som støtte i klagesaksbehandlingen, og at de fører til en mer ensartet oppgaveutførelse. I tillegg til de sentrale rutinene og retningslinjene som gjelder for hele etaten, har divisjonene og avdelingene egne rutiner og sjekklister for klagebehandlingen.

Saksbehandler- og støttesystem

Ved klagebehandlingen bruker skattekontorene de samme systemene som Skatteetaten ellers bruker i oppgaveløsningen. Det viktigste saksbehandlersystemet i klagebehandlingen er Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem Elark. Alle klagesaker skal registreres i Elark, og all dokumentasjon og kommunikasjon vedrørende klagebehandlingen skal skje i dette systemet.

Både klagepoolene i avdeling utland og innland i divisjon brukerdiallog mener at saksbehandlersystemet Elark ikke gir god nok støtte til oppfølging av klagebehandlingen. Klagepool utland peker blant annet på at det er behov for forbedringer i Elark for å kunne ta ut rapporter for å følge opp klagebehandlingen. Klagepool innland viser til at systemet for oppfølging av klagesaker med fordel kunne vært automatisert og integrert i styringssystemene. Klagepoolen opplyser at det ikke er mulig å se alder på sakene aggregert, men at man i stedet må inn på den enkelte sak i Elark. Lederen for klagepool innland opplyser at det er spilt inn et endringsønske om at man ønsker å ha en mulighet for å registrere årsaker til at klager blir omgjort. Det er også spilt inn et ønske om mulighet til å kunne ta ut andre rapporter i Elark, som antall klager mottatt, antall klager ferdigbehandlet, behandlingstid og utvikling over tid mv. for hvert fagområde.

For å holde oversikt over klagebehandlingen bruker alle tre gruppene i klagepool innland regnearket Excel som styringsverktøy i tillegg til Elark. I perioderapporteringen for desember 2021 kommenterer lederen for klagepool innland at det er behov for å få et bedre oppfølgingsverktøy i klagebehandlingen. Et egnet oppfølgingsverktøy bør kunne brukes til å se hvilke klager klagepoolen til enhver tid har, klagekoder på de enkelte saker, saksbehandlingstider på den enkelte sak og hvilke saker som er omgjort, avvist, trukket og sendt til henholdsvis Skattedirektoratet og sekretariatet for Skatteklagenemnda.¹⁷

Divisjon innsats opplyser at det er noe forskjell mellom avdelingene når det gjelder bruken av saksbehandlingssystemer og hvor godt de fungerer. Divisjon innsats viser til at avdeling storbedrift har utviklet et portalsystem hvor det legges inn informasjon om klagesaker fortløpende. Dermed er det mulig å finne tilbake til lignende saker for å se hvordan disse har blitt behandlet tidligere. Det er et åpent system for alle saksbehandlere i avdeling storbedrift og kan bare brukes av denne avdelingen. Systemet har søkefunksjoner der man for eksempel kan se på tilsvarende saker og søke på enkeltord,

¹⁷ BI Målstyring, kommentarer fra lederen av klagepoolen i avdeling innland til perioderapporteringen 31. desember 2021.

og det oppleves som et godt søkeverktøy. Samtlige medarbeidere i avdelingen har ansvar for å oppdatere løsningen, så ansvaret er delegert til produksjonsnivået.¹⁸

Også klagepool innland opplyser at de sammen med juridisk stab i divisjon brukerdiallog har diskutert muligheten for å lage et historisk arkiv, men avventer avklaringer fra personvernombudet i Skatteetaten og juridisk stab i brukerdiallog.

Skattedirektoratet opplyser at det er kjent med utfordringene med Elark, men vurderer at systemet fungerer godt nok som saksbehandlingssystem, selv om det ikke er det enkleste systemet å bruke. I Skattedirektoratets pågående moderniseringsløp inngår både modernisering av de store fagsystemene og saksbehandlingsmodulene. Ifølge direktoratet er et ledd i denne moderniseringen å skille Elark i en fag- og en admin-base. Planen er at det som ligger til fagbasen, og som dekker den løpende saksbehandlingen, skal erstattes med en ny saksbehandlingsløsning etter hvert som moderniseringen av de store produksjonssystemene blir operative.¹⁹

Tilgangen til og bruk av erfaringsdatabase

Skattedirektoratet opplyser at det i 2021 ble gjennomført en kartlegging for å finne ut hvilke behov skattekontorene har for etablering og bruk av et erfaringsarkiv. Meningene var mange og ulike om hva innholdet i og nivået på et erfaringsarkiv bør være. Det er et stort mangfold i type saker i etaten, og det er vanskelig å oppnå en slik helhet som skattekontorene ønsker seg. Målet for direktoratet er å systematisere og videreutvikle de systemene Skatteetaten allerede har, og gjøre tilgjengelig riktig informasjon og veiledning til saksbehandlerne underveis i utvikling av saksbehandlingsløsningene.

Skattedirektoratet peker på en del utfordringer med det å etablere en felles erfaringsdatabase for hele etaten. Det er utfordringer med taushetsplikt og personvern, og det er krevende å publisere enkeltsaker av personvern hensyn. Tidligere vedtak kan ikke nødvendigvis brukes som en mal for nye gode vedtak. Det viktige er at nye og prinsipielle avklaringer blir publisert. Direktoratet viser også til at avdeling storbedrift bruker mye ressurser på å vedlikeholde og utvikle sitt erfaringsarkiv som gjelder et relativt begrenset område.

Ifølge Skattedirektoratet finnes det mange ulike kilder til erfaringsbasert læring i etaten. Nemndssaker behandlet i stor avdeling blir publisert, og retningslinjer, håndbøker og informasjon på intranettet blir oppdatert. Det publiseres også en del informasjon på etatens hjemmeside. Retningslinjer ligger på etatens intranett og er søkbare, men det er ifølge direktoratet nødvendig å heve kompetansen på å bruke digitale verktøy som Lovdata og Skatteetatens interne retningslinjer og å videreutvikle intranettet og temasider mv.

4.1.5 Oppfølging og kvalitetssikring

Det framgår at Skatteetatens retningslinjer for kvalitetsstyring av rettsanvendelsen at kvalitetssikringstiltak kan tilpasses den enkelte oppgave og den enkelte saksbehandler, det vil si situasjonsbestemt kvalitetssikring. Ifølge retningslinjene betyr dette for eksempel at saksbehandlere som normalt leverer produkter med høy kvalitet, ikke bør underlegges samme kvalitetskontroll som nye eller mer uerfarne saksbehandlere. Kvalitetssikringstiltak må videre tilpasses den risikoen for feil som foreligger, og mulige konsekvenser av dette. Både divisjon brukerdiallog og divisjon innsats opplyser at kvalitetssikringen av klagesaksbehandlingen skjer i tråd med etatens retningslinjer.

Klagepool utland opplyser at alle saker i utgangspunktet skal kvalitetssikres for blant annet å bidra til likebehandling. Klagepoolen viser til at kvalitetssikringstiltak kan tilpasses den enkelte oppgave og den enkelte saksbehandler, og at dette for eksempel er aktuelt i saker med medhold der saksbehandler er helt sikker på at vedtaket er korrekt og kvalitetssikrer har godkjent at saken ikke skal kvalitetssikres.

¹⁸ Verifisert referat fra intervju med divisjon innsats 26. november 2021.

¹⁹ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

Videre opplyser klagepool utland at uttalelser i klagesaker som skal oversendes til klageinstansene, enten til sekretariatet for Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet, alltid skal kvalitetssikres i henhold til egne retningslinjer for saksbehandlere og kvalitetssikrere. Det er en egen sjekkliste for kvalitetssikring av uttalelser til klageinstansene. Klagepool utland opplyser også at kvalitetssikring skjer i de ulike fagteamene, og at det er en ressursgruppe som samkjører kvalitetssikringen på tvers av teamene. I tillegg opplyser klagepoolen at den juridiske staben i divisjonen har gått gjennom mange saker for å se på kvaliteten i klagebehandlingen.²⁰

Klagepool innland opplyser at det er noen forskjeller mellom de tre gruppene i klagepoolen når det gjelder kvalitetssikring av klagesaksbehandlingen. Gruppen for skatt selskap opplyser at det gjennomføres kvalitetssikring av både omgjørings- og avvisningssaker og av saker som oversendes klageinstansene for behandling. Gruppen for skatt selskap presiserer at dersom det er helt åpenbare omgjøringer/avvisninger, trenger man ikke å få disse kvalitetssikret. Gruppen for MVA opplyser at både omgjørings- og avvisningssaker og uttalelser til klageinstansene kvalitetssikres. Ifølge gruppen for MVA går arbeidet med kvalitetssikring på omgang, og det er to personer som til enhver tid er ansvarlig for kvalitetssikringen. Erfaringen er at det er mye arbeid med å kvalitetssikre sakene, og at det er en del dialog mellom kvalitetssikrere og saksbehandlere. Gruppen for skatt person opplyser at det er behovsprøvd kvalitetssikring på omgjørings- og avvisningssakene, og det bør tas stikkprøver på omgjøringsvedtak. Alle uttalelser som sendes til klageinstansene, blir ifølge gruppen for skatt person kvalitetssikret. Klagepool innland presiserer at det skal framgå av saksbehandlersystemet Elark hvem som har kvalitetssikret klagen, og om den er godkjent. Sjekklisten som er benyttet ved kvalitetssikringen, skal være vedlagt i saken.²¹

Divisjon innsats opplyser at kvalitetssikringen av klagesaksbehandlingen skjer i henhold til etatens retningslinjer for kvalitetsstyring av rettsanvendelsen. Avdeling storbedrift kvalitetssikrer uttalelsene både på gruppenivå og i nettverket for kvalitet og samordning. Rutiner for kvalitetssikring gjelder også i omgjøringsaker, men det kan være at enklere klagesaker ikke underlegges like nøye kvalitetssikring. Storbedrift har uansett ikke mange saker som blir omgjort. Divisjon innsats viser også til at juridisk stab ikke behandler klagesaker, men bidrar med veiledning, kvalitetssikring av prinsipielle saker og annet juridisk oppfølgingsarbeid knyttet til divisjonens klagesaker.²²

4.1.6 Resultat av behandlingen ved skattekontorene

Skattekontorets rolle i klagebehandlingen er å vurdere om klagen skal avvises, om det opprinnelige vedtaket helt eller delvis skal omgjøres, eller om klagesaken skal forberedes og oversendes til en klageinstans. I oversikten nedenfor er det bare tatt med klagesaker som er kategorisert enten som avvist, omgjort eller oversendt klageinstansen for behandling.²³ For årene 2019 til 2021 utgjorde dette henholdsvis 7 860, 10 838 og 9 060 klagesaker.

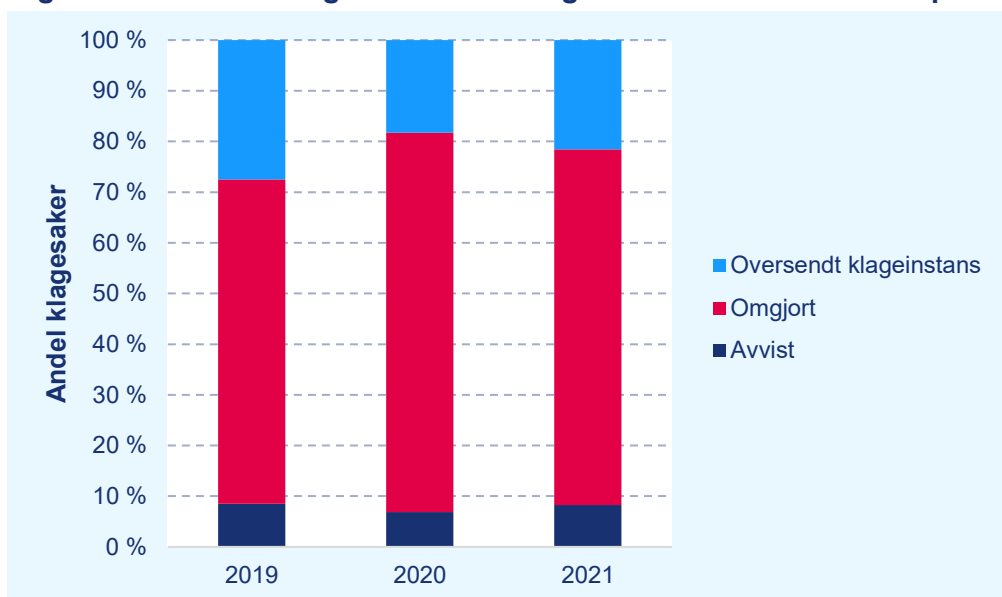
²⁰ Verifisert referat fra intervju med klagepool utland i divisjon brukerdiallog 24. november 2021.

²¹ Verifisert referat fra intervju med klagepool innland i divisjon brukerdiallog 25. november 2021.

²² Verifisert referat fra intervju med divisjon innsats 26. november 2021.

²³ Dokumentkategoriene 65300B, 65303B, 65304B, 65400B, 65403B, 65404B, 65301B, 65302B, 65401B og 65402B.

Figur 4 Resultat av klagesaksbehandlingen ved skattekontorene i perioden 2019–2021



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 4 viser den prosentvise fordelingen av utfallene for klagebehandlingen ved skattekontorene. Samlet for perioden ble om lag 22 prosent av de behandlede klagenes oversendt klageinstansen, noe som utgjorde nesten 6 100 klager. Figuren viser at andelen oversendte saker til klageinstansene i disse årene varierte fra 28 prosent i 2019 til 18 prosent i 2020, mens andelen i 2021 var på 22 prosent. Av totalt antall klager som skattekontorene har videresendt til klageinstansene i perioden, ble 47 prosent sendt Skattedirektoratet og 53 prosent sendt sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Figur 4 viser at den klart største andelen av klager som skattekontorene mottar og behandler, medfører at det opprinnelige vedtaket blir helt eller delvis omgjort. For perioden som helhet ble om lag 19 500 klagesaker helt eller delvis omgjort av skattekontorene, hvorav nesten 18 600 ble helt omgjort. Antall omgjøringer ved skattekontorene i perioden 2019–2021 utgjorde 70 prosent av de behandlede sakene. For de tre årene var andelen henholdsvis 64, 75 og 70 prosent. Andelen omgjøringer i forhold til skattekontorenes administrative tilknytning viser relativt store forskjeller mellom divisjon brukerdiallog og divisjon innsats. I perioden som helhet omgjorde brukerdiallog 75 prosent av de behandlede klagenes, mens divisjon innsats i samme periode omgjorde 27 prosent.

For omgjøringer opplyser begge klagepoolene i divisjon brukerdiallog og divisjon innsats at den viktigste årsaken til at klagesaker blir omgjort, er at skattepliktige kommer med nye opplysninger og sender inn ny dokumentasjon etter at de har blitt varslet om endring av fastsettelse. I tillegg omgjøres vedtak i skattepliktsaker der skattekontoret mottar nye opplysninger fra arbeidsgivere. Divisjon innsats opplyser også at saker kan omgjøres på bakgrunn av nye juridiske vurderinger i saken, og da særlig knyttet til storbedriftssegmentet.

Figur 4 viser at andelen klager som blir avvist av skattekontorene, har vært stabil i den aktuelle treårsperioden. For de tre årene samlet var andelen avviste klager åtte prosent. Variasjonen mellom divisjonene var også mindre for avviste klager, fra fem prosent i divisjon innsats til åtte prosent i divisjon brukerdiallog. Både divisjon brukerdiallog og innsats opplyser at det skal mye til for at en klage blir avvist. Begge divisjonene opplyser at selv om en klage kommer inn etter klagefristen, blir klagen vurdert behandlet dersom den er godt opplyst og de skattepliktige sender inn nødvendig informasjon og dokumentasjon. Dersom formalkravet i klagen ikke er oppfylt eller det er andre mangler ved klagen, gis klager mulighet til å rette manglene før klagen eventuelt blir avvist.

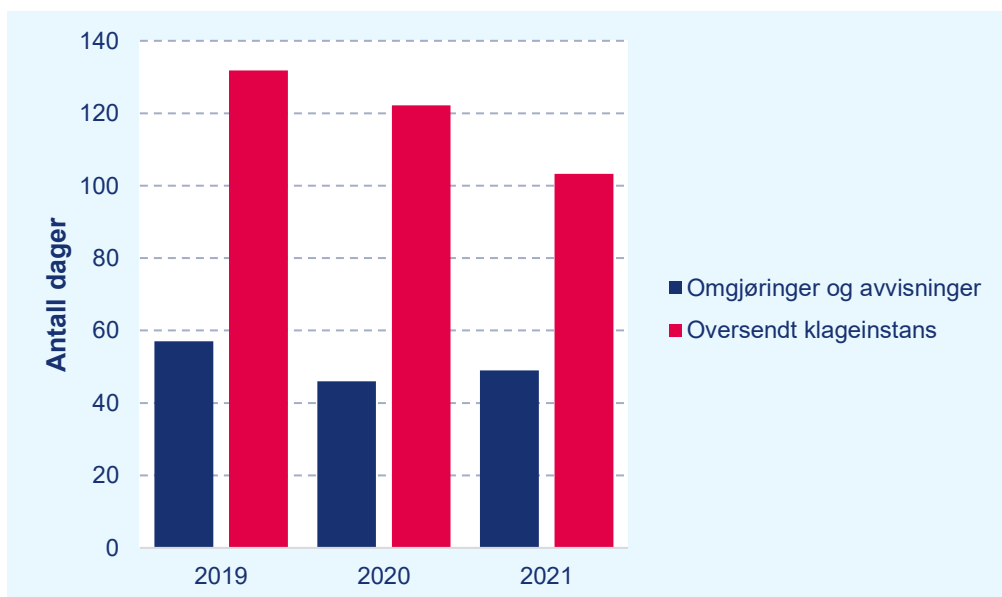
4.1.7 Saksbehandlingstid

Med utgangspunkt i Finansdepartementets styringsparametere har Skattedirektoratet fastsatt krav til skattekontorenes klagesaksbehandling. For årene 2019–2021 var det generelle kravet til skattekontorenes saksbehandling at 80 prosent av mottatte klager skulle behandles innen tre måneder fra mottak av klagen. På grunn av ulik saksportefølje har enkelte enheter i etaten resultatkrav som avviker fra det generelle kravet.²⁴

Gjennomsnittlig saksbehandlingstid

Saksbehandlingstiden i Figur 5 er beregnet fra klagen er registrert mottatt av Skatteetaten, til enten at skattekontorene har fattet vedtak om omgjøring eller avvisning, eller at klagen er ferdig forberedt og uttalelse (redegjørelse) er sendt til en av klageinstansene. I beregningen av gjennomsnittlig saksbehandlingstid er det bare tatt med klagesaker som er registrert med dato for de aktuelle beregningene.

Figur 5 Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandlingen ved skattekontorene



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 5 viser at det har vært nedgang i den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden ved skattekontorene i perioden 2019–2021. Nedgangen har vært størst for klager som skattekontorene oversender til klageinstansen, og noe mindre for saker der utfallet er omgjøringer eller avvisninger.

For saker som sendes til klageinstansene, har saksbehandlingstiden gått ned fra 132 dager i 2019 til 103 dager i 2021, mens saksbehandlingstiden for omgjøringer og avvisninger i samme periode er redusert fra 57 til 49 dager. Fra januar 2020 ble praksis for skattekontorenes saksforberedelser til klageinstansene endret ved at en lengre redegjørelse ble erstattet med en kortere uttalelse. Endringen ble gjort for at skattekontorene skulle spare ressurser og redusere saksbehandlingstiden på den forberedende behandlingen før oversendelse til klageinstansene.

Oversikten over saksbehandlingstider ved skattekontorene viser at det er en del variasjoner mellom ulike enheter. Divisjon innsats hadde i 2021 en gjennomsnittlig saksbehandlingstid for saker som var

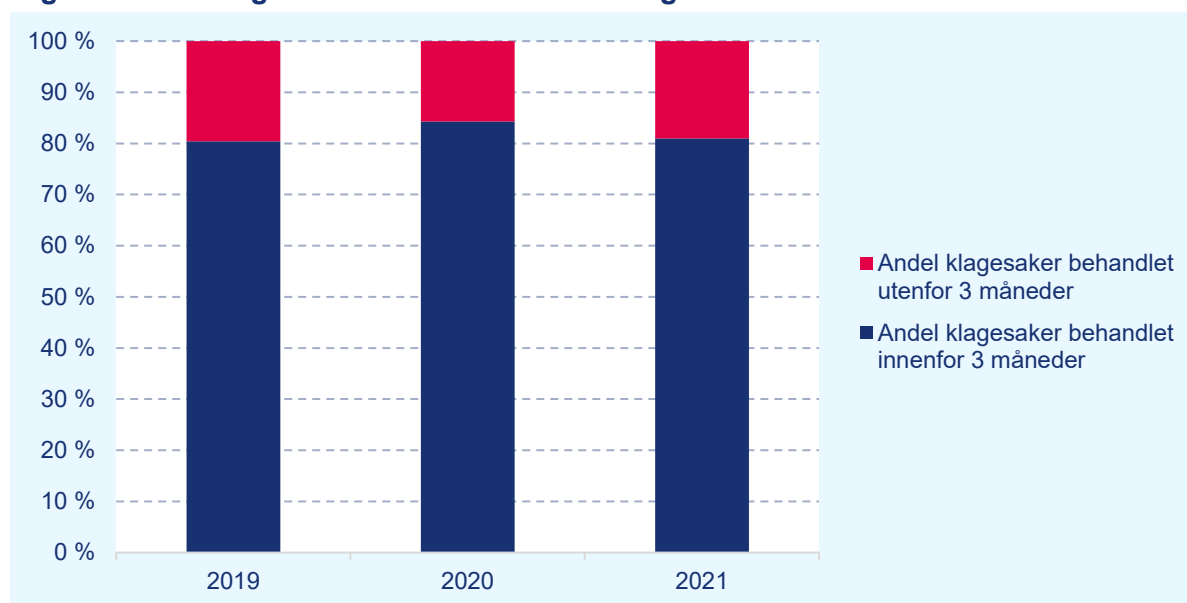
²⁴ Verifisert referat m/vedlegg fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

sendt til klageinstansene, på 86 dager, mens avdelingene innland og utland i divisjon brukerdiallog hadde henholdsvis 113 og 198 dager.

Dersom vi skiller mellom de to klageinstansene sakene sendes til, brukte skattekontorene i 2021 i gjennomsnitt 118 dager på sakene som ble sendt til sekretariatet for Skatteklagenemnda, mens det ble brukt 90 dager på saker til Skattedirektoratet. For saker som ble sendt til sekretariatet for Skatteklagenemnda i 2021 brukte divisjon innsats i gjennomsnitt 88 dager på saksbehandlingen. Tilsvarende for avdelingene innland og utland i divisjon brukerdiallog var henholdsvis 113 og 223 dager.

Måloppnåelse

Figur 6 Andel klagesaker behandlet innenfor og utenfor tre måneder



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 6 viser at skattekontorene i 2021 samlet behandlet 81 prosent av klagesakene innenfor kravet på tre måneder. Tilsvarende måloppnåelse i 2019 og 2020 var henholdsvis 80 og 84 prosent. En gjennomgang av klagebehandlingen ved skattekontorene viser at klagesaker som forberedes og videresendes til klageinstansen, har lavere andel behandlet innen kravet på tre måneder enn saker som blir avgjort ved skattekontoret (avvisninger og omgjøringer). For perioden 2019–2021 ble 64 prosent av sakene oversendt klageinstansene innen tre måneder fra klagen ble mottatt ved skattekontoret. For klager som enten ble avvist eller omgjort, er tilsvarende andel 86 prosent.

Både klagepoolene i avdeling innland og utland i divisjon brukerdiallog mener at noen viktige forklaringer til at måloppnåelsen var lavere i 2021 enn i 2020, var at andre arbeidsoppgaver i divisjonen ble prioritert foran klagebehandlingen, og at det fortsatt brukes mye tid på dialog med skattepliktig. Det blir også pekt på at saker kan bli liggende lenge i Skattedirektoratet eller i divisjonens juridiske stab for avklaringer, eller at saker blir liggende ubehandlet mens saker av betydning for disse behandles i Sekretariatet og Skatteklagenemnda. Begge klagepoolene mener at å organisere klagearbeidet i en pool har hatt positiv innvirkning på saksbehandlingstidene.

De ulike gruppene i klagepool innland har ulike erfaringer med hvordan overgangen fra å skrive litt lengre redegjørelser til å skrive noe kortere uttalelser har påvirket saksbehandlingstiden. Gruppen for MVA mener overgangen har gjort det enklere å presentere sakene, mens gruppen for skatt selskap gir uttrykk for at oversendelsen av klager til klageinstansene har blitt mer effektiv etter at de har begynt å

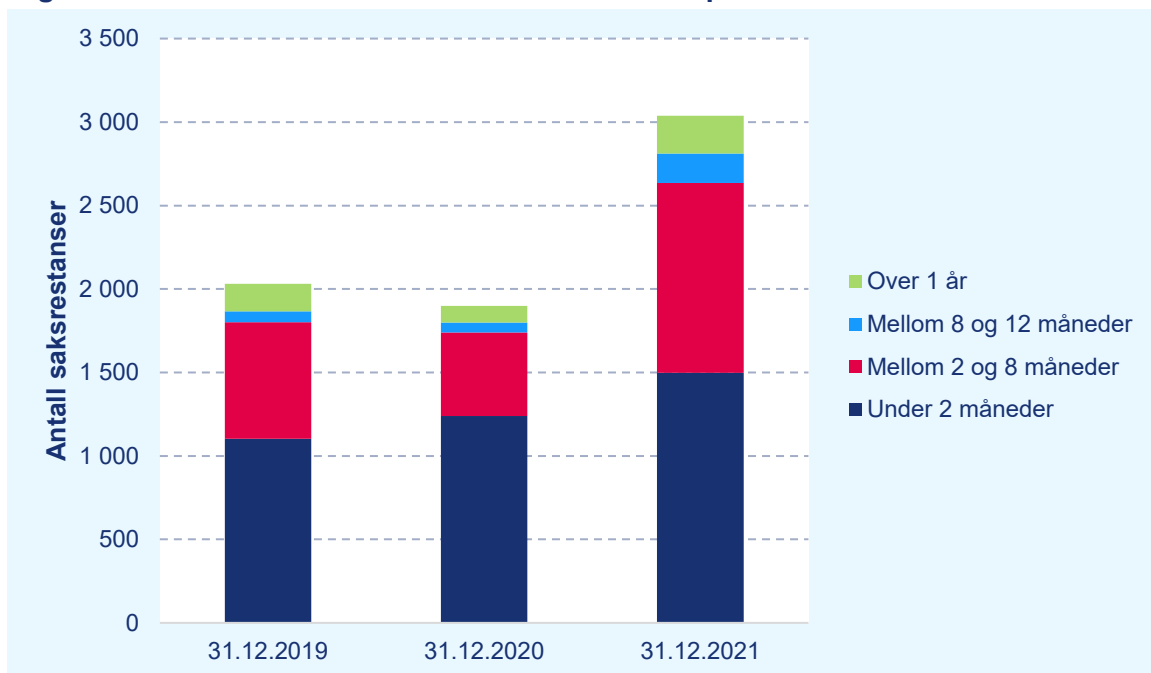
bruke de kortere uttalelsene. Gruppen for skatt person mener at det ikke nødvendigvis tar kortere tid å vurdere hva som skal skrives i uttalelsen til klageinstansene, selv om gruppen skriver kortere enn før. Klagepool utland mener at saksbehandlingen generelt tar noe kortere tid etter at den begynte med uttalelser i stedet for redegjørelser.

Ifølge divisjon innsats var det i 2020 og 2021 stilt krav om at divisjonen skal behandle 70 prosent av klagen innen tre måneder. Fra 2022 er kravet økt til 80 prosent. Divisjonen viser til at den har innfridd kravene til saksbehandlingstid i 2021, og mener at bruk av uttalelser i stedet for redegjørelser har bidratt til å redusere saksbehandlingstiden i divisjonen.

4.1.8 Saksrestanser

En klage som er registrert mottatt ved skattekontoret, og som ikke er behandlet og avskrevet per årsskifte, blir her definert som en saksrestanse. En saksrestanse kan derfor være alt fra én dag gammel, det vil si registrert mottatt 30. desember det aktuelle året, til en klage som er mottatt for over to år siden, og som ikke er ferdigbehandlet ved skattekontoret. Restanseoversiktene i Figur 7 er basert på oversikter utarbeidet av Skattedirektoratet.

Figur 7 Antall saksrestanser ved skattekontorene per 31. desember i årene 2019–2021



Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Figur 7 viser at antallet sakrestanser ved skattekontorene har økt i perioden 2019–2021. Per årsskiftet 2021 var det registrert 3 037 saksrestanser ved skattekontorene, noe som var en økning på 1 137 saksrestanser fra utgangen av 2020. Aldersfordelt utgjør saksrestansene over to måneder om lag halvparten av det totale antall saksrestanser per 31. desember 2021. Figur 7 viser at antallet saksrestanser økte i alle aldersinndelingene i 2021. For restansene i de to eldste inndelingene, det vil si over åtte måneder, økte restansene i 2021 med vel 150 prosent, fra 158 restanser per 31. desember 2020 til 401 per 31. desember 2021.

Restanseoversikten for skattekontorene viser at divisjon brukerdiallog har klart flest restanser, med over 2 600 restanser per 31. desember 2021. Denne divisjonen står også for det meste av økningen fra 2020. Divisjonene innsats og Informasjonsforvaltning har ved årsskiftet 2021 henholdsvis 155 og 238 restanser.

4.1.9 Styring og oppfølging

Lederne av klagepoolene i både brukerdiallog innland og utland opplyser at klagepoolene rapporterer månedlig til avdelingsledelsen på klageområdet i BI Målstyring. Rapporteringen dekker blant annet antall behandlede klager, måloppnåelse og ressursituasjonen i klagepoolene. I tillegg gjennomfører lederne av klagepoolene møter med avdelingsledelsen om resultater i klagebehandlingen. Lederne av klagepoolene mener at utfordringene med klagebehandlingen er hvordan området prioriteres sammenlignet med andre arbeidsoppgaver i avdelingene. Rapporteringen fra avdelingene går via ledelsen i divisjon brukerdiallog til Skattedirektoratet.

Divisjon innsats opplyser at i tertialrapporteringen blir ansvarsområdet gjennomgått og eventuelle utfordringer knyttet til klagebehandlingen og behandlingsfrister belyst. Tertialrapportene går til divisjonsledelsen og Skattedirektoratet. Ifølge divisjon innsats er det også faste samhandlingsmøter med Skattedirektoratet én gang i måneden der temaer som avvikssaker, publisering av nemndsavgjørelser, bindende forhåndsuttalelser og saksbehandlingstid diskuteres. Innsats har også møter med de andre juridiske stabene i etaten annenhver uke.

4.2 Klagebehandling i Skattedirektoratet

Seksjon for klage- og enkeltsaker (klageseksjonen) ble opprettet 1. januar 2019 og er underlagt juridisk avdeling i Skattedirektoratet. Seksjonen har ansvar for behandling og oppfølging av klage- og enkeltsaker der Skattedirektoratet er klageorgan eller er tillagt kompetanse til å treffe vedtak. Seksjonen var også klageinstans for klager på tilskuddsordningen som ble innført i forbindelse med koronahåndteringen.²⁵

Fra 1. august 2018 ble klagebehandlingen for tre sakstyper overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Dette gjaldt

- vedtak om tvangsmulkt og forsinkelsesgebyr etter a-opplysningsloven²⁶
- vedtak om liten skatteevne etter skatteloven § 17-4 (skattebegrensning)
- vedtak om fastsettelse av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagen gjelder beløp mindre enn 25 000 kroner²⁷

For sistnevnte sakstype kan Skattedirektoratet likevel beslutte at Skatteklagenemnda skal avgjøre saker av prinsipiell interesse.²⁸ Undersøkelsen omfatter saksbehandlingen av disse tre sakstypene.

4.2.1 Ressurser og kompetanse

Da seksjonen for klage- og enkeltsaker ble opprettet i 2019, var den bemannet med 30 saksbehandlere. Skattedirektoratets budsjett ble årlig styrket med 15,2 millioner kroner i forbindelse med at de nye sakstypene ble overført direktoratet 1. august 2018.²⁹ Per desember 2021 hadde seksjonen 20 saksbehandlere, og seksjonen opplever at ressursene balanserer godt med sakstilfanget og samsvarer godt med det behovet som er nødvendig for å unngå restanseoppbygging.³⁰

Klageseksjonen opplever at den har blitt mer effektiv etter at det kom på plass rutiner for klagesaksbehandlingen. Skattekontorene bruker en felles mal når de sender klagesakene, noe som

²⁵ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

²⁶ Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) §§ 10 og 11.

²⁷ Beløpet knytter seg til det samlede skattemessige virkningen av det som er påklaget, jf. skatteforvaltningsforskriften § 13-3-1.

²⁸ Prop. 86 LS (2017–2018). *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga*. Finansdepartementet.

²⁹ Prop. 86 LS (2017–2018). *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga*. Finansdepartementet.

³⁰ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

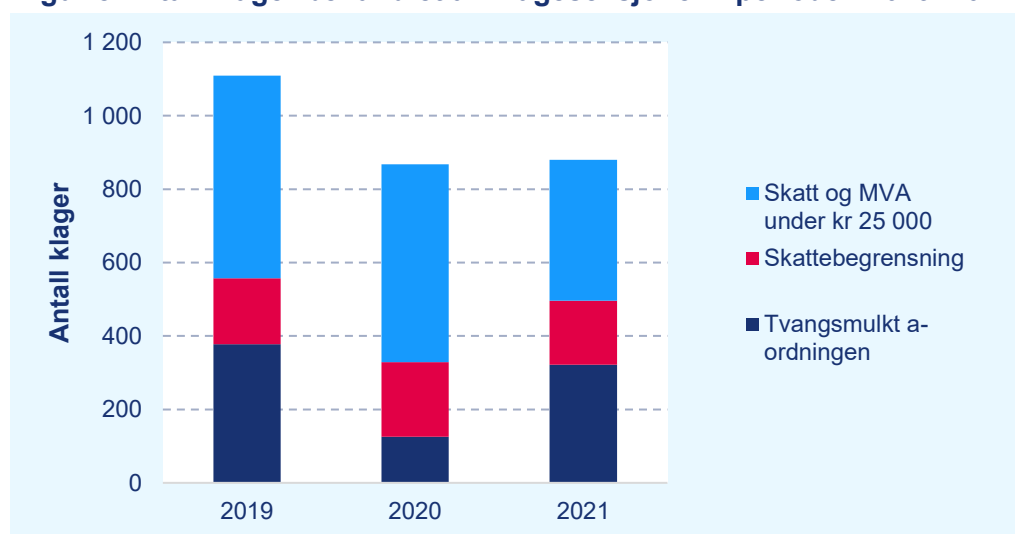
gjør at sakene er forberedt på en mer ensartet måte enn tidligere. Seksjonen har også stor nytte av partsinnsynet som gjennomføres av skattekontorene.

Klageseksjonen opplyser at saksbehandlere har nødvendig kompetanse til å behandle de ulike sakstypene som tilhører ansvarsområdet. Seksjonen trenger ikke like mye bistand fra fagseksjonene nå som da den var i etableringsfasen.

Mange saksbehandlere har bygget opp kompetanse innenfor spesifikke fagområder, men seksjonen er også opptatt av å utvide saksbehandlernes breddekompetanse. Arbeidet med de forskjellige sakstypene rulleres derfor mellom saksbehandlerne for å utvide kompetansen og beholde medarbeidere.³¹

4.2.2 Antall klager

Figur 8 Antall klager behandlet av klageseksjonen i perioden 2019–2021



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Klageseksjonen har behandlet 2 857 klager på fastsettelse og tvangsmulkt i perioden 2019–2021. Klager på skatt og merverdiavgift under 25 000 kroner utgjorde den største andelen med om lag 52 prosent, mens klager på skattebegrensning³² og tvangsmulkt utgjorde henholdsvis 19 og 29 prosent. Finansdepartementet viser til at ordningen med skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 17-4, ble endret for inntektsåret 2018³³ slik at færre skattepliktige for framtiden vil oppfylle kravene for ordningen. Derfor forventes det færre klager på dette området framover.³⁴

Figur 8 viser at seksjonen behandlet 1 109 klagesaker i 2019, mens den behandlet henholdsvis 868 og 880 klagesaker i 2020 og 2021. Divisjon brukerdialog og divisjon innsats opplyser at Skatteetaten har gjennomført færre kontroller i 2020 og 2021 som følge av koronapandemien. Dette har ført til at skattekontorene har mottatt færre klager, noe som også har påvirket sakstilfanget i klageseksjonen i store deler av 2020 og 2021. Seksjonen behandlet 322 klager på tvangsmulkt i 2021, mens den i 2020 behandlet 126 slike klager. Dette har sammenheng med at Skatteetaten stanset bruken av tvangsmulkt noen måneder i 2020 som en del av tiltakspakkene i forbindelse med koronasituasjonen.

³¹ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

³² Begrensning ved liten skatteevne etter skatteloven § 17-4.

³³ Jf. Prop. 1 LS (2018-2019).

³⁴ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 3. juni 2022.

Klager fra lønnstakere og pensjonister utgjør om lag 60 prosent av klagenes som klageseksjonen har behandlet, mens klager fra selskaper utgjør rundt 33 prosent. I underkant av 5 prosent av klagenes mangler informasjon om hvem som er klager.

Klageseksjonen opplyser at den ikke har mange klager på tilleggsskatt og bindende forhåndsuttalelser. Registerdataene fra Skattedirektoratet viser at klageseksjonen har behandlet 246 klager på tilleggsskatt i perioden 2019–2021, men at det ikke er behandlet klager som gjelder bindende forhåndsuttalelser. Mange av sakene om tilleggsskatt som seksjonen har fått overført fra nemnda, har hatt lang liggetid. Dette har ført til diskusjoner rundt reduksjon av tilleggsskatt på grunn av brudd på artikkel 6 i Den europeiske menneskerettskonvensjonen.³⁵

Klageseksjonen opplyser at den overtok rundt 750 saker fra Skatteklagenemnda da klagesaker ble overført til direktoratet 1. august 2018.

4.2.3 Mottak og fordeling av klager

Klageseksjonen overtar ansvaret for klagenes når de overføres til seksjonen fra skattekontorene i Elark. Seksjonslederen fordeler klagesakene til saksbehandlere og grupper. Saksbehandlernes erfaring og kompetanse har betydning for hvilke type klager de får tildelt.

Klageseksjonen foretar en vurdering av om mottatte klager skal avvises. Dersom skattekontoret har kommet til at det tar klagen under behandling, har seksjonen vært opptatt av å behandle saken i stedet for å overprøve avvisningsspørsmålet. Dette skjer selv om klagen har kommet inn etter klagefristen. Klageseksjonen opplyser at avvisningsspørsmålet kunne vært vurdert strengere dersom seksjonen hadde hatt en mer utfordrende ressursituasjon, men viser til at avvisninger også tar tid og krever ressurser.

For tvangsmulkt er det satt et internt krav om saksbehandlingstid på tre uker. Seksjonen har hatt stor pågang av klager på tvangsmulkt i 2021 og har derfor prioritert slike klager foran andre klager av eldre dato. Innsynsaker og klager på saksbehandling under kontroll har også blitt prioritert.

Utsendelse av foreløpige svarbrev

Dersom det tar lengre tid å behandle klagen enn det som var forutsatt i det foreløpige svaret fra skattekontoret, skal det sendes et nytt foreløpig svar til klager. Klageseksjonen har i liten grad sendt ut nytt foreløpig svar siden seksjonen har hatt relativt korte saksbehandlingstider. Fra høsten 2021 har seksjonen imidlertid fått flere ufordelte saker som kan medføre større behov for å sende slike svar.³⁶

4.2.4 Støtte i saksbehandlingen

Klageseksjonen følger skatteetatens retningslinjer for klagesaksbehandling og bruker Elark som saksbehandlingssystem. Det er utarbeidet spørringer i Elark som gjør at seksjonen har oversikt over mottatte klager, hvilke av disse som er fordelt til den enkelte saksbehandler, og hvilke som er ufordelt. Dette gir ifølge seksjonen en grei oversikt over saksflyten.

Saksbehandlerne i seksjonen benytter faginformatjon på Skatteetatens intranett, blant annet Skatteetatens håndbøker. Seksjonen er opptatt av kompetanseheving og har bygget opp et presedensarkiv som kan brukes som en mal for hvordan sakene kan behandles. Seksjonen har også et rettssaksarkiv som er tilgjengelig for hele etaten. Enkelte avgjørelser blir delt på etatens intranett. Endret praksis og prinsipputtalelser tas inn i skatteforvaltningshåndboken. Hver måned blir det lagt ut en samling med avgjørelser fra Skatteklagenemnda på intranettet.³⁷

³⁵ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

³⁶ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

³⁷ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

4.2.5 Dialog og samhandling

Dialog med skattepliktige

Klageseksjonen opplyser at den ikke har mye direkte kontakt med klagere. Seksjonen har lagt opp til en skriftlig saksbehandling basert på dokumentasjon fra skattekontorene. Det kan forekomme at seksjonen må etterlyse informasjon for å opplyse saken bedre. I denne forbindelse tas det enten kontakt med skattekontoret eller direkte med klager.

Samhandling med skattekontoret

Iblant har klageseksjonen dialog med skattekontoret for å innhente tilleggsinformasjon. I noen få enkeltsaker har uttalelsen fra skattekontoret ikke vært tilstrekkelig. I disse tilfellene sender seksjonen saken tilbake til skattekontoret og ber om at saken opplyses på nytt.³⁸

Klageseksjonen opplyser at den i utgangspunktet ikke ønsket at skattekontorene skulle erstatte redegjørelsene med uttalelser. Redegjørelsene ble brukt aktivt i seksjonens egen saksbehandling, og seksjonen antok at det ville være mindre redegjørelse for fakta i uttalelsene. Endringen ble imidlertid ikke så stor som forventet, og klageseksjonen vurderer at uttalelsene er såpass utfyllende at de dekker seksjonens behov. Klageseksjonen peker på at innholdet og kvaliteten i uttalelsene fra skattekontorene kan være noe forskjellig, og at dette avhenger av hvilken saksbehandler som har skrevet uttalelsen, og hvilket saksområde klagen gjelder. Seksjonen har positiv erfaring med dokumentlistene som oversendes sammen med klagesaken.

Samhandling med sekretariatet for Skatteklagenemnda

Klageseksjonen opplyser at den deltar på møter med sekretariatet sammen med juridisk avdeling i Skattedirektoratet. Møtene avholdes én til to ganger i året. Møtene handler i all hovedsak om prosessen og gjennomgår avgjørelser fra klageinstansen som avviker fra skattekontorets uttalelse (avvikssaker).

I klagesaker der klageinstansene kommer til et annet resultat enn skattekontoret, skal dette vurderes og meldes i henhold til *Rutine for oppfølging av avvikssaker i Juridisk avdeling i Skattedirektoratet*. Divisjonene skal melde om avvik når spørsmålet i saken er prinsipielt, eller når saken har allmenn betydning. Juridisk avdeling i Skattedirektoratet tar stilling til hvilken betydning de aktuelle avvikene får for videre rettsforståelse eller praktisering av regelverket. Klageseksjonen opplyser at de følger opp avvikssaker mellom seksjonen og skattekontoret og mellom seksjonen og Skatteklagenemnda.

Både Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet behandler klagesaker på skatt og merverdiavgift. Klageseksjonen er klageinstans for klager på under 25 000 kroner, mens Skatteklagenemnda er klageinstans for klager med høyere beløp. Klageseksjonen opplyser at det tidligere var mer tvil om beløpsgrensen på 25 000 kroner enn det er i dag. Uansett hvilken beløpsstørrelse klagen gjelder, skal klagen bli håndtert i samsvar med gjeldende praksis/rettsanvendelse. Utgangspunktet for likebehandling i disse sakene starter på skattekontoret. Klageseksjonen har hatt dialog med sekretariatet om de få sakene som har vært på dette området, og i noen klagesaker har seksjonen satt saksbehandlingen på vent i påvente av utfallet i Skatteklagenemnda. Det har også hendt at seksjonen har vært i kontakt med sekretariatet/nemnda i løpet av saksbehandlingen for å sikre framdrift i klagesakene. Det er fortsatt noen klager under 25 000 kroner som ligger hos Skatteklagenemnda. Klageseksjonen opplyser at disse klagenes skal ferdigbehandles av klagenemnda dersom den har påbegynt saksbehandlingen.

³⁸ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

4.2.6 Oppfølging og kvalitetssikring

Det framgår at Skatteetatens retningslinjer for kvalitetsstyring av rettsanvendelsen at kvalitetssikringstiltak kan tilpasses den enkelte oppgave og den enkelte saksbehandler, det vil si situasjonsbestemt kvalitetssikring. Klageseksjonen opplyser at den har utarbeidet en oversikt som viser hvem som kvalitetssikrer de ulike klagesakstypene. Det er enten erfarne saksbehandlere i seksjonen eller seksjonsledelsen som gjennomfører kvalitetssikringen.

Alle vedtak som sendes ut, skal i utgangspunktet kvalitetssikres av en annen enn den som har saksbehandlet klagen. Alle sivilombudssaker og klager som gis helt eller delvis medhold, skal forelegges saksbehandlers underdirektør for godkjenning. Store og viktige saker diskuteres i faggrupper som har møter hver uke eller hver 14. dag. Seksjonsledelsen deltar på alle faggruppemøtene for å få kunnskap om og oversikt over sakene og for å sikre ensartet praksis gjennom felles diskusjoner om aktuelle problemstillinger. Klageseksjonen har også god dialog med de ulike fagmiljøene i juridisk avdeling og de juridiske stabene i divisjonene.³⁹

Alle tvangsmulksaker hvor det er tvil om resultatet, og hvor klagen gis medhold eller klagen vurderes avvist, skal ifølge klageseksjonens kvalitetssikringsrutine forelegges kvalitetssikrer eller underdirektør.

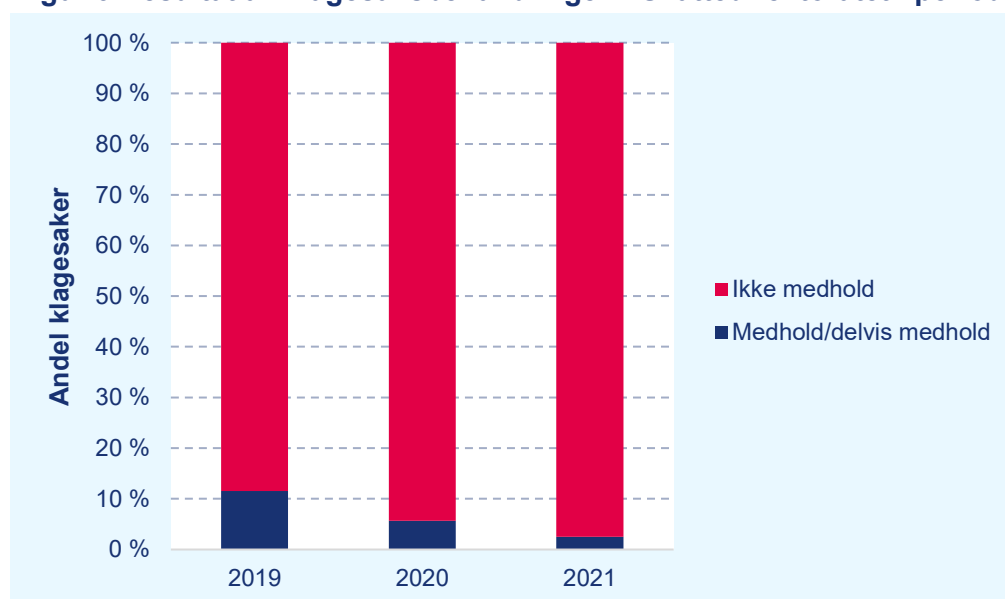
Klager på tvangsmulkt hvor det ikke gis medhold, blir ikke kvalitetssikret. Her kan saksbehandler sende ut vedtak selv. Dette gjelder for omtrent 95 prosent av alle tvangsmulksakene. Klageseksjonen opplyser at det i perioder også har blitt gjennomført kvalitetssikring av disse vedtakene.

4.2.7 Resultat av saksbehandlingen

Klageseksjonen opplyser at den i stor grad er enig i skattekontorenes vurderinger i redegjørelsene/uttalelsene. Seksjonen kan komme til et annet resultat enn skattekontoret når

- den har en annen rettsvurdering enn skattekontoret
- det har kommet inn nye opplysninger i saken
- det har skjedd en endring i praksis etter skattekontorets innstilling, men før seksjonen har fattet vedtaket i klagesaken

Figur 9 Resultat av klagesaksbehandlingen i Skattedirektoratet i perioden 2019–2021



³⁹ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 9 viser at andelen saker med medhold har vært fallende i perioden. I 2019 ga seksjonen medhold i nesten tolv prosent av klagen, mens den i 2021 ga medhold i 2,5 prosent av klagen. Klageseksjonen har avvist åtte saker i perioden 2019–2021.

For klager på skatt og merverdiavgift under 25 000 kroner har klageseksjonen gitt fullt eller delvis medhold i litt over sju prosent av sakene i perioden 2019–2021. I 2021 ble det gitt fullt eller delvis medhold i litt over fire prosent av disse sakene.

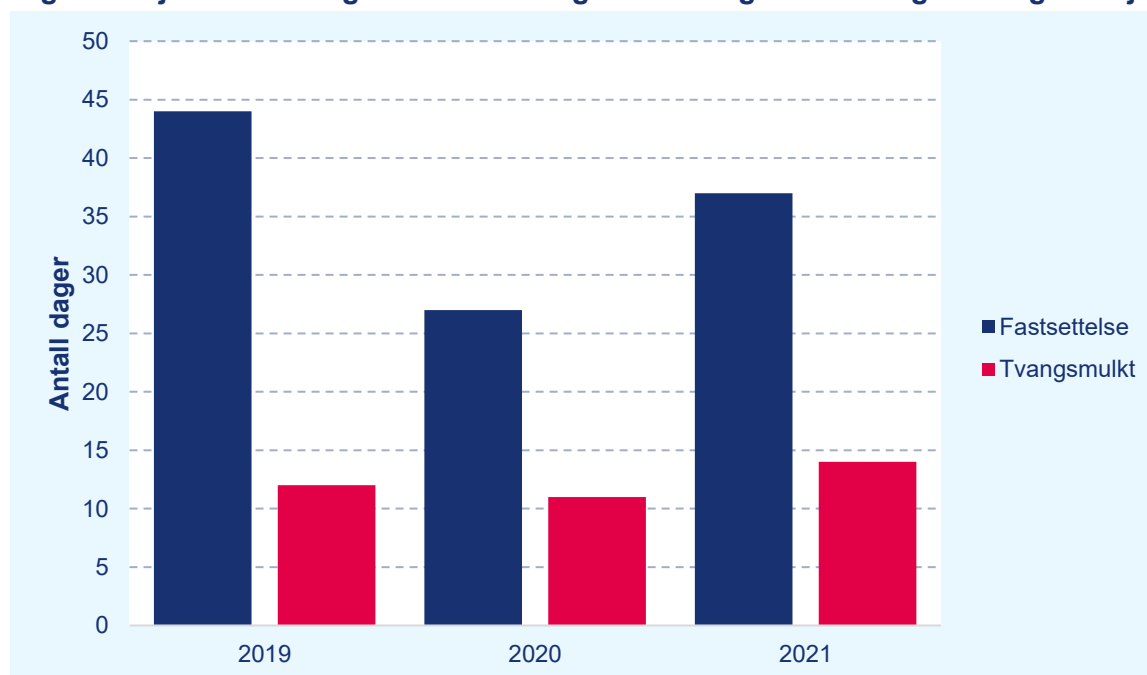
4.2.8 Saksbehandlingstid

Med utgangspunkt i Finansdepartementets styringsparametere har Skattedirektoratet fastsatt krav til klageseksjonens saksbehandlingstider. Klageseksjonen har et krav om å behandle 85 prosent av klagen på skatt og merverdiavgift innen tre måneder. Resultatkravet for saksbehandlingstiden på tvangsmulkt er på 80 prosent innen tre uker.

Gjennomsnittlig saksbehandlingstid

Saksbehandlingstiden i Figur 10 er beregnet fra klagen er registrert mottatt av klageseksjonen, til seksjonen har fattet endelig vedtak i klagesaken. I beregningen av gjennomsnittlig saksbehandlingstid er det bare tatt med klagesaker som er registrert med dato for de aktuelle beregningene.

Figur 10 Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandling i klageseksjonen



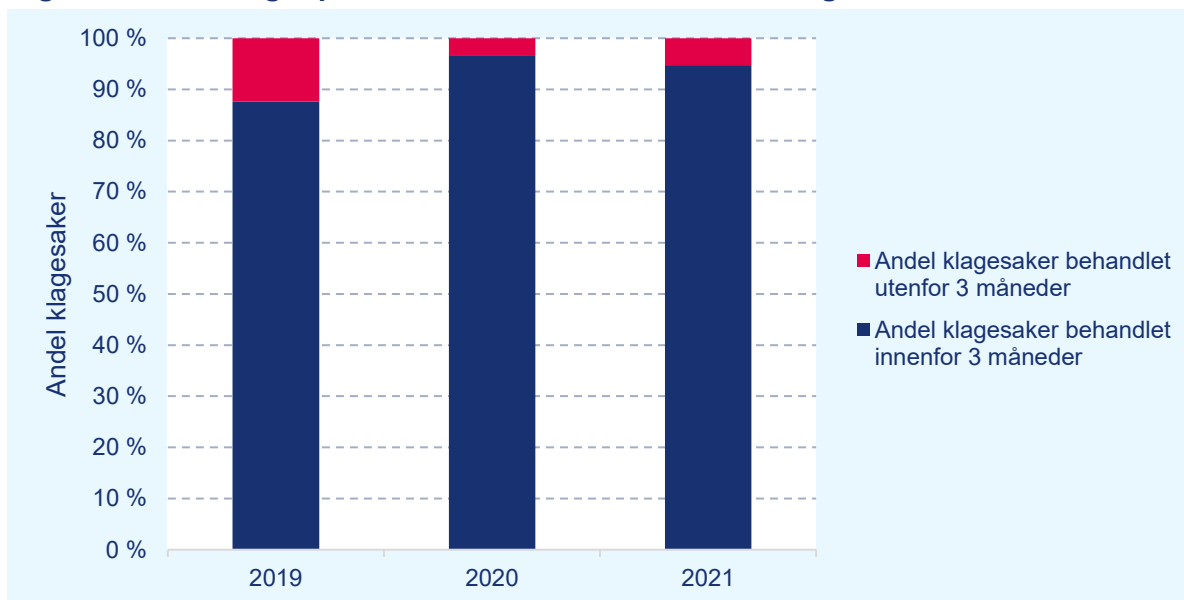
Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

I perioden 2019–2021 har klageseksjonen i gjennomsnitt brukt 36 dager på å behandle klager på fastsettelse og 12 dager på å behandle klager på tvangsmulkt. Den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden for klager på fastsettelse gikk ned fra 2019 til 2020, men økte igjen fra 2020 til 2021. Saksbehandlingstiden for klager på tvangsmulkt har holdt seg nokså stabil i perioden 2019–2021.

Måloppnåelse

Ved beregning av måloppnåelse er det bare tatt med klagesaker som er registrert med dato for når klagen er registrert mottatt av klageseksjonen, og dato for endelig vedtak.

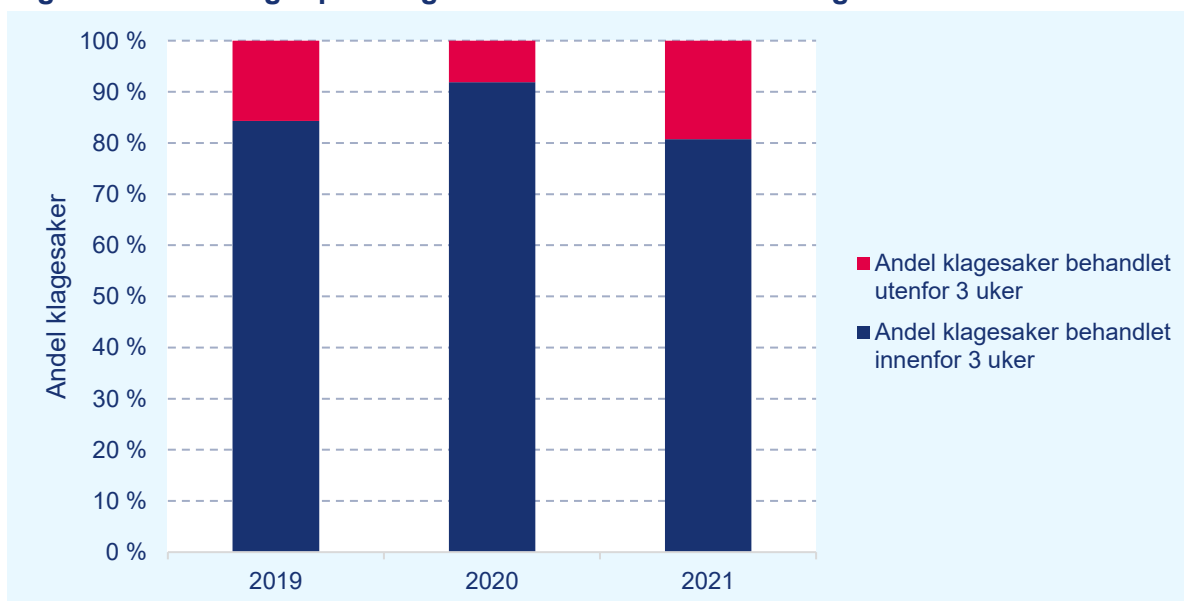
Figur 11 Andel klager på fastsettelse behandlet innenfor og utenfor tre måneder



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 11 viser at klageseksjonen har oppfylt kravet til saksbehandlingstid for klager på fastsettelse for perioden 2019–2021. Seksjonen behandlet nærmere 95 prosent av klagen på fastsettelse innen tre måneder i 2021. Dette er en resultatforbedring på nærmere sju prosentpoeng sammenlignet med 2019, men utgjør en liten nedgang sammenlignet med 2020.

Figur 12 Andel klager på tvangsmulkt behandlet innenfor og utenfor tre uker



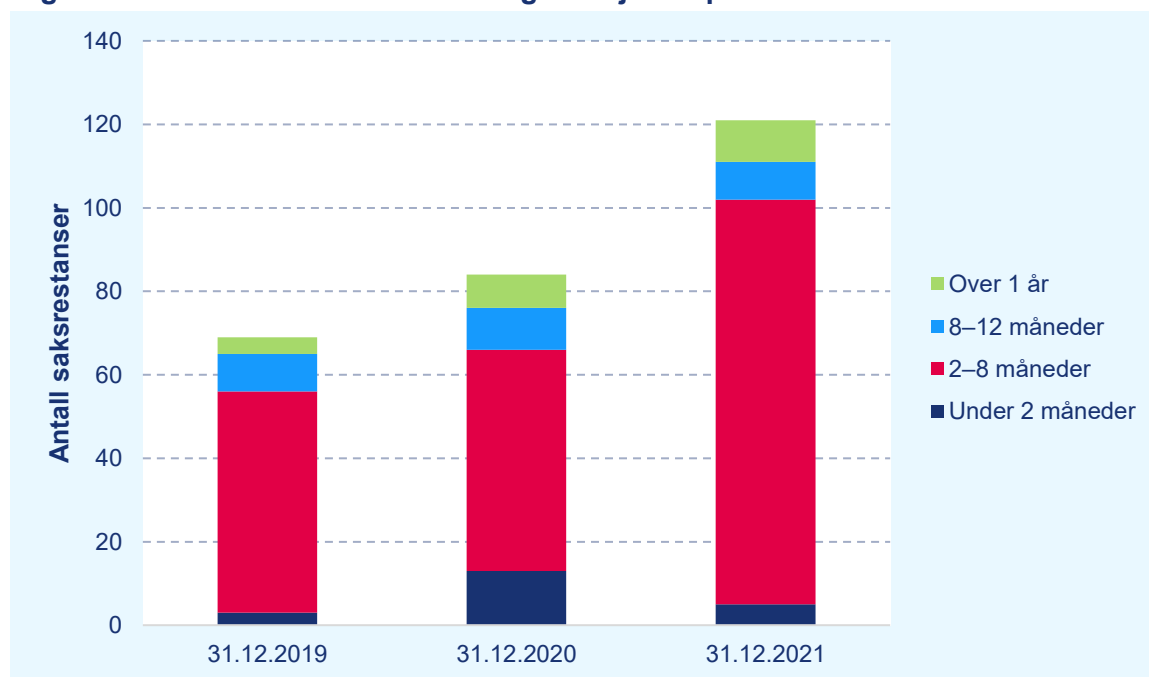
Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 12 viser at klageseksjonen også har oppfylt kravet til saksbehandlingstid for klager på tvangsmulkt for perioden 2019–2021. Seksjonen behandlet i 2021 om lag 81 prosent av klagen på tvangsmulkt innen tre uker. I 2020 ble rundt 92 prosent av klagen på tvangsmulkt behandlet innen tre uker.

4.2.9 Saksrestanser

En klage som er registrert mottatt hos klageseksjonen og ikke er behandlet og avskrevet per årsskifte, er her definert som en saksrestanse.

Figur 13 Antall saksrestanser for klageseksjonen per årsskifte for årene 2019–2021



Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Figur 13 viser at klageseksjonen i Skattedirektoratet har få saksrestanser, men at det har vært en økning i perioden 2019–2021. Seksjonen hadde 121 ubehandlede klagesaker per 31. desember 2021. Rundt åtte prosent av disse var eldre enn ett år.

4.2.10 Styring og oppfølging

Klageseksjonen rapporterer på saksbehandlingstid og restanser til direktør for juridisk avdeling i Skattedirektoratet. Rapportering skjer i BI Målstyring. Grunnlaget for rapporteringen hentes fra Elark. Klageseksjonen opplyser at Elark har en del feilkilder. Seksjonens saksvolum er på et nivå som gjør det mulig å ha en manuell oversikt over sakene. Seksjonen foretar manuell kontrolltelling på klagesaker for merverdiavgift og særavgift. Tvangsmulksakene har et så stort volum at seksjonen må basere seg på Elark. Seksjonen opplyser at det her kan være feil i dokumentkategorier⁴⁰.

4.3 Klagebehandling i sekretariatet for Skatteklagenemnda og i Skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda erstattet fra 1. juli 2016 de tidligere regionale skatteklagenemndene, Klagenemnda for utenlandssaker, Klagenemnda for storbedrifter og Klagenemnda for merverdiavgift.

⁴⁰ Verifisert referat fra intervju med klageseksjonen 10. desember 2021.

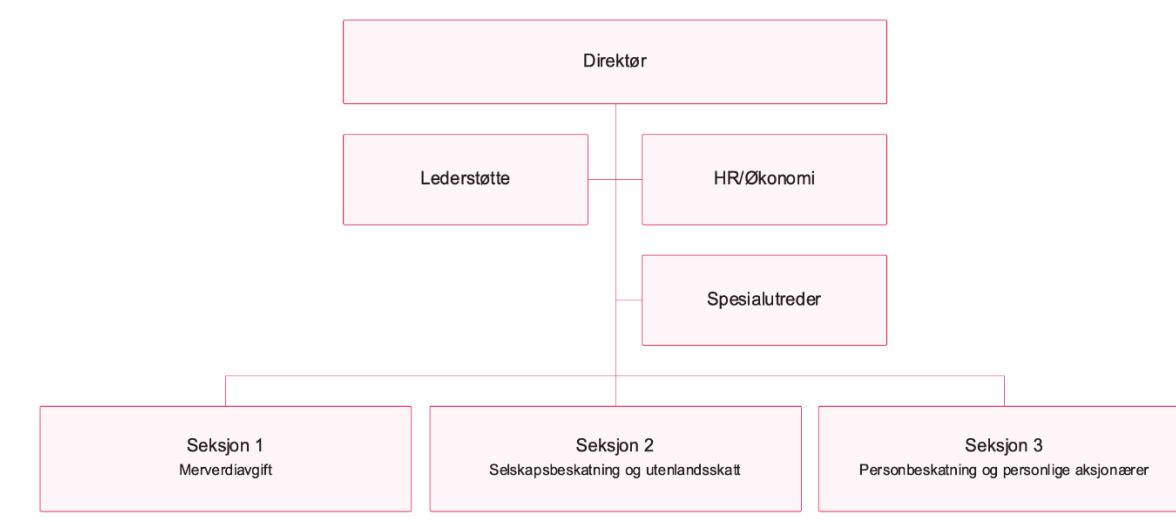
Skatteklagenemnda er landsdekkende og skal behandle klager på skatt og merverdiavgift. Nemnda består av en leder, en nestleder og 51 ordinære medlemmer, og den vil normalt arbeide inndelt i avdelinger på tre personer. Klagesakene kan i visse tilfeller gå videre til behandling i en stor avdeling der fem personer inkludert nemndas leder eller nestleder deltar. Lederen av Skatteklagenemnda kan også beslutte at saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling.

Stor avdeling møtes normalt i Stavanger en gang hver måned. Nemndsmedlemmer velges på bakgrunn av sakslisten fra sekretariatet. I starten var arbeidet i nemnda spesialisert ved at de enkelte avdelingene hadde ansvar for bestemte saksområder. Dette har man gått bort fra, og alle nemndsmedlemmene behandler nå alle typer saker. Endringen har også sammenheng med at stor avdeling ikke er en fast gruppe, men er dynamisk sammensatt.⁴¹

Skatteklagenemndas oppgave er å reelt overprøve skattekontorets vedtak og grundig gjennomgå den skattepliktiges klage. Klagenemnda skal sikre at like saker behandles likt, og at sakene blir behandlet innen rimelig tid. Lederen for klagenemnda opplyser at både sekretariatet og nemndsledelsen tidlig fanget opp hvor det var ulikheter i de fem tidligere regionale klagenemndene. Ulik behandling av likeartede saker ble raskt tatt tak i, og det bidro til mer likebehandling og effektivisering av klagebehandlingen.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er administrativt underlagt Skattedirektoratet, men er faglig selvstendig. Sekretariatet for Skatteklagenemnda er et rent saksforberedende organ for Skatteklagenemnda, og sekretariatet treffer ikke egne vedtak. Sekretariatets produksjonsplaner for 2020 og 2021 viser at sekretariatets overordnede målsetting er å ivareta rettssikkerheten for skattepliktige ved at det blir fattet en rett avgjørelse innen rimelig tid. Sekretariatet skal gjøre en uavhengig prøving av saken og sikre likebehandling. Det er lovfestet at både sekretariatet for Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda ikke kan instrueres i faglige spørsmål. Skattedirektoratet kan imidlertid sette rammer for saksbehandlingen.⁴² Sekretariatet er formelt underlagt avdeling Virksomhetsstyring i Skattedirektoratet.

Figur 14 Organisasjonskart for sekretariatet for Skatteklagenemnda



Kilde: Sekretariatet for Skatteklagenemnda.

⁴¹ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

⁴² Prop. 1 S (2020-2021).

Fra 1. januar 2020 ble sekretariatet inndelt i tre seksjoner som ledes av hver sin seksjonssjef. Seksjon 1 har ansvar for merverdiavgift, seksjon 2 har ansvar for selskapsbeskatning og utlandsskatt, og seksjon 3 har ansvar for personbeskatning og personlige aksjonærer. Sekretariatet har delt inn seksjonene etter fagområder for at saksbehandlingen skal være spesialisert, men også for at det skal være enklere for seksjonslederne å følge opp saksbehandlere innenfor samme fagområde. Hensynet til spesialisering avveies og balanseres mot sekretariatets ønske om å utvide kompetansen til nye områder. Derfor arbeides det også på tvers av seksjonene.⁴³

Sekretariatet opplyser at det har etablert en lederstøtte som består av fem personer som er dokumentbehandlere. Disse står for dokumentflyten mellom sekretariatet og nemndas medlemmer og har også ansvar for å anonymisere vedtak som skal publiseres. Lederstøtte gjennomfører mottakskontroll av innkomne saker fra skattekontorene før de sendes til seksjonssjefene. Sekretariatet har også en HR- og økonomifunksjon som har tett kontakt med økonomifunksjonen i Skattedirektoratet. Sekretariatet har videre en spesialutreder med ansvar for særskilte saker som utredes for seksjonssjefene.

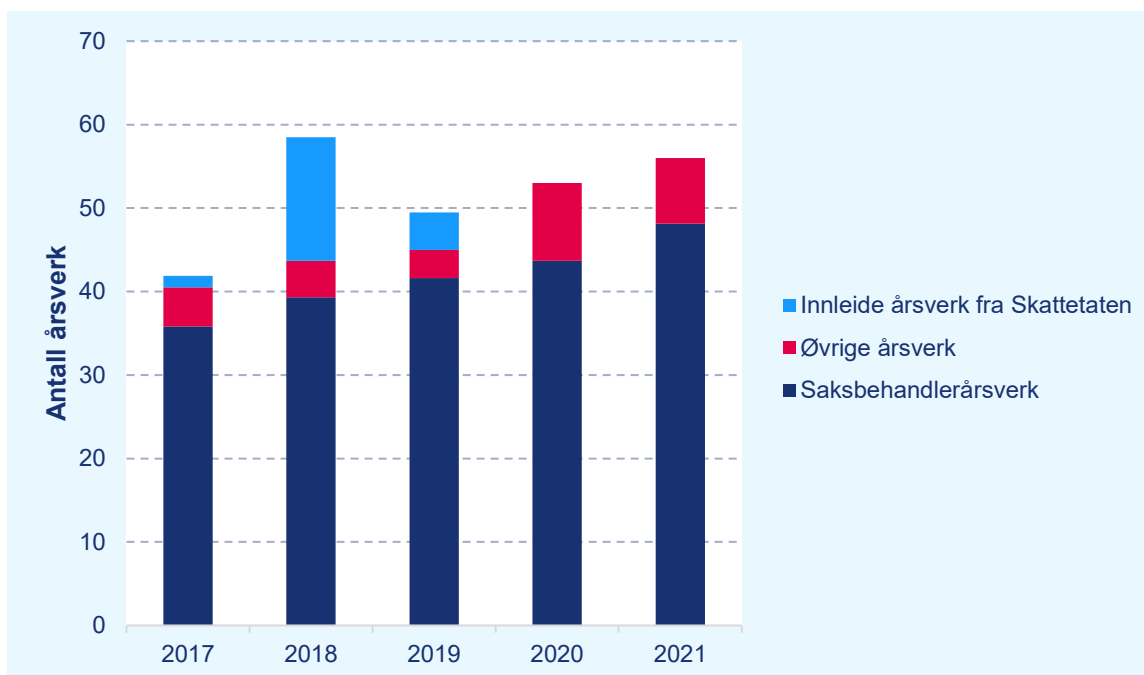
Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det har hatt dialog med Finansdepartementet og Skattedirektoratet om sekretariatets organisatoriske tilknytning. Sekretariatet opplever at det har en krevende posisjon fordi det overprøver skattekontorenes og Skattedirektoratets faglige vurderinger, samtidig som det administrativt skal styres av direktoratet. Sekretariatet mener at en plassering under Finansdepartementet kunne styrket deres uavhengighet.

Finansdepartementet er kjent med sekretariatets synspunkter på sin egen organisatoriske plassering, og har nylig mottatt et brev fra sekretariatet om dette. Finansdepartementet opplyser at det er flere hensyn som tilsier at det ikke er hensiktsmessig å plassere sekretariatet administrativt under departementet, blant annet høyere administrative og økonomiske kostnader. Finansdepartementet vurderer ikke dette som en aktuell løsning per april 2022.

⁴³ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

4.3.1 Ressurser og kompetanse

Figur 15 Antall utførte årsverk ved sekretariatet for Skatteklagenemnda i perioden 2017–2021.



Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Figur 15 viser at sekretariatet for Skatteklagenemnda benyttet i overkant av 48 saksbehandlerårsverk i 2021. Sekretariatet opplever per desember 2021 å være à jour med saksbehandlingen av innkomne saker, men erfarer at det er problematisk å bygge ned restansene med de ressursene det har tilgjengelig.⁴⁴

I 2020 fikk sekretariatet for Skatteklagenemnda en tilleggsbevilgning på 8 millioner kroner for å styrke ressursene. Sekretariatet opplyser at bevilgningen kom som et resultat av en rapport fra Oxford Research AS i 2019. Sekretariatet opplyser videre at det tok tid å rekruttere medarbeidere til faste stillinger, og at noen av midlene derfor ble brukt på midlertidige stillinger. I 2021 utgjorde midlertidige stillinger om lag fem årsverk. Sekretariatet opplevde at det gjorde seg mindre sårbart mot turnover ved å ta inn midlertidige ansatte. Før 2020 fikk sekretariatet tildelt stillingshjemler fra direktoratet, men med finansiering over eget budsjettkapittel fra 2020 ble det enklere å styre rekrutteringen selv.

Rapporten fra Oxford Research AS konkluderte med at det ville kreve anslagsvis 20 ekstra saksbehandlerårsverk for å sikre rask nedbygging av restansene i sekretariatet (i løpet av 3 år). Dette anslaget bygget på en del usikre forutsetninger, blant annet knyttet til sakstilfang, sammensetning av saker og produktivitet i sekretariatet. Sekretariatet opplyser at det har fått tilført rundt ti årsverk etter rapporten forelå, og at vurderingene fra Oxford Research AS rundt tilføring av ressurser stemmer godt overens med sekretariatets egne beregninger.

I en periode i 2018 og 2019 benyttet sekretariatet for Skatteklagenemnda omdisponerte saksbehandlere fra Skatteetaten som var underlagt faglig instruksjon fra sekretariatet. Disse bidro med å skrive innstillinger for å redusere saksrestansene. Mot slutten av 2019 ble ordningen avviklet. Det ble reist en del prinsipielle innvendinger mot ordningen fordi sekretariatet benyttet saksbehandlere fra Skatteetaten. Lederen for Skatteklagenemnda gir uttrykk for at situasjonen var krevende både for

⁴⁴ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

sekretariatet og Skatteetaten, og var avhengig av de innlede saksbehandlernes kompetanse og rolleforståelse⁴⁵.

I 2018 ble det gjort endringer i klagebehandlingen ved at et utvalg klagesaker ble overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet som klageinstans. Dette ble gjort for å redusere saksmengden til klagenemnda med 2 000–2 500 saker per år, slik at sekretariatet kunne redusere saksbehandlingstiden og antallet ubehandlede saksrestanser. Sekretariatet har beregnet at det sparte tre–fire årsverk på saksoverføringen, og disse årsverkene ble styrt inn mot andre klagesaker. Nemndslederen mener det var riktig å overføre disse sakene, og viser eksempelvis til at saker med skattebegrensning ikke krever den skatterettskompetansen som nemnda og sekretariatet har.⁴⁶

Finansdepartementet opplyser at det ikke har gjort egne beregninger av ressursbesparelsen i sekretariatet som følge av overføringen av klagesaker fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Departementet legger til grunn at et redusert sakstiltfang i størrelsesorden 800–1 000 klagesaker årlig, jf. Riksrevisjonens beregninger i punkt 4.2.2 foran, utgjør en vesentlig ressursbesparelse for Skatteklagenemndas sekretariat.

Sekretariatet bruker tidsregistreringssystemet Tidbank til å registrere ressursene som brukes på klagebehandling. Det finnes en egen kode for saksbehandling, men denne er ikke differensiert ytterligere. Seksjonslederne mottar månedsrapporter over ressursbruken fra de ansatte. Det foreligger imidlertid ingen nøyaktig oversikt over ressursbruken per sak. Sekretariatet opplyser at det er krevende å anslå hvor mye ressurser som brukes per sak, fordi sakene varierer i omfang.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda behandler et stort mangfold av klagesaker, og har derfor vært opptatt av å rekruttere medarbeidere med ulike kompetanser og bakgrunn. Rundt halvparten av medarbeiderne i sekretariatet er per desember 2021 rekruttert fra privat næringsliv. Sekretariatet opplever at det har den nødvendige kompetansen i sitt arbeid. Lederen for klagenemnda vurderer at kompetansen i sekretariatet er god, også på de større og tyngre sakene. Nemndslederen opplever ikke at saksforberedelsene i sekretariatet stopper opp på grunn av mangel på kompetanse.

Lederen for Skatteklagenemnda gir uttrykk for at kompetansen er styrket med ny landsdekkende klagenemnd. Nemndsmedlemmene er ikke lenger lekfolk oppnevnt av politiske partier, men uavhengige personer i en fagnemnd med utdanning som jurister, økonomer eller revisorer. Nemndslederen opplyser at kapasiteten blant nemndsmedlemmene er god, og at de sjelden behøver å be om å få utsatt frist for votering.⁴⁷

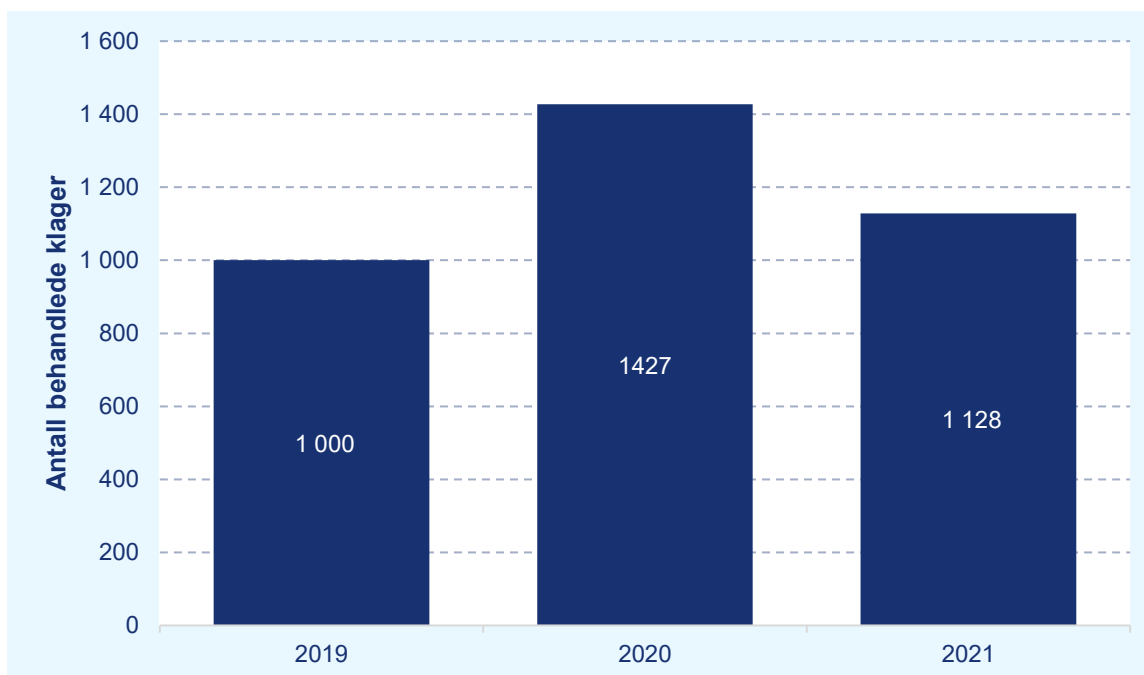
⁴⁵ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

⁴⁶ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

⁴⁷ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

4.3.2 Antall klager

Figur 16 Antall klager behandlet av sekretariatet for Skatteklagenemnda i perioden 2019–2021



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda har i perioden 2019–2021 behandlet i alt 3 555 klager. Det har vært en nedgang i antall behandlede klager på 21 prosent fra 2020 til 2021. Dette kan blant annet ha sammenheng med at sekretariatet har redusert antall klagerestanser og andelen eldre restanser i 2021.

Sekretariatet opplyser at det har vært en markant nedgang i tilsendte saker fra skattekontorene det siste året, særlig fra sommeren 2021. Dette kan ifølge sekretariatet ha sammenheng med at Skatteetaten nå i større grad avviser og omgjør klagesaker sammenlignet med tidligere. Koronapandemien har ført til at skattekontorene har mottatt færre klager, noe som også har påvirket sakstilfanget i sekretariatet i store deler av 2020 og 2021.

Over halvparten av klagenes som sekretariatet har behandlet i perioden 2019–2021 har kommet fra lønnstakere og pensjonister. Klager fra selskaper utgjør 33 prosent.

Om lag 73 prosent av klagenes sekretariatet har behandlet i perioden 2019–2021, gjelder klager på vedtak om fastsettelse av skatt. Klager på vedtak om fastsettelse av merverdiavgift utgjør 15 prosent. Øvrige klager omfatter klager på saksomkostninger, klager på bindende forhåndsuttalelser og klager som gjelder både merverdiavgift og skatt.

4.3.3 Mottak og fordeling av klager

Mottak av klager

Sekretariatet mottar klagesakene i Elark. Lederstøtte registrer sakene i en egen klageoversikt i Excel. Seksjonssjefene fordeler deretter sakene på egne fagområder til saksbehandler med en tilhørende kvalitetssikrer. Seksjonssjefene undersøker sakenes omfang og tema for å finne den best egnede saksbehandleren. Det velges gjerne en kvalitetssikrer som har en litt annen fagbakgrunn enn

saksbehandleren, for å få saken vurdert fra forskjellige sider. Lederstøtte overfører sakene til saksbehandlere i Elark.⁴⁸

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det prioriterer de eldste sakene først i saksbehandlerkøen, men sekretariatets prosjektarbeid kan skape noen unntak. Det forekommer også at sekretariatet får henvendelser fra Skattedirektoratet om å behandle enkelte saker raskt. Dette kan være konkurssaker, saker med politianmeldelse og saker som har stor betydning for skatteprovenyet. Det er opp til sekretariatet å avgjøre om det skal imøtekomme en forespørsel fra direktoratet, men avgjørelsen skjer på grunnlag av en dialog med Skattedirektoratet.

Sekretariatet opplyser at det er forskriftsfestet at bindende forhåndsuttalelser bør være ferdigbehandlet innen tre måneder, så disse klagesakene blir alltid prioritert.

Foreløpig svarbrev

Når en saksbehandler er tildelt saken, sender sekretariatet for Skatteklagenemnda brev til skattepliktige som bekreftelse på at klage er mottatt. I brevene blir det angitt forventet saksbehandlingstid. Sekretariatet opplyser at forventet saksbehandlingstid i brevene er satt til tolv måneder. Tidligere ble forventet saksbehandlingstid satt til seks måneder etter Skattedirektoratets ønske. Tiden ble forlenget til tolv måneder fordi Sivilombudet mente fristen i størst mulig grad skulle gjenspeile realistisk saksbehandlingstid.

Fristen er lik for alle typer klagesaker, også for de enklere USAK-klagene⁴⁹. Det varierer hvor lenge en sak blir liggende. Går det lengre tid enn tolv måneder, får klager et nytt brev med forlenget frist. Den nye fristen som settes, varierer avhengig av saken. Forfallsdato kan legges inn i Elark slik at saksbehandlerne får et varsel om når det skal sendes ut brev med ny frist. Sekretariatet opplyser at ikke alle saksbehandlere bruker denne muligheten. Det forekommer at sekretariatet får reaksjoner på fristene som settes i brevene, særlig fra personlige skattepliktige.

4.3.4 Støtte i saksbehandlingen

Retningslinjer, rutiner og veiledninger

Sekretariatets arbeid med klagebehandling er nedfelt i retningslinjer, rutiner og veiledninger. Disse omfatter blant annet veiledning for saksbehandling og registrering i systemene. Det er utarbeidet egne rutiner for kvalitetssikring.⁵⁰

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplever at Skatteetatens retningslinjer for klagebehandling er for generelle. Derfor har sekretariatet laget egne retningslinjer som er mer spesifikke. Disse retningslinjene er levende dokumenter som den enkelte saksbehandler oppfordres til å sjekke jevnlig.

Sekretariatet opplyser at det oppbevarer dokumentasjon om opplæring på eget mappeområde. Alle nyansatte får egen fadder og en opplæringspakke som omhandler arbeidsutførelsen når de begynner. I tillegg får saksbehandlere juridisk opplæring.

Saksbehandler- og støttesystem

Sekretariatet for Skatteklagenemnda bruker Elark⁵¹ som saksbehandlingssystem i klagebehandlingen. Skattekontorene registrerer klagesakene i Elark når de mottas, og overfører dem til sekretariatet etter at de har utarbeidet uttalelse for klagesakene.

⁴⁸ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁴⁹ USAK står for ufordelte saker som sekretariatet definerer som enkle å behandle.

⁵⁰ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁵¹ Skatteetatens arkiv- og dokumenthåndteringssystem.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplever at Elark har sine begrensninger, og at det ikke alltid lar seg gjøre å søke fram informasjon som sekretariatet har behov for i forbindelse med saksbehandlingen. Sekretariatet opplyser at klagekodene som skattekontorene bruker i Elark, er for vide, og mener det er behov for å registrere mer detaljerte opplysninger om hva klagen gjelder.

På grunn av begrensningene i Elark trenger sekretariatet egne støttesystemer i tillegg. Derfor har det laget en egen klageoversikt i Excel hvor det registrerer informasjon om innkomne saker; blant annet emneknagg, utfall av sakene og dato for når sakene er ferdig. Når sakene er ferdigbehandlet, overføres de til en egen klageoversikt for ferdige saker. Sekretariatet opplyser at det er svært avhengig av klageoversikten i Excel, og at det er et nødvendig verktøy for å fordele saker og planlegge prosjekter. Sekretariatet mener at det sparer ressurser ved å bruke klageoversikten sammenlignet med om det bare skulle brukt Elark, men opplyser at det også kan forekomme unøyaktigheter i Excel fordi opplysningene registreres manuelt. Sekretariatet opplyser at begge datasettene krever en del manuelle arbeidsoppgaver.

Klageoversikten over ferdige saker i Excel har detaljerte emneknagger som det kan søkes på. Oversikten inneholder saker fra både alminnelig og stor avdeling i Skatteklagenemnda. Sekretariatet mangler et sentralt erfaringsarkiv hvor det er mulig å søke opp hvordan like saker har blitt behandlet. Sekretariatet opplyser at det vurderte at å opprette et slikt arkiv ville kreve for mye ressurser, og bestemte seg derfor for å bruke Lovdata.⁵²

Dialog og samhandling

Sekretariatet opplyser at det har lite dialog med skattepliktige i klagehandlingen. Dersom sekretariatet ønsker flere fakta for å opplyse en klagesak, hender det at det kontakter den skattepliktige for å innhente nødvendig informasjon. Hvis sekretariatet synes faktagrunnlaget er knapt, og dersom saken er gammel, kan det også forekomme at saken oppheves, framfor at det etterspørres mer informasjon.⁵³ Dette skjer imidlertid sjelden. Det forekommer også at sekretariatet har møter med skattepliktige i krevende saker hvor sakens faktum og dokumentasjon blir presentert. Skattepliktige kan be om å få møte i stor avdeling, men det skjer i begrenset grad og avgjøres av Skatteklagenemndas leder. Denne ordningen er mest brukt i saker der den skattepliktige har hatt vansker med å redegjøre skriftlig for spesielle forhold i klagen⁵⁴.

Sekretariatet har sporadisk kontakt med seksjonssjefene for fagseksjonene i Skattedirektoratet, men kontakten er ikke satt i system. Sekretariatet har heller ingen systematisk kontakt med klageseksjonen i direktoratet.⁵⁵

Sekretariatet opplyser at det forekommer dialog med Skattedirektoratet for å sikre likebehandling av klagesaker i større sakskompleks som inneholder klager med beløp både over og under beløpsgrensen på 25 000 kroner.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda har også dialog med juridisk avdeling i Skattedirektoratet om praktiske forhold rundt klagebehandlingen. I den senere tid er det to forhold sekretariatet har vært ekstra bevisst på i dialogen med Skattedirektoratet. Det ene handler om at sekretariatet ikke har blitt orientert om saker fra Sivilombudet, og det andre er saker hvor det er tatt ut søksmål mot vedtak i Skatteklagenemnda.⁵⁶ Skattedirektoratet opplyser at det nå er laget rutiner som sikrer at sekretariatet blir orientert.⁵⁷

⁵² Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁵³ Klageinstansen kan oppheve vedtaket og sende saken tilbake til underinstansen til helt eller delvis ny behandling, jf. skatteforvaltningslovens § 13-7 (3).

⁵⁴ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

⁵⁵ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁵⁶ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁵⁷ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

Leder for Skatteklagenemnda opplyser at nemndsledelsen jobber tett sammen med sekretariatet. Kvaliteten på nemndas vedtak er avhengig av kvaliteten på sekretariatets saksforberedelser. Nemndslederen opplyser at nemndsmedlemmene kan ta kontakt med sekretariatet dersom noe er uklart før nemndsbehandling, men ønsker ikke for stor pågang på sekretariatet fra nemndas medlemmer. Nemndslederen mener at opplysningsplikten påligger de skattepliktige, og at klagenes må avgjøres ut fra de opplysningene nemnda har.

4.3.5 Saksforberedelser for Skatteklagenemnda

Fra januar 2020 ble skattekontorenes praksis for å forberede saker til sekretariatet endret ved at en lengre redegjørelse ble erstattet med en kortere uttalelse. Endringen kom for at skattekontorene skulle spare ressurser og redusere saksbehandlingstiden. I tillegg skulle endringene redusere dobbeltarbeid i klageprosessen og dermed korte ned den totale klagesaksbehandlingstiden. Sekretariatet var involvert i arbeidet med ny mal for uttalelse.

Det er foreløpig bare for enkelte klager fra personlige skattepliktige og USAK-klager at sekretariatet har erfaringer med uttalelsene fra skattekontorene. Sekretariatet gir uttrykk for at det nå bruker mer tid på å forberede saker for klagenemnda. Det må skrive mer av saksprosessen selv fordi uttalelsene ikke inneholder like mye informasjon som de gamle redegjørelsene. Sekretariatet viser til at det er den totale saksbehandlingstiden ved skattekontorene og sekretariatet som skal komme positivt ut av endringen.

Sekretariatet opplyser at det har opplevd store variasjoner i kvaliteten på redegjørelsene og uttalelsene fra skattekontorene. Omorganiseringen i Skatteetaten i 2019 resulterte i at flere medarbeidere ved skattekontorene begynte å jobbe med nye saksområder, noe som medførte at redegjørelsene i mindre grad kunne brukes direkte av sekretariatet. Lederen for Skatteklagenemnda opplever at det forberedende arbeidet ved skattekontorene har bra kvalitet, selv om det er forskjeller mellom skattekontorene.⁵⁸

Saksframleggene til Skatteklagenemnda har utgangspunkt i en mal som ble utarbeidet av prosjektet bak etableringen av sekretariatet. Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at nemndslederen den gang stilte krav til innstillingens form og innhold. Sekretariatet opplyser videre at det ikke har nok ressurser til å være perfektjonister, og at det har besluttet å gjenbruke skattekontorenes redegjørelser for å slippe å skrive alt selv. Sekretariatet har etablert egne effektiviseringsrutiner, som innebærer at det er etablert en norm for å legge seg på et nivå som er godt nok i saksforberedelsene til nemnda. For saker som skal til stor avdeling, kreves det imidlertid litt mer, blant annet fordi sakene skal publiseres. Nemndslederen opplyser at innstillingene fra sekretariatet oppleves som tilstrekkelige. Nemndsmedlemmene har også anledning til å bruke skattekontorenes redegjørelser/uttalelser, men det er sjelden behov for det.

Finansdepartementet opplyser at det har blitt arbeidet mye med å finne en god arbeidsdeling mellom skattekontorene og sekretariatet og med innretningen på dokumentene som følger klagesaken ved oversendelse fra skattekontoret til sekretariatet. Departementet forutsetter at Skattedirektoratet i samarbeid med sekretariatet vil vurdere løpende hvordan skattekontorene bør forberede klager. Departementet opplyser at Skatteetaten, på bakgrunn av informasjonen som i 2022 er kommet fra sekretariatet for Skatteklagenemnda, vil vurdere behovet for endringer av skattekontorets forberedelse av klager i samarbeid med sekretariatet.

⁵⁸ Verifisert referat fra intervju med leder for Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

Etter at en innstilling er utarbeidet og kvalitetssikret, sendes den på innsyn til den skattepliktige. Innsynsbehandlingen tar normalt mellom to og fire uker. Merknadene fra den skattepliktige innarbeides i innstillingen før den meldes opp til klagenemnda.⁵⁹

Sekretariatet opplyser at alminnelig avdeling normalt har 15 dagers frist på å votere fra en sak er meldt opp. Stor avdeling får sakene tilsendt ca. tre uker før møtedato. Etter møtet i stor avdeling skal protokollen ferdigstilles og signeres. Dette tar opptil tre dager. Saksbehandleren har tre dager på å sende ut et vedtak etter at sakene i alminnelig og stor avdeling er votert. Det forekommer at medlemmene i nemnda kontakter saksbehandleren eller seksjonslederen dersom de har spørsmål til sakene.

Lederen for klagenemnda opplyser at det har vært en nedgang i antall saker som behandles i stor avdeling de siste årene. Sakene har imidlertid blitt gjennomgående større og mer komplekse. Sekretariatet opplyser at det sendte 421 saker til stor avdeling i perioden 2019–2021. I underkant av 36 prosent av sakene vedrørte klager hvor det har vært dissens i alminnelig avdeling. Andelen var noe høyere i 2021 som følge av at Skatteklagenemnda fikk 15 nye medlemmer fra 1. januar 2021. Nemndslederen opplyser at dissenssaker ofte gjelder spørsmål om tilleggsskatt. Sekretariatet sender prinsipielle og provenytunge saker direkte til stor avdeling. Prinsipielle saker handler ofte om kraftskatt, om forholdet mellom påkostninger og vedlikehold, uttak og utbytte fra selskaper og internprisingssaker. For personlige skattepliktige er det mange saker om boligbeskatning. Ifølge lederen for Skatteklagenemnda skjer det svært sjelden at Skattedirektoratet ber nemnda behandle saker som direktoratet vurderer som prinsipielle. Alle klager på bindende forhåndsuttalelser går direkte til stor avdeling.

4.3.6 Oppfølging og kvalitetssikring

Sekretariatet har utformet rutiner for kvalitetssikring som blant annet omhandler ansvarsområder og tidsrammer. Kvalitetssikrere skal prioritere kvalitetssikring før saksbehandling av egne klagesaker. Alle klagesaker som skal til stor avdeling, og alle saker som behandles av skattejurister, rådgivere og nyansatte, skal alltid kvalitetssikres. For å effektivisere tidsbruken i sekretariatet er det besluttet at senior saksbehandlere ikke skal sende saker til kvalitetssikring når saken skal behandles i alminnelig avdeling. Det blir likevel tildelt kvalitetssikrere i alle saker, slik at også seniorrådgivere og seniorskattejurister kan velge å få kvalitetssikret egne saker. Flere klagesaker blir diskutert i forbindelse med prosjektarbeid, slik at saksbehandlere sjelden behøver å ta avgjørelser alene. Alle saker som ikke blir kvalitetssikret, skal gjennom nemndsbehandling. Dette ser sekretariatet på som en form for kvalitetssikring i seg selv.⁶⁰

Klagesakene sendes til kvalitetssikreren elektronisk i Elark. Kvalitetssikrer skal lese innstillingen, gjennomgå faktaene i saken og påse at alle anførsler er besvart. Ifølge sekretariatets rutiner⁶¹ skal kvalitetssikring skje etter «godt nok»-prinsippet. Det blir sett på juridiske vurderinger, struktur, språk og resultat. Klagesaken blir forelagt en av lederne dersom det er uenighet mellom saksbehandler og kvalitetssikrer. Tiden det tar å kvalitetssikre en sak, avhenger av sakens størrelse og hvem som er kvalitetssikrer. Sekretariatet opplyser at det i perioder med mange midlertidige og nytilsatte har vært et stort press på erfarne medarbeidere. I slike perioder kan kvalitetssikringen ta lang tid. Normal frist for kvalitetssikring er 14 dager.

Kvalitet i saksbehandlingen

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det har senket kvalitetskravene på innstillingene noe for å redusere antall eldre restanser. Sekretariatets produksjonsplaner for 2020 og 2021 viser at retningslinjene for saksbehandling av saker som skal behandles i alminnelig avdeling, er endret.

⁵⁹ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

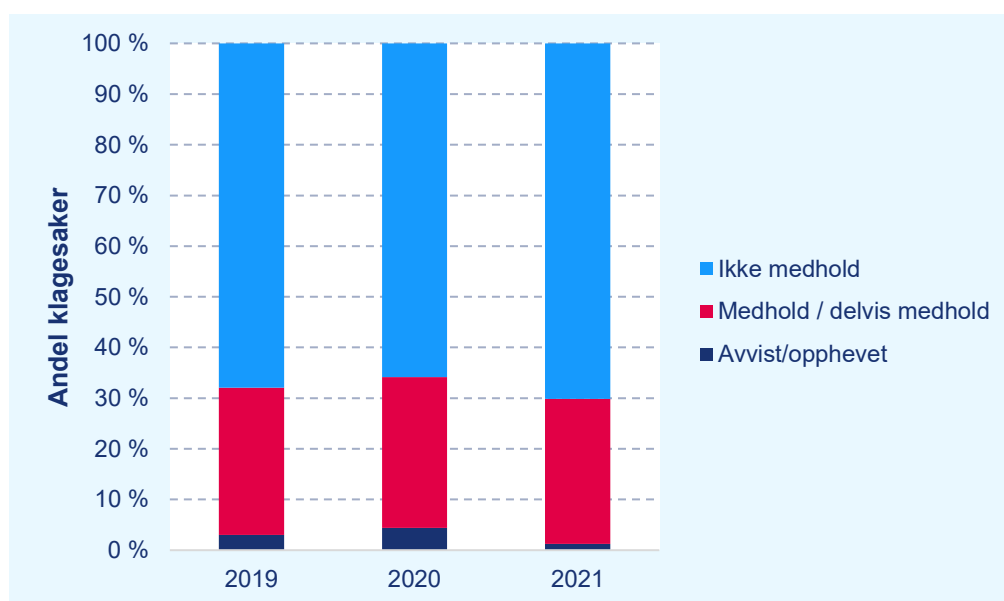
⁶⁰ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁶¹ Sekretariatets Elark rutiner og retningslinjer, oppdatert 3. november 2021.

Endringen er utarbeidet i samråd med Skatteklagenemndas ledelse, og nemndsmedlemmene er orientert. Endringen går ut på at sekretariatet skal bruke mindre tid på å skrive innstilling i saker hvor det er enig med skattekontoret i resultat og begrunnelse. I disse sakene skal innstillingen til vedtak i hovedsak gjenbruke skattekontorets vedtak og/eller redegjørelse, men sekretariatet skriver en kort begrunnelse i tillegg. Når restansene er redusert til ønsket nivå, ønsker sekretariatet å øke kvaliteten på innstillingene i tråd med nemndsledelsens forventninger.⁶²

4.3.7 Resultat av saksbehandlingen

Figur 17 Resultat av klagesaksbehandlingen i Skatteklagenemnda i perioden 2019–2021



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 17 viser den prosentvise fordelingen av utfallene i klagesakene som er behandlet av Skatteklagenemnda i perioden 2019–2021. For perioden samlet har Skatteklagenemnda gitt klager medhold eller delvis medhold i om lag 29 prosent av sakene, mens det ikke er gitt medhold i rundt 68 prosent av sakene. De øvrige 3 prosentene vedrører utfall som avvísninger, opphevinger og vedtak i sakskostnader. Andelen vedtak med delvis medhold utgjør nesten 20 prosent, og andelen vedtak med fullt medhold utgjør nesten 10 prosent.

I 2021 ble det ikke gitt medhold i ca. 70 prosent av klagene, en økning på om lag 4 prosentpoeng fra 2020. Det er ikke mulig å skille mellom utfall i alminnelig avdeling og stor avdeling i Skatteklagenemnda i de registerdata som er mottatt fra Skatteetaten. Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det gis medhold i nærmere 50 prosent av klagene som blir behandlet av stor avdeling.

Sekretariatet opplyser at det avvís saker som har kommet inn til skattekontoret etter ettårsfristen, da Skatteklagenemnda ikke har kompetanse til å behandle slike saker. Sekretariatet mottar imidlertid klager på avvísninger som nemnda må ta stilling til, men disse er det få av. Det forekommer også at sekretariatet avvís saker fordi de ikke oppfyller vilkårene for en klage, men dette skjer også svært sjelden.

⁶² Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

Sekretariatet opplyser at om lag en tredjedel av klagesakene er gitt fullt eller delvis medhold i Skatteklagenemnda de fem siste årene. Sekretariatet vurderer andelen med medhold som høy og stabil. Årsaken til at sekretariatet for Skatteklagenemnda kommer til et annet utfall enn skattekontorene, handler ifølge sekretariatet oftest om faktumforståelse og bevisvurderinger. Sekretariatet har gitt tilbakemelding til Skattedirektoratet om at det opplever at mange av saksbehandlerne på skattekontorene har for liten forståelse av beviskrav, og at beviskravene derfor ofte ikke er grundig nok vurdert.⁶³

Sekretariatet opplyser at om lag fire prosent av vedtakene i Skatteklagenemnda (både alminnelig og stor avdeling) avviker fra sekretariatets innstilling. Leder for Skatteklagenemnda opplyser at årsaken er at nemnda har en annen juridisk vurdering basert på det samme grunnlaget.

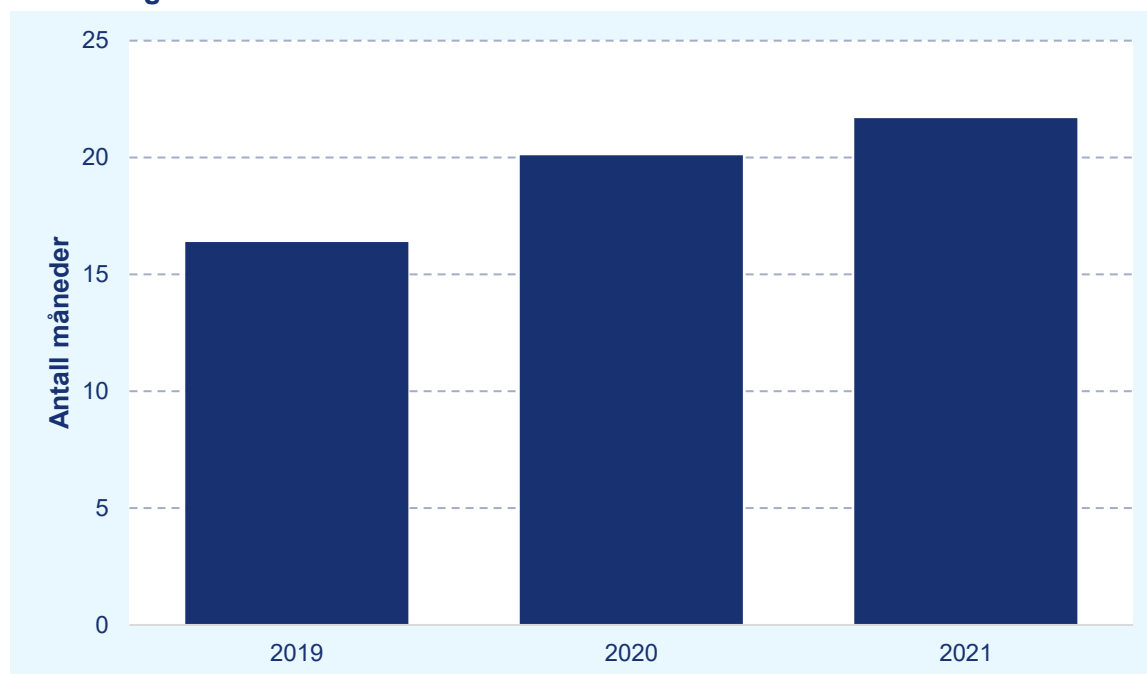
4.3.8 Saksbehandlingstid i sekretariatet og Skatteklagenemnda

Med utgangspunkt i Finansdepartementets styringsparametere har Skattedirektoratet fastsatt krav om at 25 prosent av klagen på skatt og merverdiavgift skal være behandlet innen fem måneder. Kravet om fem måneder omfatter samlet behandlingstid i sekretariatet og nemnda. Kravet gjaldt for 2020 og 2021. I 2019 var kravet at 80 prosent av klagen skulle være ferdighandlet innen åtte måneder.

Gjennomsnittlig saksbehandlingstid

Oversikten som viser gjennomsnittlige saksbehandlingstider, omfatter bare klagesaker som er registrert med dato for de aktuelle beregningene. Det vil si at dato foreligger for når klagen er mottatt av sekretariatet for Skatteklagenemnda (redegjørelsen fra skattekontoret er ferdigstilt), og for når vedtaket er fattet av Skatteklagenemnda.

Figur 18 Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klagebehandlingen i sekretariatet og Skatteklagenemnda



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

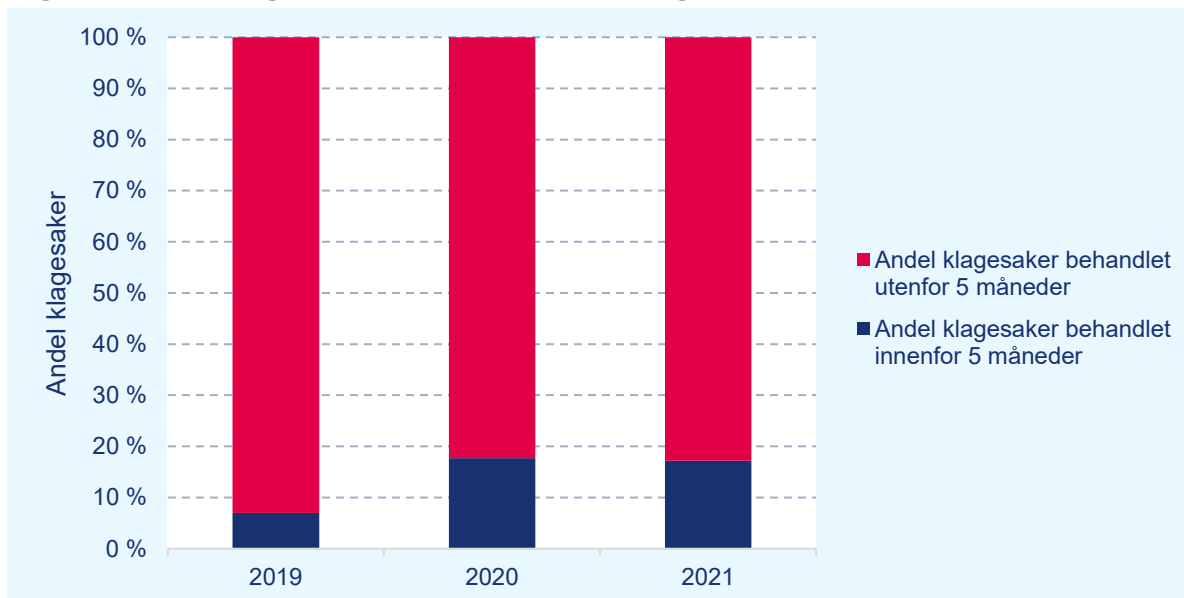
Figur 18 viser at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden i sekretariatet og Skatteklagenemnda har økt i perioden. Sekretariatet og Skatteklagenemnda brukte i gjennomsnitt litt over 16 måneder på å

⁶³ Intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022, referat verifisert av sekretariatet 21. januar 2022.

behandle en sak i 2019. I 2020 var den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden rundt 20 måneder, mens den i 2021 økte til i underkant av 22 måneder.

Måloppnåelse

Figur 19 Andel klagesaker behandlet innenfor og utenfor fem måneder



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Sekretariatet og Skatteklagenemnda har behandlet 15 prosent av samtlige klager innen fem måneder i perioden 2019–2021. Figur 19 viser at sekretariatet og nemnda behandlet rundt sju prosent av klagenes innen fem måneder i 2019. Resultatet har forbedret seg i 2020 og 2021, og måloppnåelsen var henholdsvis 18 og 17 prosent av klagenes innen fem måneder. Resultatet for 2021 er åtte prosentpoeng under resultatkravet på 25 prosent.

Sekretariatet og Skatteklagenemnda har behandlet rundt 15 prosent av klagenes på skatt innenfor fem måneder i perioden 2019–2021. Resultatet er noe lavere for klager på merverdiavgift, hvor rundt elleve prosent av sakene er behandlet innen fem måneder. Resultatet for klager som gjelder både skatt og merverdiavgift er på to prosent. Her er det behandlet 162 klager i perioden. Ingen av de 27 klagenes i perioden 2019–2021 som gjelder innførselsmerverdiavgift, er behandlet innen fem måneder. Om lag 84 prosent av klagenes på bindende forhåndsuttalelser er behandlet innen fem måneder.

Sekretariatet opplyser at det har igangsatt et prosjekt kalt USAK-prosjektet for å nå målsettingen om at 25 prosent av klagenes skal behandles innen fem måneder. USAK står for ufordelte saker. Når sekretariatet mottar nye saker, forsøker det å identifisere og skille ut saker som er enkle å behandle. En sak regnes som enkel dersom det tar mindre enn to dager å ferdigstille innstillingen til vedtak.

Saksbehandlingstiden påvirkes av at den skattepliktige ikke svarer på sekretariatets henvendelser. Mange klagesaker innenfor selskapsskatt får lang saksbehandlingstid fordi sakene er omfattende. I andre saker går det mye tid fordi de skattepliktige får utsatt svarfrist. Dersom en skattepliktig ikke svarer innen fristen, meldes saken likevel opp for nemnda. Sekretariatet opplyser at det er store variasjoner i hvor lang tid det tar fra klagen sendes på innsyn, til innstillingen sendes til klagenemnda. I noen tilfeller kan det være mange merknader fra klagerne som må gjennomgås.

Finansdepartementet opplyser at Skattedirektoratet, etter oppdrag fra departementet, sendte forslag om endring i organisering av Skatteklagenemndas arbeid på høring 23. mai 2022. For å redusere

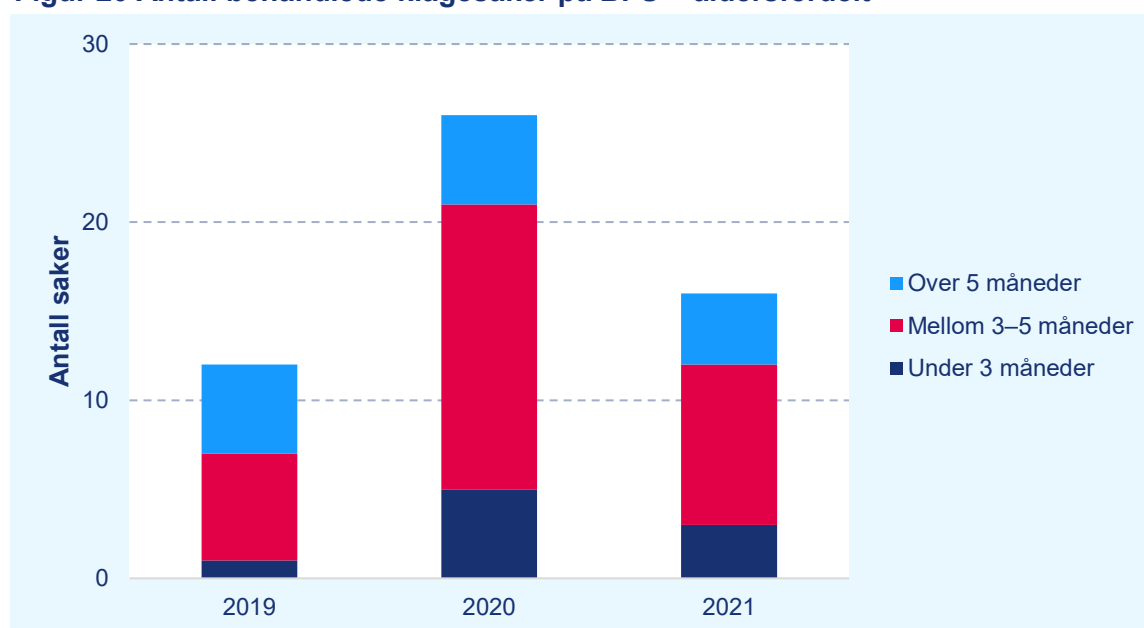
saksbehandlingstiden for klager som behandles av Skatteklagenemnda, foreslo direktoratet å endre hvilke klagesaker som skal behandles i stor avdeling i nemnda, og at alminnelig avdeling kan avgjøre saker med alminnelig flertall.⁶⁴ Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at i dag går saker med dissens i alminnelig avdeling tilbake til saksbehandler, som utarbeider ny innstilling. Ny innstilling skal også gjennom kvalitetssikring. Ifølge sekretariatet har det i perioden 2019–2021 vært 151 saker med dissens i alminnelig avdeling. Sekretariatet opplyser at det er vanskelig å anslå hvor stor tidsbesparelse et slikt forslag vil medføre, men estimerer en besparelse på mellom 280 og 400 dagsverk per år. I tillegg kommer tidsbruken til sekretariatets lederstøtte og nemndas medlemmer som skal møte i stor avdeling.

Klager på bindende forhåndsuttalelser (BFU)

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig mv. gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller når spørsmålet er av allmenn interesse⁶⁵. En bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd kan påklages i samsvar med reglene om klage på enkeltvedtak om skattefastsettelse i lovens kapittel 13. Det framgår av skatteforvaltningsforskriften at vedtak på klage på bindende forhåndsuttalelse normalt bør avgis senest tre måneder fra fullstendig klage er mottatt.⁶⁶

I oversikten nedenfor er det bare tatt med klagesaker som er registrert med dato, for de aktuelle beregningene. Det vil si at dato foreligger for når klagen er mottatt av skattekontoret, og for når vedtaket er fattet av Skatteklagenemnda.

Figur 20 Antall behandlede klagesaker på BFU – aldersfordelt



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Skatteklagenemnda har i perioden 2019–2021 gjort vedtak i 54 klagesaker om bindende forhåndsuttalelser. I 45 av disse sakene er saksbehandlingstiden på tre måneder overskredet. 14 av sakene har en saksbehandlingstid på 5 måneder eller mer.

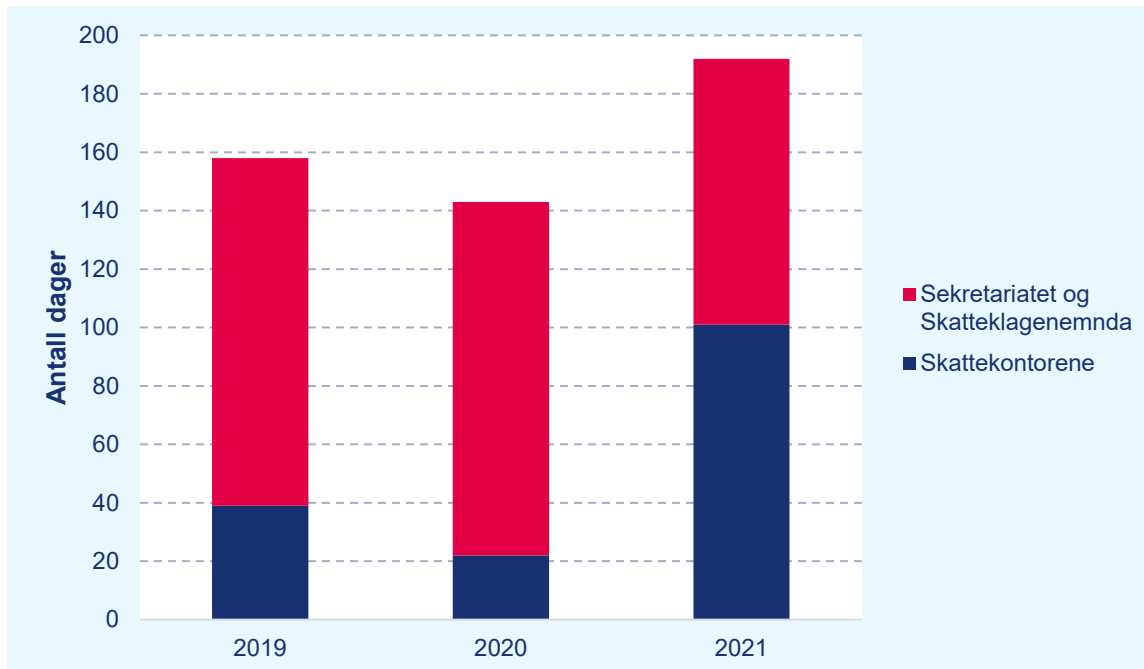
⁶⁴ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 3. juni 2022.

⁶⁵ Skatteforvaltningsloven § 6-1 (1).

⁶⁶ Skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 (2).

Sivilombudet har to ganger undersøkt saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda på eget initiativ, senest i 2019. Ombudet viste i den forbindelse til at det er viktig at klager på bindende forhåndsuttalelser avklares så raskt som mulig. Ombudet pekte på at klageadgangen i realiteten blir illusorisk dersom saksbehandlingen av denne typer klager blir for lang.

Figur 21 Saksbehandlingstid for klager på BFU



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 21 viser gjennomsnittlig saksbehandlingstid for BFU-klagene, og gjennomsnittlig saksbehandlingstid ved skattekontorene og i sekretariatet og Skatteklagenemnda. Saksbehandlingstiden ved skattekontorene er regnet fra kontoret mottar klagen, til redegjørelse/uttalelse er sendt til sekretariatet. Saksbehandlingstiden i sekretariatet og Skatteklagenemnda er regnet fra det mottar redegjørelse/uttalelse fra skattekontoret, til endelig vedtak.

Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for klager på BFU lå i 2021 på 192 dager. Dette er en økning på 34 prosent fra 2020.

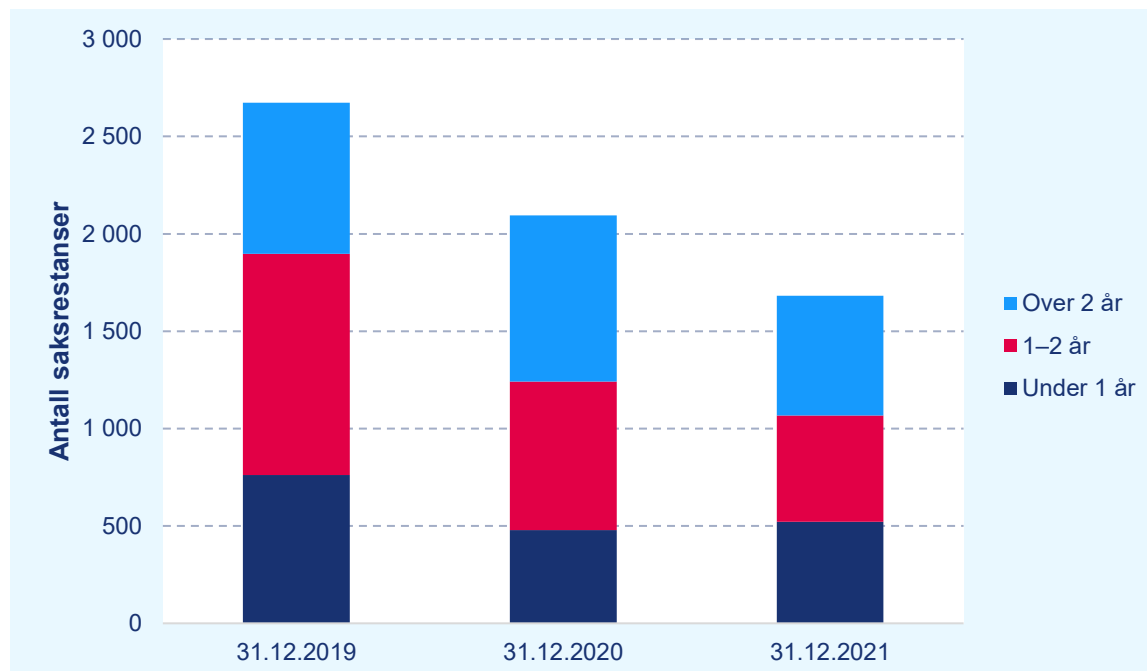
Gjennomsnittlig saksbehandlingstid ved skattekontorene har økt fra 22 dager i 2020 til 101 dager i 2021. Gjennomsnittlig saksbehandlingstid i sekretariatet og Skatteklagenemnda var i 2021 på 91 dager. Dette utgjør en nedgang på 25 prosent fra 2020.

4.3.9 Saksrestanser

Etter at Skatteklagenemnda ble etablert i 2016, økte restansene av ubehandlede klager i sekretariatet raskt. Skatteetatens årsrapport for 2016 viser at restansene for ny Skatteklagenemnd per 31. desember 2016 var utilfredsstillende, med 1 015 saker i restanse. Ved utgangen av 2017 var antall restanser 2 899. Restanseoppbyggingen skjedde som følge av et stort tilfang av saker der sekretariatet ikke klarte å være å jour med saksbehandlingen. Sekretariatet opplyser videre at det opplevde å få lite støtte og forståelse for situasjonen fra Skattedirektoratet og måtte håndtere situasjonen selv. I 2018 og 2019 var det balanse mellom innkomne og behandlede saker i sekretariatet, og i 2020 og 2021 er restansene redusert.

Restanseoversikten i Figur 22 er basert på oversikter utarbeidet av Skattedirektoratet. En klage som er registrert mottatt hos skattekontorene, og som ikke er behandlet og avskrevet per årsskifte av sekretariatet, er her vurdert som en saksrestanse.

Figur 22 Antall saksrestanser ved sekretariatet for Skatteklagenemnda per årsskifte for årene 2019–2021



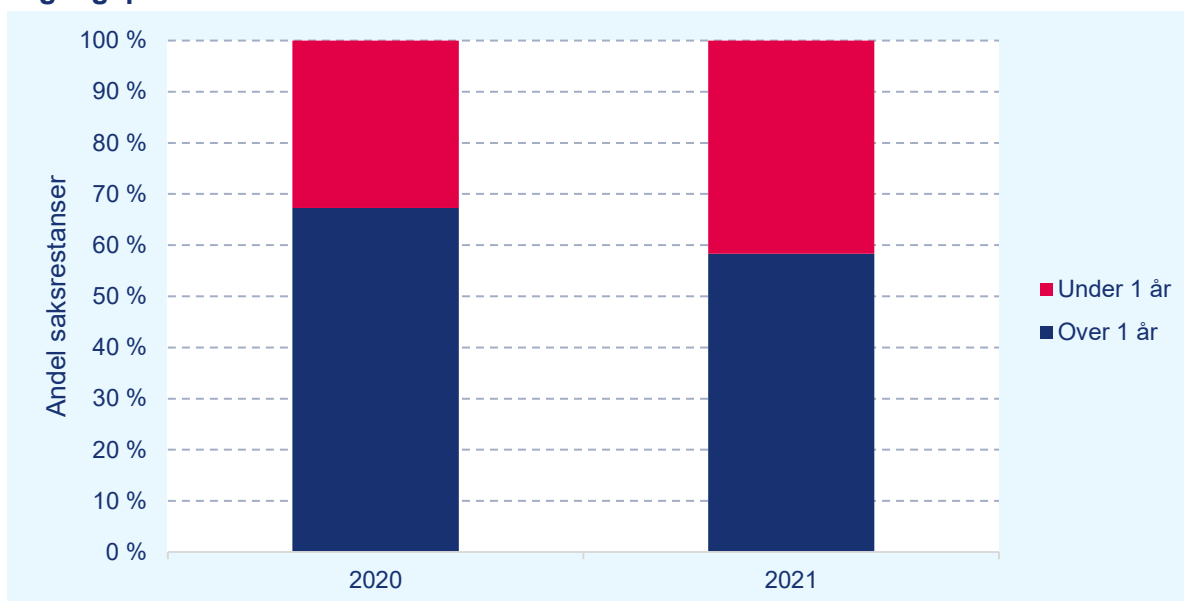
Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Figur 22 viser at sekretariatet for Skatteklagenemnda reduserte saksrestansene fra 2 673 saker i 2019 til 2 094 saker i 2020. I 2021 ble saksrestansene redusert ytterligere med 412 saker, slik at sekretariatet per 31. desember 2021 hadde en ubehandlet saksrestanse på 1 682 saker. Sekretariatet innfridde dermed den interne målsettingen om å redusere den totale restansen med 400 saker i 2021.⁶⁷ Skattedirektoratet opplyser at koronapandemien har påvirket sakstilfanget i sekretariatet, og at det er usikkert om nedgangen i saksrestansene kommer til å fortsette. Utviklingen framover avhenger av sakskompleksene som kommer inn. Direktoratet opplyser at sekretariatet trenger bistand fra andre for å bygge ned restansene med 400–500 saker i året framover. Oversikt fra BI Målstyring viser at antall restanser har vært stabilt på rundt 1 700 saker fra september 2021 til mars 2022.

Med utgangspunkt i Finansdepartementets styringsparametere har Skattedirektoratet fastsatt krav om at saker eldre enn ett år ikke skal utgjøre mer enn 40 prosent av den totale saksrestansen. Sekretariatet opplyser at det legger mer vekt på å få ned totale restanser enn å innfri andelskravet på 40 prosent.

⁶⁷ Skatteetatens rapport for andre tertial 2021 til Finansdepartementet.

Figur 23 Andel restanser over og under ett år for årene 2020 og 2021 når det tas utgangspunkt i mottaksdato ved sekretariatet

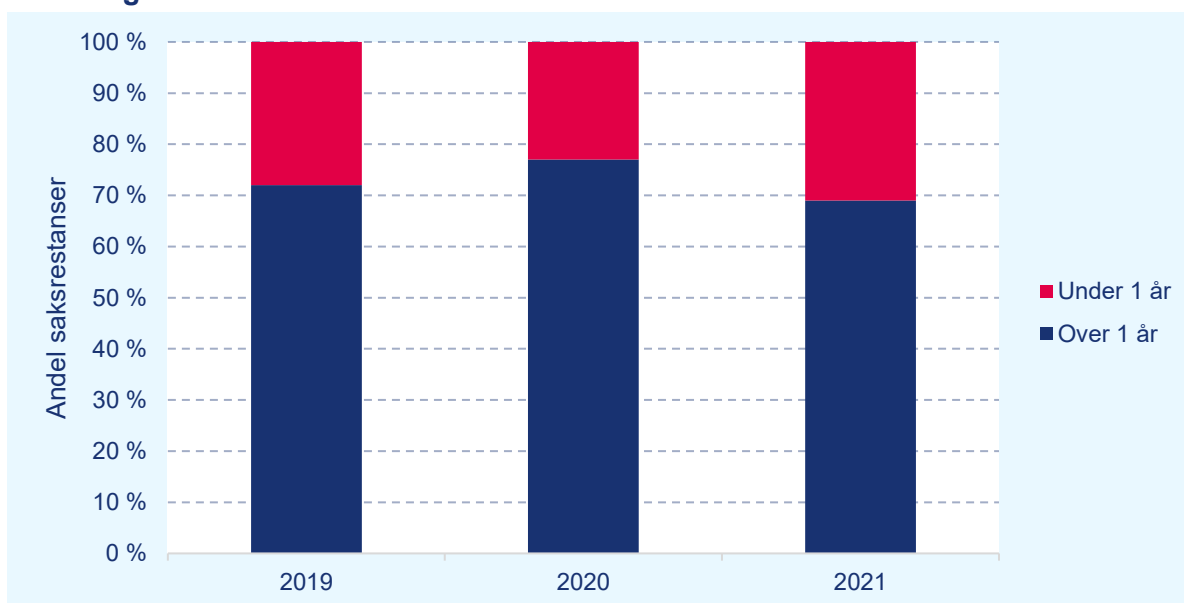


Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Sekretariatet har redusert andelen restanser som er over ett år gamle fra 2020 til 2021. Resultatet per 31. desember 2021 er på i overkant av 58 prosent. Statistikk fra BI Målstyring viser at andelen har økt til nærmere 61 prosent per mars 2022.

I 2020 ble det ifølge Skattedirektoratet gjort endringer i hvordan resultatet for andelen restanser over ett år i sekretariatet blir beregnet. Før 2020 ble det tatt utgangspunkt i når restansen ble mottatt ved skattekontorene. I 2020 ble dette endret til at utgangspunktet er datoen da sekretariatet mottok uttalelsen fra skattekontoret.

Figur 24 Andel restanser over og under ett år i perioden 2019–2021 med utgangspunkt i når klagen ble mottatt ved skattekontorene



Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Figur 24 viser at om lag 69 prosent av klagenes som sekretariatet hadde i restanse per 31. desember 2021, var mottatt ved skattekontorene i 2020 eller tidligere. Dette er en reduksjon fra årsskiftene 2019 og 2020, da andelen var henholdsvis 72 og 77 prosent.

4.3.10 Styring og oppfølging

Styringsdialogen mellom Skattedirektoratet og sekretariatet for Skatteklagenemnda er forankret i tildelingsbrevet fra Finansdepartementet og i instruks til direktøren for sekretariatet for Skatteklagenemnda. Direktoratets styringssignaler blir alltid gitt skriftlig.⁶⁸

Sekretariatets rapportering til Skattedirektoratet skjer gjennom BI Målstyring. Grunnlaget for rapporteringen er data fra Elark. Data overføres manuelt fra Elark til BI Målstyring. Skattedirektoratet er ansvarlig for rapporteringen til Finansdepartementet.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er formelt underlagt avdeling Virksomhetsstyring i Skattedirektoratet. Virksomhetsstyring har tertialmøter med sekretariatet for Skatteklagenemnda der resultatene blir gjennomgått⁶⁹. Juridisk avdeling deltar på disse møtene, slik at alle relevante sider ved styringen av sekretariatet blir vurdert. Juridisk avdeling er også ansvarlig for å legge til rette for en formålstjenlig faglig dialog med sekretariatet for skatteklagenemnda.

Sekretariatet opplyser at dialogen med ledelsen i Skattedirektoratet er god og konstruktiv, og samarbeidet beskrives som svært velfungerende. Sekretariatets direktør har månedlige møter med avdeling Virksomhetsstyring.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det opplevde dialogen med Skattedirektoratet som mer krevende i tiden rett etter etableringen av sekretariatet. Skattedirektoratet stilte detaljerte rapporteringskrav til sekretariatet, der det blant annet ble krevd at det skulle rapporteres på dager og timer for de enkelte klagesakene. Sekretariatet opplevde at kravene fra direktoratet ikke var i harmoni med de kravene som Skatteklagenemnda stilte til sekretariatet.

Sekretariatet opplyser videre at Skattedirektoratets produksjonskrav ikke samsvarte med Skatteklagenemndas krav til sekretariatet. Skattedirektoratet, og til dels Finansdepartementet, hadde en annen oppfatning enn sekretariatet av hvor mange enkle klagesaker det var i sekretariatets portefølje. Sekretariatet måtte derfor bruke mye tid på å forklare hvordan saksfordelingen mellom enkle og krevende saker egentlig var, og hvor mange klagesaker man kunne forvente skulle bli behandlet samtidig som rettssikkerheten skulle ivaretas.

Etter at Skatteetaten ble omorganisert i 2019 opplevde sekretariatet at dialogen med Skattedirektoratet ble forbedret, og direktoratet har i mye mindre grad involvert seg i sekretariatets saker. Fra 2020 fikk sekretariatet for Skatteklagenemnda sitt eget budsjettkapittel, noe som styrket sekretariatets uavhengighet.

⁶⁸ Styringsbrev for sekretariatet for Skatteklagenemnda 2021.

⁶⁹ Styringsbrev for sekretariatet for Skatteklagenemnda 2021.

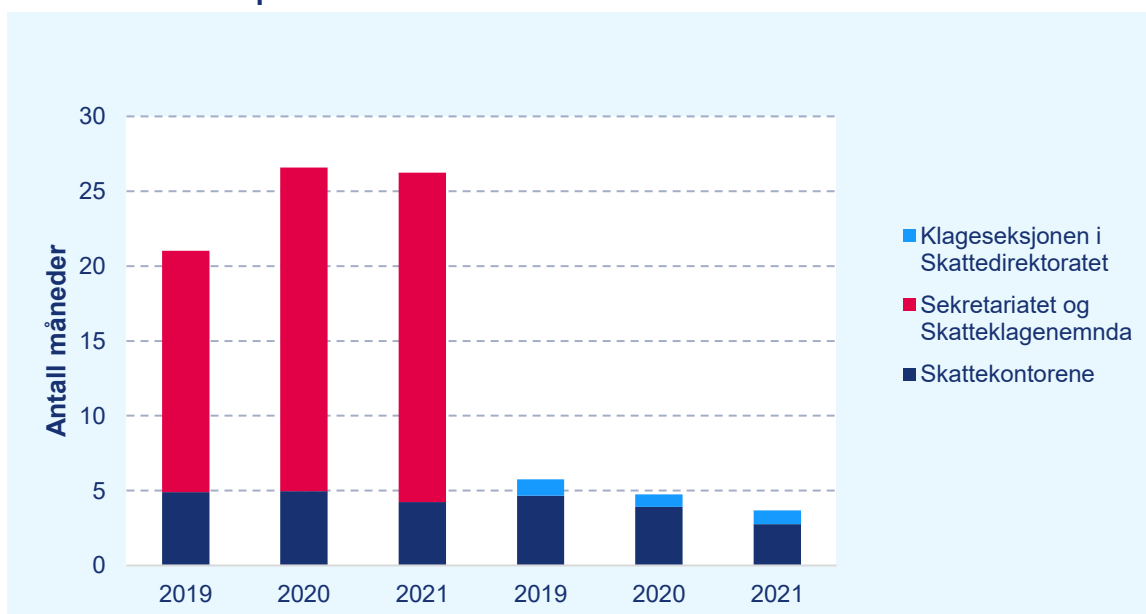
5 Lang saksbehandlingstid – årsaker og konsekvenser

5.1 Saksbehandlingstiden gjennom hele klageløpet

For den skattepliktige er det viktig at det ikke går for lang tid før en klage på skattefastsettelsen blir avgjort. Lang saksbehandlingstid er ikke bare belastende for klagerne, men utgjør også et rettssikkerhetsproblem ved at sakene ikke blir avgjort innen akseptabel tid. For den som har en klage til behandling, er det den samlede saksbehandlingstiden som er avgjørende. Nedenfor vises tidsbruken gjennom hele klageløpet, fra klagen blir mottatt av skattekontoret, til vedtak er fattet i klageinstansen.

For å beregne den totale saksbehandlingstiden har vi tatt utgangspunkt i klageinstansenes vedtak i årene 2019, 2020 og 2021, uavhengig av når klagen er mottatt og forberedt av skattekontorene. Klagesaker hvor det enten mangler mottaksdato eller dato for oversendelse til klageinstansen, er ikke en del av beregningsgrunnlaget. Antall klagevedtak som er med i beregningsgrunnlaget for Figur 25, er derfor om lag 5 900, hvorav om lag 3 200 er vedtak av Skatteklagenemnda og 2 700 er vedtak av klageseksjonen i Skattedirektoratet.

Figur 25 Gjennomsnittlig saksbehandlingstid ved skattekontorene og klageinstansene for vedtak fattet i perioden 2019–2021



Kilde: Registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 25 viser at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden for klagesaker behandlet i sekretariatet og Skatteklagenemnda har økt i perioden 2019–2021. I 2019 var den totale tidsbruken i gjennomsnitt om lag 21 måneder, fordelt på fem måneder ved skattekontorene og 16 måneder i sekretariatet og Skatteklagenemnda. I 2021 hadde den gjennomsnittlige totale tidsbruken økt til om lag 26 måneder, mens tidsbruken ved skattekontorene gikk ned til fire måneder. Dette innebærer at sekretariatet og Skatteklagenemnda i 2021 brukte i gjennomsnitt 22 måneder fra de mottok saken, til vedtak forelå. Dette var om lag den samme tidsbruken som sekretariatet og Skatteklagenemnda brukte i 2020.

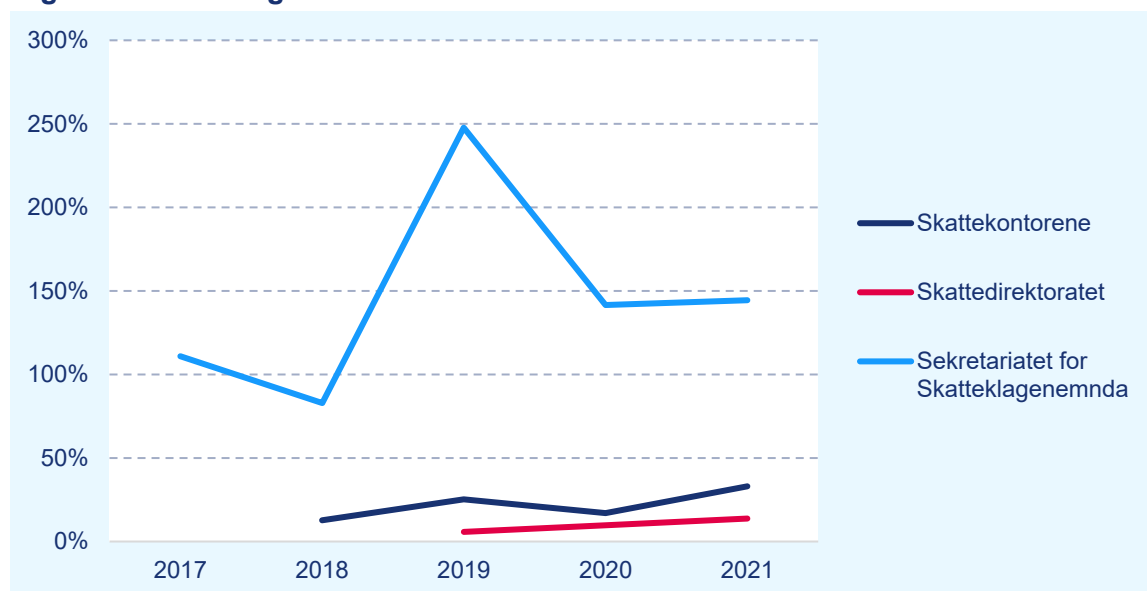
Figur 25 viser at den gjennomsnittlige tidsbruken er vesentlig lavere i klagesaker hvor Skattedirektoratet er klageinstans, og at det har vært en nedgang i tidsbruken i perioden 2019–2021. Klageseksjonen i direktoratet har i hele perioden i gjennomsnitt brukt om lag én måned på sin behandling av klagen, mens skattekontorenes tidsbruk i disse sakene har gått ned fra fem måneder i 2019 til tre måneder i 2021.

Beregningsgrunnlaget for den totale saksbehandlingstiden for ulike grupper av skattepliktige viser at skattekontorene og sekretariatet brukte lengst tid på å behandle klager fra personlige næringsdrivende, med 29 måneder. Tidsbruken fordelte seg på seks måneder for skattekontorene og 23 måneder for sekretariatet og skatteklagenemnda. For de to gruppene lønnstakere/pensjonister og selskaper var den totale gjennomsnittlige saksbehandlingstiden henholdsvis 24 og 25 måneder.

5.2 Klagerestanser i forhold til antall behandlede klager i året

Dersom det kommer inn flere klagesaker enn skattekontorene og klageinstansene klarer å behandle, vil beholdningen av restansesaker øke. Både skattekontorene og klageinstansene har som hovedprinsipp en kronologisk saksbehandling, det vil si at de eldste sakene blir behandlet først.

Figur 26 Andel klagerestanser av totalt behandlede saker samme år



Kilde: Skatteetatens årsrapporter og registerdata fra Skattedirektoratet.

Figur 26 viser at det er sekretariatet for Skatteklagenemnda som har den største utfordringen med ubehandlede klager. Ved utgangen av 2021 tilsvarte klagerestansene nesten 150 prosent av antallet behandlede klager i 2021. For sekretariatet har denne andelen variert ganske mye i perioden 2017–2021. Fra å tilsvare omkring 100 prosent i 2017 og 2018 økte andelen til nesten 250 prosent i 2019. For de to siste årene i perioden viser figuren at andelen har stabilisert seg på underkant av 150 prosent.

For skattekontorene og Skattedirektorat var andelen vesentlig lavere og tilsvarte henholdsvis 33 og 14 prosent av behandlede klager i 2021. For de årene vi har sammenlignbare tall, har andelen vært relativt stabil, men med en svakt økende tendens.⁷⁰

⁷⁰ Klageseksjonen i Skattedirektoratet ble opprettet i 2019. For skattekontorene er 2017 ikke direkte sammenlignbare med senere år på grunn av endringer i klageordningen.

5.3 Årsaker til lang saksbehandlingstid

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at prosjektgruppen i Skattedirektoratet som sto bak etableringen av sekretariatet for Skatteklagenemnda, hadde en målsetting om at sekretariatet skulle behandle 3 500 saker i året. I dette tallet var det ikke medberegnet mindre klagesaker som skattebegrensningssaker, tvangsmulksaker og eiendomsskattesaker. Sekretariatets erfaring er at det ble gjort noen feilvurderinger av hvor mange saker man kunne forvente skulle bli behandlet samtidig som rettssikkerheten skulle ivaretas. Ifølge sekretariatet medførte denne situasjonen at det i årene 2016 og 2017 ble bygget opp et stort antall restanser fordi sekretariatet ikke klarte å være à jour med saksbehandlingen.⁷¹

Sekretariatet gir uttrykk for at det per i dag har nok saksbehandlere til å behandle innkomne saker, men at problemet er å bygge ned restansene. I 2020 og 2021 har det skjedd en nedbygging av restansene, mens antall restanser holdt seg stabilt i 2018 og 2019. Lederen av Skatteklagenemnda opplyser at restansenedbygging med dagens bemanning i sekretariatet vil ta flere år, og dermed vil et betydelig antall klager ikke bli avgjort innen rimelig tid. Lederen av Skatteklagenemnda mener at dette utgjør et rettssikkerhetsproblem.

Finansdepartementet opplyser at det viste seg å være mer krevende enn forutsatt å etablere en ny skatteklageordning samtidig med løpende behandling av klagesaker, og at dette førte til at restansene økte vesentlig i 2016 og 2017. Ifølge departementet preger denne situasjonen fortsatt sekretariatets restanser.⁷²

Det framgår av kapitlene foran at det er tidsbruken i sekretariatet for Skatteklagenemnda som er hovedårsaken til lang saksbehandlingstid i klagesaker på skatteområdet. I 2021 var den totale gjennomsnittlige saksbehandlingstiden 26 måneder for saker behandlet i Skatteklagenemnda. Av denne tidsbruken utgjorde klagebehandlingen i sekretariatet og Skatteklagenemnda 85 prosent av tidsbruken og skattekontorene 15 prosent.

5.3.1 Saksgjennomgang

I undersøkelsen har vi gjennomgått 35 klagesaker hvor analysen av registerdata viste at sakene har hatt lang saksbehandlingstid. Noen av sakene har hatt lang saksbehandlingstid både ved skattekontorene og i sekretariatet.

Skattekontorene

Selv om skattekontorenes tidsbruk utgjør en mindre andel av den totale tidsbruken i klagebehandlingen, viser analysene av registerdata for 2021 at 13 prosent av klagen ble oversendt klageinstansene mer enn seks måneder etter at skattekontoret mottok klagen.

I 16 av de 35 klagesakene som er gjennomgått, har saksbehandlingstiden ved skattekontorene oversteget seks måneder, og i elleve av sakene var saksbehandlingstiden over ett år. Saksgjennomgangen viser at det er ulike årsaker til tidsbruken. I elleve av sakene mangler det dokumentasjon på aktiv saksbehandling for lengre perioder i den tiden skattekontorene har hatt klagen til behandling før oversendelse til klageinstansen. I noen av sakene har klagen blitt liggende på vent før saksbehandlingen startet. I to av sakene viser gjennomgangen at skattekontorene har hatt en aktiv saksbehandling, blant annet gjennom korrespondanse med klager, i store deler av tiden fra klagen ble mottatt, til den ble sendt til klageinstans. I tre andre saker viser gjennomgangen at det har vært lang saksbehandlingstid fordi skattekontoret hadde sendt saken til divisjonens juridiske stab. I to av sakene gjaldt oversendelsen tekniske problemer med å konvertere journalposter i Elark til ett

⁷¹ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2022.

⁷² Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

sammenslått PDF-dokument. I begge tilfellene har dette økt skattekontorenes saksbehandlingstid med over ett år. Den siste saken som ble sendt til juridisk stab, angikk rettslige avklaringer. I denne saken tok det om lag elleve måneder før skattekontoret fikk saken tilbake fra staben for videre behandling.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det ikke fører statistikk over selve saksbehandlingen. Sekretariatet kan derfor ikke presentere tall for tidsbruken fra saken er mottatt i sekretariatet, til saksbehandler påbegynner klagebehandlingen, eller fra saksbehandler har påbegynt saksbehandlingen, til innstillingen forelegges nemnda. Sekretariatet gir uttrykk for at et eventuelt anslag ville bli veldig unøyaktig.⁷³

For å belyse tidsbruken i sekretariatet og Skatteklagenemnda har vi gjennomgått et utvalg klagesaker fra Skatteetatens registerdata. I 24 av de 35 klagesakene som er gjennomgått har saksbehandlingstiden i sekretariatet vært lang. Vi har gjennomgått både klagesaker hvor endelig vedtak foreligger, og saker som var registrert som saksrestanse i sekretariatet per 31. desember 2021.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at det er vanlig at en saksbehandler behandler flere saker parallelt. Noen saker kan bli påbegynt, men av ulike grunner stilt i bero. Sekretariatet viser til at ventetid for eksempel kan skyldes at det venter på flere opplysninger eller rettslige avklaringer. Saksgjennomgangen viser at den lange saksbehandlingstiden i sekretariatet for Skatteklagenemnda skyldes at sakene i stor grad har ligget på vent før saksbehandlingen begynner. I de fleste sakene som er gjennomgått, kan vi ikke se at det har vært korrespondanse mellom sekretariatet og klager, utover at sekretariatet bekrefter mottak av saken, og at innstillingen til Skatteklagenemnda er sendt til klager for partsinnsyn. For tre av sakene gjaldt klagen beløp under 25 000 kroner der Skattedirektoratet er rett klageinstans.⁷⁴ Disse klagen hadde blitt liggende i sekretariatet fra 24 til 43 måneder før de ble sendt tilbake til skattekontoret. For to av sakene ble redegjørelsen til sekretariatet sendt fra skattekontorene i henholdsvis mars og juni 2019, mens den siste saken ble sendt til sekretariatet før denne klagetypen ble overført fra klagenemnda til Skattedirektoratet.

Gjennomgangen av saker kan ikke med sikkerhet forklare hvordan tidsbruken i sekretariatet er fordelt på aktiv saksbehandlingstid og liggetid. Unntaket for dette er saker der fastsatt tilleggsskatt er påklaget. Skattepliktige som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 1. I saker som omhandler tilleggsskatt, og hvor det er lang saksbehandlingstid, framgår det av sekretariatets innstillinger til Skatteklagenemnda hvor lang liggetid det har vært i sakene. I 17 av de 24 gjennomgåtte sakene ble tilleggsskatten redusert eller frafalt grunnet lang liggetid. I disse sakene varierte liggetiden i sekretariatet fra 16 til 43 måneder.

Gjennomgangen av andre saker enn de som omhandlet tilleggsskatt, ga ikke oversikt over hvordan tidsbruken var fordelt på saksbehandling og liggetid. At det mangler dokumentert saksbehandling, og at det i de fleste sakene var sendt foreløpig svar til klager om at saksbehandlingen ville påbegynne om ca. ett år, indikerer at liggetiden utgjør en vesentlig del av tidsbruken i sekretariatet også for disse sakene. I flere av sakene var det også sendt nytt foreløpig svar til klager om når klagen kunne forventes å være ferdig behandlet. Av de gjennomgåtte sakene antas de fleste å ha en liggetid på mellom 1,5 og 2 år.

⁷³ Sekretariatet for Skatteklagenemndas svar på skriftlige spørsmål av 10. mars 2022.

⁷⁴ 25 000 kroner gjelder den skattemessige virkningen det påklagede forholdet.

5.4 Konsekvenser av lang saksbehandlingstid

Skattedirektoratet opplyser at lang saksbehandlingstid og store saksrestanser er et kjent problem som har mange uheldige sider. Divisjon innsats i Skatteetaten viser til at lang saksbehandlingstid i sekretariatet for Skatteklagenemnda har ulike konsekvenser, og peker blant annet på følgende⁷⁵:

- Rettstilstanden er uavklart, både hos skattepliktige og i Skatteetaten.
- Likebehandlingen utfordres.
- Tilliten til skattesystemet svekkes.
- Politiet må stoppe opp sin behandling av straffesaker fordi man er avhengig av framdriften i klagesaken.
- Tilleggsskatt blir redusert eller frafalt på grunn av brudd på EMK.
- Skattekontorene må håndtere dialogen med skattepliktige om pågående saker i Skatteklagenemnda.
- Skattekontorene får ikke avsluttet eldre saker.
- Opplysninger gitt av skattepliktige kan være utdatert.

Skattedirektoratet opplyser at det er Finansdepartementet som må ta stilling til hvordan problemene med lang saksbehandlingstid skal løses når det fastsetter budsjettet til sekretariatet for Skatteklagenemnda.⁷⁶

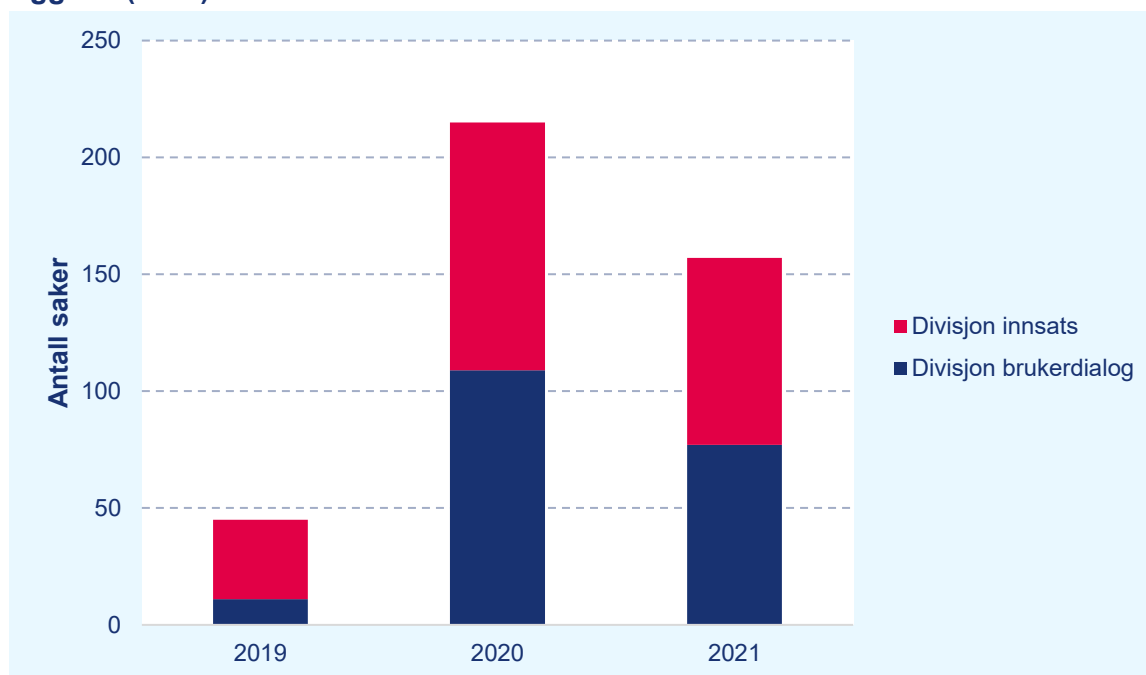
5.4.1 Klagesaker på tilleggsskatt

Det framgår av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) at saker om «straff» skal avgjøres innen rimelig tid. Kravet om behandling av en sak innen rimelig tid gjelder derfor også for saker om tilleggsskatt. Oversikt fra Skattedirektoratet viser at lang liggetid i klagesaksbehandlingen har resultert i at tilleggsskatten i flere saker har blitt redusert eller frafalt i sin helhet i perioden 2019–2021. Lang liggetid kan skyldes behandlingen både ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda, men de aller fleste sakene skyldes liggetiden i sekretariatet.

⁷⁵ Verifisert referat fra intervju med divisjon innsats 26. november 2021.

⁷⁶ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

Figur 27 Antall saker hvor tilleggsskatten er redusert eller frafalt på grunn av for lang liggetid (EMK)



Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

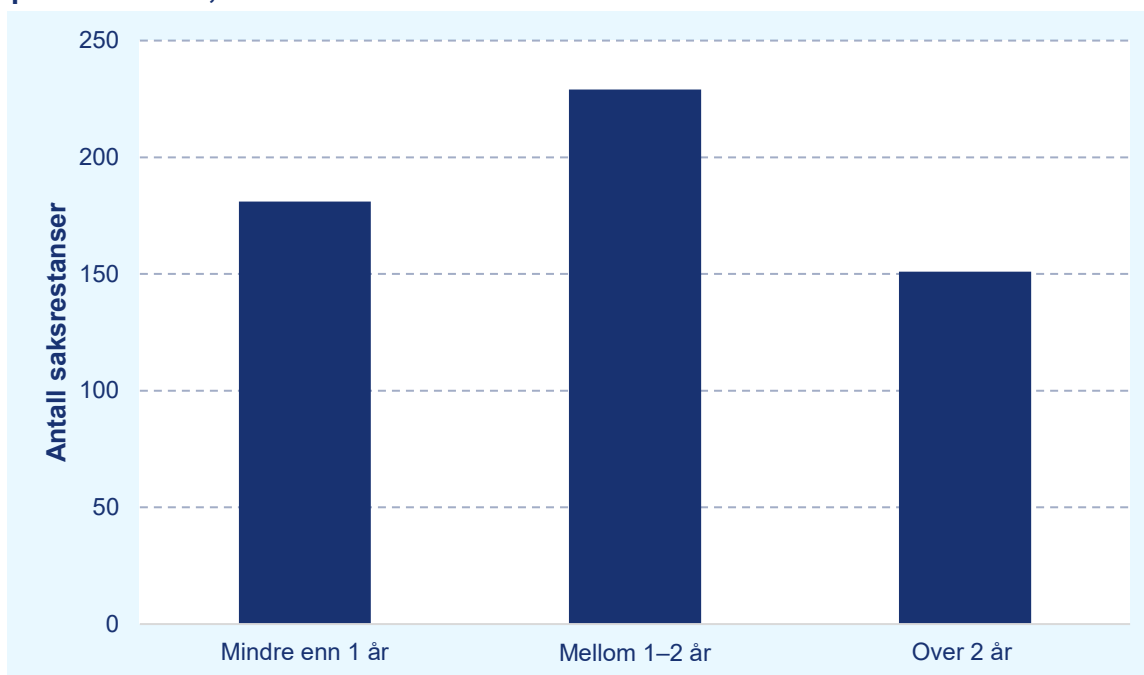
I perioden 2019–2021 ble tilleggsskatten redusert eller frafalt i 417 saker på grunn av for lang liggetid i henhold til EMK. Primært er dette liggetid i sekretariatet for Skatteklagenemnda, men noen av sakene har også blitt liggende uten aktiv saksbehandling ved skattekontorene. Figur 27 viser at det var flest saker med redusert eller frafalt tilleggsskatt i 2020. Antall saker er ganske jevnt fordelt mellom divisjon innsats og divisjon brukerdiallog.

Divisjon innsats opplyser at den har vært bekymret over utviklingen i antall saker hvor tilleggsskatt reduseres eller frafalles, og har i den forbindelse kontaktet Skattedirektoratet. Direktoratet mente at problemet etter hvert ville gå over, men divisjon innsats mener at problemet fortsatt er aktuelt. Divisjonen gir uttrykk for at det vurderes som sannsynlig at enkelte skattepliktige spekulerer i at tilleggsskatten kan bli redusert som følge av lang saksbehandlingstid ved å klage. Ifølge divisjon innsats har praksisen med tilleggsskatt også et likebehandlingsaspekt ved at det kun er de som klager, som kan unngå tilleggsskatt ut fra brudd på EMK.⁷⁷

For å kartlegge omfanget av klagesaker hvor det kan bli aktuelt å frafalle eller redusere tilleggsskatten framover på grunn av for lang liggetid, er det innhentet restanseoversikt fra sekretariatet for Skatteklagenemnda. Oversikten viser at sekretariatet per mars 2022 hadde 561 saksrestanser med tilleggsskatt. Sekretariatet opplyser at oversikten er basert på manuell telling og kan inneholde feilkilder.

⁷⁷ Verifisert referat fra intervju med divisjon innsats 26 november 2022.

Figur 28 Antall saksrestanser med tilleggsskatt i sekretariatet for Skatteklagenemnda per mars 2022, aldersfordelt



Kilde: Sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Figur 28 viser at per mars 2022 var 380 av 561 saksrestanser med tilleggsskatt eldre enn ett år. Om lag 150 saksrestanser var eldre enn to år, og 21 av disse var eldre enn tre år. Flest saksrestanser med tilleggsskatt var det i aldersinndelingen fra ett til to år, med nesten 230 restanser.

Ifølge skatteforvaltningshåndboken må det foretas en konkret vurdering i den enkelte sak om hvor lang tid som kan gå før det blir brudd på EMK. Relevante momenter er sakens kompleksitet og om tidsbruken skyldes den skattepliktige eller myndighetene. Det vil være av særlig betydning om det finnes perioder av inaktivitet som ikke skyldes skattepliktig⁷⁸. Divisjon innsats opplyser at 12–15 måneder er skjæringspunktet for når tilleggsskatten skal bli redusert.⁷⁹

Sekretariatet opplyser at det har jevnlig prosjekter på tilleggsskatt som følge av EMK-problematikken med frafall eller redusert tilleggsskatt grunnet lang liggetid. Saker hvor klagen kun gjelder tilleggsskatt, blir ifølge sekretariatet prioritert. Saker hvor klage på tilleggsskatt er påklaget i tillegg til det materielle innholdet i saken, har ikke blitt prioritert på grunn av det store antallet saker.⁸⁰

Skattedirektoratet opplyser at dette er problemstillinger som det bør gjøres noe med, og at dette skjer gjennom arbeidet med å redusere saksbehandlingstiden og antall restanser i sekretariatet for Skatteklagenemnda. Skattedirektoratet opplyser for øvrig at det har satt ned en kartleggingsgruppe for blant annet å se på praksisen i etaten for å sikre tilstrekkelig grad av likebehandling i saker om tilleggsskatt og for å kartlegge hvordan tilleggsskatten brukes.⁸¹

Finansdepartementet opplyser at det viktigste for å unngå at tilleggsskatt blir redusert eller frafalt grunnet lang saksbehandlingstid, er tiltak som reduserer saksbehandlingstiden. For lang saksbehandlingstid kan være brudd på EMK artikkel 6, og skattepliktige kan ha rett til redusert eller frafalt tilleggsskatt etter EMK artikkel 13. Departementet viser til at gjeldende praksis om nedsettelse av tilleggsskatt som effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13 har sitt utgangspunkt i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2000 side 996. Høyesterett la til grunn at opphevelse eller nedsettelse av tilleggsskatt

⁷⁸ Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), pkt. 5.2.

⁷⁹ Saksnummer stor avdeling 01 NS 53/2018, vedtak avgitt 23. mai 2018, publisert 4. april 2019.

⁸⁰ Verifisert referat fra intervju med sekretariatet for Skatteklagenemnda 14. desember 2021.

⁸¹ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

er et effektivt rettsmiddel etter EMK artikkel 13. Departementet opplyser at dette har blitt gjennomført i skattemyndighetenes og domstolenes etterfølgende praksis ved at tilleggsskattesatsen enten har blitt satt ned til null eller redusert prosentvis, og at kompensasjonen kan bli høy i saker hvor det er ilagt tilleggsskatt med et høyt beløp. Etter departementets oppfatning kan dette føre til overkompensasjon i noen saker, spesielt der beløpene er store. Departementet vil derfor vurdere å legge om utmålingen av kompensasjon for brudd på Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK).⁸²

⁸² Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

6 Styring og oppfølging av effektiviteten og kvaliteten på klagesaksbehandlingen

6.1 Kvalitet og uavhengighet i klagesaksbehandlingen

Formålet med den nye skatteklageordningen var å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke skattepliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. Som et ledd i å bedre rettssikkerheten er det lovfestet at både sekretariatet og Skatteklagenemnda skal være faglig uavhengig av Skatteetaten og Finansdepartementet

6.1.1 Kvaliteten på førstegangsvedtak og saksbehandlingen

Lederen for klagenemnda gir uttrykk for at god kvalitet på Skatteetatens førstegangsvedtak fører til bedre og mer effektiv forvaltningsbehandling.⁸³ Ifølge Skattedirektoratet ligger ansvaret for å følge opp kvaliteten på vedtakene i første instans til divisjonene. Direktoratet har registrert noen avgjørelser i nemnda der skattekontorets vedtak i første instans kunne stått seg dersom de var formulert annerledes. Skattedirektoratet viser til at skattepliktige først kommer med informasjon etter at vedtaket er fattet og skattekravet er sendt, og ikke når informasjonen blir etterspurt i forkant av vedtaket. Informasjonen som skal ligge til grunn for vedtaket, foreligger derfor først etter at vedtaket er fattet, og da må man omgjøre dersom det er grunnlag for det. Skattekontorene fikk større mulighet til å omgjøre vedtak gjennom en lovendring for noen år siden for å effektivisere klagebehandlingen og slippe å ta saken til Skatteklagenemnda.⁸⁴

Skattedirektoratet opplyser at det har satt krav til at skattekontorene skal ha et kvalitetssystem for å følge opp etatens rettsanvendelse. Dette er spesielt fulgt opp etter omorganiseringen og de nye juridiske standardene i 2019⁸⁵. Kvalitetssikringen varierer mellom divisjonene da de er ulikt organisert og har ansvar for ulike sakstyper. Divisjonene må gjøre ulike risikovurderinger ut fra sakstype, kompetanse og kapasitet og iverksette tiltak for å minimere risiko. Dette er noe direktoratet følger opp, og det blir satt krav om at de juridiske stabene i divisjonene skal orientere direktoratet. Det skjer i ulik grad.⁸⁶

6.1.2 Avvikssaker – Skatteklagenemndas vedtak avviker fra skattekontorenes vedtak

Skatteetaten har siden 2018 hatt en egen rutine for skattekontorets faglige oppfølging av saker etter behandling i klageinstansen. Formålet med rutinen er å kartlegge hvilke konsekvenser avvikssaker har for etatens rettsanvendelse, samt følge opp saksforberedelsen på skattekontoret for øvrig. Saker der klageinstansens vedtak helt eller delvis avviker fra skattekontorets redegjørelse, skal rapporteres til juridiske staber i divisjon brukerdialog eller innsats. Avviket kan gjelde resultat og/eller begrunnelse.⁸⁷

Skattedirektoratet opplyser at avvikssaker blir fulgt opp videre i direktoratet. Konsekvensene av avvikssakene kan være regelendringer, praksisendringer, implementering i håndbøker og publisering av uttalelser.⁸⁸ Ifølge Finansdepartementet skal Skattedirektoratet vurdere behovet for tiltak for å sikre at praksisen på det aktuelle klageområdet er ensartet og riktig, når direktoratet mottar informasjon om avvikssaker. Direktoratet skal blant annet vurdere om det er behov for å endre lov eller forskrift som

⁸³ Verifisert referat fra intervju med leder av Skatteklagenemnda 2. mars 2022.

⁸⁴ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

⁸⁵ Retningslinjer for skatteetatens kvalitetsstyring av rettsanvendelsen, Skattedirektoratet, 28. september 2021.

⁸⁶ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

⁸⁷ Rapport evaluering av etatens klageprosesser, Skattedirektoratet, 18. desember 2019.

⁸⁸ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

følge av en avvikssak. Eventuelle lovendringsforslag sendes til Finansdepartementet, som vurderer om forslaget skal følges opp.⁸⁹

Dersom Skattedirektoratet mener at Skatteklagenemndas avgjørelse bygger på feilaktig faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål, skal direktoratet vurdere om det er aktuelt å ta ut søksmål mot nemndas avgjørelse. Dersom Skattedirektoratet kommer til at det bør tas ut søksmål, fremmer det forslag om dette til Finansdepartementet, som fatter den endelige beslutningen.⁹⁰

Lederen for Skatteklagenemnda opplyser at det har forekommet at Finansdepartementet har vært uenig i nemndas avgjørelser. Etter 2016 har det vært to slike saker hvor departementet har saksøkt nemnda. Den ene saken var en «arvet» sak fra gammel nemnd. I den andre saken falt det dom i Høyesterett høsten 2021, og der tapte Skatteklagenemnda. Saken gjaldt merverdiavgift, og i denne saken var det dissens i stor avdeling. Ifølge lederen for Skatteklagenemnda ligger det en rettsavklaring i denne saken, og dette vurderes som viktig.

Finansdepartementet opplyser at adgangen til å ta ut søksmål er ment som en sikkerhetsventil som bare bør brukes i spesielle tilfeller, for eksempel i saker av prinsipiell art eller saker som har svært stor skattemessig betydning. Spørsmålet om det skal tas ut søksmål, må også vurderes ut fra prosessrisiko⁹¹, og om saken er egnet for å ta ut søksmål.⁹²

Tabell 2 Antall avvikssaker skattekontorene har rapportert til Skattedirektoratet i perioden 2019–2021

Divisjon	2019	2020	2021	Sum
Brukerdialog	18	45	52	115
Innsats	77	168	136	381
Sum	95	213	188	496

Kilde: Oversikt fra Skattedirektoratet.

Tabell 2 viser at det er divisjon innsats som har rapportert klart flest avvikssaker i perioden 2019–2021. Dette kan ha sammenheng med at denne divisjonen gjennomgående behandler mer komplekse klagesaker. Skattedirektoratet opplyser at om lag 60 prosent av avvikssakene gjelder reduksjon av tilleggsskatt – enten for bevismessige vurderinger eller fordi saken blir liggende for lenge i nemnda. Skattedirektoratet viser til at kravene til avviksrapportering er endret for tilleggsskattesaker. Enkelt saker om tilleggsskatt skal ikke lenger rapporteres til direktoratet. Det skal bare rapporteres en oversikt over antallet saker. Avvikssaker som gjelder reduksjon og frafall av tilleggsskatt, er en problemstilling som direktoratet kjenner godt til og arbeider med.⁹³

Ifølge direktoratet er det også noen avvikssaker med konkret bevisvurdering, for eksempel ved at det har kommet inn nye opplysninger. Slike saker er også definert som avvikssaker og skal forelegges direktoratet i tråd med gjeldende rutiner – spesielt hvis det har betydning for skattekontorenes saksbehandling. Det er også tilfeller der nemnda har en annen oppfatning av konkrete bevisvurderinger enn skattekontoret, og da må man jobbe med tiltak rettet mot kompetanse. Det

⁸⁹ Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

⁹⁰ Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

⁹¹ Risiko for å tape en rettsak.

⁹² Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

⁹³ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

hender saken sendes i retur til skattekontoret, men som regel fatter sekretariatet vedtak i tråd med de opplysningene som er gitt.⁹⁴

6.1.3 Ny og uavhengig behandling av klagesakene

Sekretariatet for Skatteklagenemnda opplyser at Skatteklagenemndas samfunnsoppdrag er å reelt overprøve skattekontorets vedtak og grundig gjennomgå den skattepliktiges klager, og dermed sikre lik behandling av like saker. Sakene skal videre behandles innen rimelig tid. Det er sistnevnte forhold sekretariatet opplever å ha størst utfordringer med.

Lederen for Skatteklagenemnda mener at klageordningen er styrket etter at den nye landsdekkende Skatteklagenemnda ble opprettet i 2016. Nemndsmedlemmene er ikke lenger lekfolk oppnevnt av politiske partier, men uavhengige personer i en fagnemnd med utdanning som jurist, økonom eller revisor. Det å bedre rettssikkerheten handler om at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte – som henger sammen med både kompetanse og uavhengighet – men også at man skal få sin klage behandlet innen rimelig tid. Det å få behandlet klagen innen rimelig tid har vært et problem så lenge den landsdekkende Skatteklagenemnda har eksistert.

Lederen for Skatteklagenemnda viser til at nemndsmedlemmene får saken forberedt i form av en innstilling med forslag til vedtak fra sekretariatet. Både sekretariatet og nemndsledelsen har hele tiden hatt tett kontakt for å bli enige om hvordan saksforberedelsen skal legges opp, og nemndslederen mener at det har fungert veldig bra. Det er lederen av Skatteklagenemnda som har satt krav til sekretariatet om hvordan innstillinger skal være utformet og hva de skal inneholde. Nemndas leder og nestleder skrev en mal for utkast til innstilling i samarbeid med sekretariatet.

Det trengs flere ressurser for å bedre resultatene på saksbehandlingstid og redusere restansene, ifølge lederen for Skatteklagenemnda. En annen mulighet som lederen av nemnda peker på, er å bygge enda mer på vedtakene fra skattekontorene og la sekretariatet skrive kortere innstillinger. Ifølge nemndslederen mener sekretariatet selv at det ikke er tidsbesparende, og at det ofte kan være mer arbeidskrevende å skrive kort uten at det går på bekostning av kvaliteten. Nemndslederen ønsker ikke å gå inn for en slik ordning, og kan ikke se at det ville gjort noen forskjell. Lederen for nemnda viser til at det er lovbestemt at det skal være en uavhengig innstilling, og dette skal styrke kvaliteten og bedre rettssikkerheten for skattepliktige.

Ifølge registerdata fra Skattedirektoratet har medholdsprosenten i klageseksjonen i direktoratet gått ned fra om lag 12 prosent i 2019 til 2,5 prosent i 2021, mens tilsvarende andel i nemnda var om lag 30 prosent i 2021. Ifølge Skattedirektoratet er en reell totrinnsbehandling ett grep for å sikre uavhengighet og likebehandling. Sakene som går til klageseksjonen i direktoratet, er av en annen karakter enn sakene som går til Skatteklagenemnda, så det er ikke unaturlig at medholdsprosenten i Skattedirektoratet skiller seg fra den som er i nemnda. Mange av de store sakene fra divisjon innsats med kompliserte forhold, ulike vurderinger av fakta og ulike juridiske betraktninger går til Skatteklagenemnda. Direktoratet viser til at det var Finansdepartementet som bestemte at det skal være en totrinnsbehandling, og at departementet mente at det sikrer tilstrekkelig uavhengighet.

Finansdepartementet opplyser at det kan være grunnleggende forskjeller knyttet til klagetema i saker som har beløpsmessige virkninger henholdsvis under og over 25 000 kroner. Selv om saker kan reise de samme materielle spørsmålene, kan klagesaker med større beløp som behandles i Skatteklagenemnda, ha elementer som avviker fra de mindre sakene som behandles i Skattedirektoratet. Departementet viser også til at måten klagesaker forberedes på, kan være en forklaring på forskjellen i medholdssaker i Skatteklagenemnda og i Skattedirektoratet. Ved klager til Skattedirektoratet kan skattekontorene omgjøre sine førstegangsvedtak dersom de skattepliktige

⁹⁴ Verifisert referat fra intervju med Skattedirektoratet 1. mars 2022.

kommer med ytterligere opplysninger til skattekontoret når klagesakene forberedes. Klagesaken blir da avgjort og sendes ikke videre til Skattedirektoratet. Ved klager til Skatteklagenemnda vil det være sekretariatet som eventuelt mottar ytterligere opplysninger fra klager under saksforberedelsen. Sekretariatet er et rent forberedende organ uten myndighet til å endre vedtaket, og alle klager må derfor behandles av Skatteklagenemnda.

Lederen for Skatteklagenemnda opplyser at uavhengigheten mellom sekretariatet og Skattedirektoratet er et uavklart punkt som ikke har funnet sin endelige form. Særlig overfor publikum er formaliteten ved dette viktig. Ifølge nemndslederen kjenner ikke publikum/skattepliktige til hvordan kommunikasjonen foregår, og sekretariatet framstår utad som en del av skatteetaten. Sekretariatet er faglig uavhengig av Skattedirektoratet, men er underlagt direktoratet administrativt. Ifølge lederen for nemnda er det noen områder som peker seg ut som utfordrende, for eksempel direktoratets påvirkning på ansettelser når sekretariatet lyser ut stillinger. Et annet eksempel er rettssaker om nemndas vedtak der det er skattekontorene som er part i saken. Lederen for nemnda mener at sekretariatet bør ha en rolle når en nemndsavgjørelse skal behandles av domstolene.

Det framgår av skatteforvaltningsloven § 15-3 første ledd at statens partsstilling, altså hvem som opptre som part i en sak, utøves av den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen. Dersom en avgjørelse er truffet av en nemnd, skal skattekontoret opptre som part. Finansdepartementet viser til at både skattekontoret og sekretariatet for Skatteklagenemnda kjenner sakene når nemndsavgjørelser prøves av domstolene. Departementet mener at det kan være grunner til at også sekretariatet bør ha en rolle i slike saker, men vurderer det likevel ikke som hensiktsmessig at det skal ha en rolle i nemndsavgjørelser som er oppe for domstolen med nåværende ressursituasjon. Finansdepartementet mener at sekretariatet ikke bør gis oppgaver som vil gå på bekostning av klagesaksbehandlingen ellers, men viser til at dette spørsmålet kan vurderes på et senere tidspunkt dersom situasjonen endrer seg.

Oversikt over stevninger og rettsaker på skatteområdet

Tabell 3 viser oversikt over antall stevninger mot staten på skatteområdet i perioden 2016–2021 og antall rettskraftige dommer på skatteområdet i samme periode.

Tabell 3 Antall stevninger og rettskraftige dommer på skatteområdet i perioden 2015–2021

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Antall stevninger	134	100	35	31	59	50	51
Antall rettskraftige dommer	110	69	70	49	35	31	28
Medhold	71	52	52	34	31	22	21
Delvis medhold	8	4	7	6	0	1	2
Ikke medhold	31	13	11	9	4	8	5

Kilde: Skatteetatens årsrapporter.

Tabell 3 viser at det har vært en nedgang i både antall stevninger og antall rettskraftige dommer i perioden 2015–2021. Antall stevninger i de tre siste årene av perioden har stabilisert seg på omkring eller i overkant av 50. I Skatteetatens årsrapport for 2019 blir det antatt at reduksjonen i antall stevninger henger sammen med at antallet klagesaker på fastsettelsesområdet har gått ned. Antallet rettskraftige dommer har også vært ganske stabilt i de siste tre årene, med mellom 28 og 35 dommer.

Andelen av rettskraftige dommer der staten har fått medhold, helt eller delvis, har i hele perioden variert mellom 72 og 89 prosent. I Skatteetatens årsrapport for 2021 gis det uttrykk for at endringen i medholdsprosenten de siste årene ligger innenfor det som må anses som naturlige variasjoner fra et år til et annet.

6.2 Skattedirektoratets styring og oppfølging av klagesaksbehandlingen

Skattedirektoratet opplyser at klageområdet blir fulgt opp i den ordinære styringsdialogen med Finansdepartementet og er en del av den tertialvise resultatoppfølgingen. Direktoratet viser til at departementet har rettet mye oppmerksomhet mot sekretariatet for Skatteklagenemnda på grunn av svak måloppnåelse og omfanget av klagerestanser.

6.2.1 Skattekontorene

Resultatkravene til de ulike enhetene i Skatteetaten fastsettes av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet opplyser at kravene er satt for å ivareta en balanse mellom rettssikkerheten og hva som er et riktig nivå på produksjonen i saksbehandlingen. Kravene har vært nokså stabile over tid.

Skattedirektoratet opplyser at under den gamle klageordningen var det krav om at skattekontorene skulle behandle 90 prosent av klagene innen tre måneder. Mange av sakene var enkle og innebar rene rettelser. Under den nye klageordningen er kravet at skattekontorene skal behandle 80 prosent av klagene innen tre måneder. Divisjon innsats har et krav om at 70 prosent av klagene skal behandles innen tre måneder, da divisjonen behandler litt tyngre saker. Direktoratet viser til at den nye skatteforvaltningsloven i 2017 førte til at klageporteføljen endret seg mye. Den nye loven innførte prinsippet om egenfastsettelse og muligheter for egenretting.

Ifølge Skattedirektoratet oppfyller skattekontorene kravene som er satt for klagebehandlingen, og det er direktoratet fornøyd med. Det hender at måloppnåelsen varierer avhengig av hvordan avdelinger og divisjoner prioriterer ressursene sine, og hvor de legger innsatsen. På klageområdet må skattekontorene noen ganger yte en ekstra innsats dersom antall restanser blir for høyt. Skattedirektoratet viste blant annet til at divisjon brukerdiallog måtte øke innsatsen i etterkant av omorganiseringen i 2019 for å få kontroll på restanseutviklingen.

Skattedirektoratet legger seg ikke borti hvordan divisjonene prioriterer ressurser til klagebehandling, så lenge divisjonene oppfyller kravene som direktoratet setter. Det er opp til divisjonene å prioritere hvordan de bruker ressursene sine for å oppfylle kravene. Direktoratet opplyser at klagebehandlingen har vært høyt prioritert de siste årene, men at det er vanskelig å vite noe om prognosene for utvikling i antall klager, saksbehandlingstid og restanser framover. Effekten av pandemien er også usikker. Skattedirektoratet viser til at antall klager har gått jevnt ned etter at den nye skatteforvaltningsloven ble innført i 2017. Dette har vært en ønsket utvikling og har gitt Skatteetaten mer tid til å behandle de viktige sakene.

Det er etablert klagepooler i avdeling innland og avdeling utland i divisjon brukerdiallog. Skattedirektoratet registrerer at divisjonen oppfyller kravet om saksbehandlingstid, og dette er det viktigste for direktoratet. Direktoratet opplever at divisjon brukerdiallog har funnet en måte å organisere klagebehandlingen på som fungerer. Klager på bindende forhåndsuttalelser holdes utenfor klagepoolen fordi disse har egne frister.

Divisjonen brukerdiallog opplyser at det kan ta lang tid når enkelte saker sendes til juridisk stab for tilbakemeldinger. Skattedirektoratet opplyser at dette er kjent, og at det er mest uttalt i én divisjon der

presset er størst. Ifølge direktoratet er saksbehandlingstiden på disse avklaringene for lang, og divisjon brukerdiallog og staben skal ansette flere jurister framover.

6.2.2 Klageseksjonen i Skattedirektoratet

Skattedirektoratet opplyser at resultatkravene for klagebehandlingen i seksjonen har vært de samme i hele perioden 2019–2021. For klager på fastsettelse av skatt mv. er kravene til seksjonen at 85 prosent av klagene skal være behandlet innen tre måneder, mens for klager på tvangsmulkt er kravet at 80 prosent av klagene skal være behandlet innen tre uker.

Skattedirektoratet viser til at klageseksjonen ble opprettet i 2019, og Skattedirektoratet mener den har fungert etter hensikten. Klageseksjonen innfrir resultatkravene som er satt. Direktoratet opplever at klageseksjonen har god styring på klagesaksbehandlingen og holder seg innenfor rammene. Skattedirektoratet opplyser at klageseksjonen i perioder låner ut medarbeidere til andre avdelinger eller prosjekter.

6.2.3 Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Skattedirektoratet opplyser at det har månedlige møter og oppfølging med sekretariatet. Direktoratet har ikke fastsatt andre krav til saksbehandlingen enn de som gjelder for saksbehandlingstid og andel restanser over ett år. Direktoratet har en oppfatning av at sekretariatet er mer fornøyd med dialogen og den administrative styringen fra direktoratet nå enn tidligere.

Skattedirektoratet opplyser at bakgrunnen for de to sentrale resultatkravene som er satt – at 25 prosent av klagene skal behandles innen fem måneder, og at 40 prosent av restansene skal være yngre enn tolv måneder – er en kombinasjon av erfaringstall, historien og utviklingen av porteføljen. Samtidig skal kravene til sekretariatet være ambisiøse.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er administrativt underlagt Skattedirektoratet. Sekretariatet har et eget kapittel på statsbudsjettet og får budsjettet direkte fra Finansdepartementet. Det er derfor ikke noen diskusjon med Skattedirektoratet om bevilgningens størrelse. Bevilgningen er en del av direktoratets tildelingsbrev, og dialogen mellom sekretariatet for Skatteklagenemnda og Finansdepartementet går via Skattedirektoratet.

Sekretariatet for Skatteklagenemnda oppfylte ikke resultatkravene per årsskiftet 2021, og det framgår av styringsbrevene for både 2020 og 2021 at sekretariatet må arbeide videre for å redusere antall saksrestanser. I 2020 og 2021 er restansene redusert. Direktoratet opplyser at det er usikkert om nedgangen kommer til å fortsette, da dette er avhengig av sakskompleksene som kommer inn. Koronapandemien har også påvirket sakstilfanget i sekretariatet. Direktoratet opplyser at sekretariatet vil trenge bistand fra andre for å bygge ned restansene med 400–500 saker i året. Direktoratet ser ingen grunn til å endre på resultatkravene selv om det i den senere tid har kommet inn færre klager. Sekretariatet for Skatteklagenemnda har ikke en egen årsrapportering, men rapporterer via Skattedirektoratet i Skatteetatens system BI Målstyring.

Ifølge Skattedirektoratet er sekretariatets USAK-prosjekt et virkemiddel for å oppfylle kravet om at 25 prosent av klagene skal behandles innen fem måneder.⁹⁵ Når sekretariatet mottar nye saker, vil det forsøke å identifisere og skille ut saker som er enkle å behandle. En sak regnes som enkel dersom det tar mindre enn to dager å ferdigstille innstilling til vedtak. Sekretariatet rapporterer ikke spesifikt om USAK-prosjektet og hvordan dette har påvirket saksbehandlingstiden. Sekretariatet har selv valgt denne typen organisering, og direktoratet blander seg ikke inn i sekretariatets styring av framdrift og produksjon ut over at direktoratet følger opp kravene til saksbehandlingstid og restanser.

⁹⁵ USAK står for saker som ikke er fordelt til saksbehandler.

Skattedirektoratet viser til at sekretariatet har en del eldre klagesaker som det må håndtere. Ifølge direktoratet er det et begrenset antall personer i sekretariatet som kan behandle de aller tyngste sakene. Oppgavene til sekretariatet krever at det skal ha en både bred og spiss kompetanse blant sine medarbeidere. Porteføljen er bred, og regelverket krever spesialkompetanse, for eksempel om storbedrifter med kompliserte selskapsstrukturer med flere eiere i tillegg til et komplisert regelverk.

Skattedirektoratet opplyser at sekretariatet for Skatteklagenemnda har fremmet diverse regelendringsforslag, og at direktoratet nå følger opp ett av forslagene. Dette forslaget gjelder muligheten for å heve terskelen for når dissenssaker skal behandles i stor avdeling, ved at alminnelig avdeling får avgjørelsesmyndighet i slike saker. Ifølge direktoratet er dissenssakene ressurskrevende for både sekretariatet og nemnda.

6.3 Finansdepartementets styring og oppfølging av klagesaksbehandlingen

6.3.1 Etableringen av skatteklagenemnda

Finansdepartementet opplyser at da det bestemte størrelsen på Skatteklagenemnda og Skatteklagenemndas sekretariat, gjorde det vurderinger av blant annet forventet antall saker som skulle behandles i sekretariatet og nemnda, og rollefordelingen mellom skattekontoret og sekretariatet. Antall saker per år ble på bakgrunn av disse beregningene estimert til om lag 3 200. I beregningene ble det lagt til grunn at om lag 90 prosent av klagesakene var relativt enkle. For en vesentlig del av de enklere sakene ville det kun være nødvendig med en gjennomlesning av skattekontorenes redegjørelse før sakene ble sendt fra sekretariatet til nemnda.

Finansdepartementet opplyser at erfaringen fra de første årene etter etableringen viste at forholdet mellom sekretariatets faglige selvstendighet og den administrative styringen fra direktoratet var problematisk. Det oppsto et motsetningsforhold mellom Skatteklagenemndas og sekretariatets krav til faglig kvalitet og grundighet, og direktoratets styring som i stor grad vektla måltall for saksproduksjon og effektiv ressursbruk. Departementet vurderte at sekretariatet i den tidlige fasen etter etableringen la for lite vekt på effektiv saksproduksjon. Departementet opplyser at alle parter kunne vært mer bevisst på forholdet mellom faglig kvalitet og effektivitet ved etableringen, og at sekretariatet var noe underdimensjonert.

Ifølge departementet ble det i 2020 innarbeidet en styrking av budsjettet på 8 millioner kroner for å kunne øke bemanningen i sekretariatet. Skattedirektoratet har de seneste årene tilpasset sin administrative styring av sekretariatet en del. Departementets vurdering er at samhandlingen mellom sekretariatet og direktoratet nå fungerer langt bedre enn tidligere. Det er fortsatt behov for at sekretariatet løpende vurderer tiltak som kan gi mer effektiv saksbehandling. Departementet mener at hensynene til kvalitet og effektivitet er bedre avstemt nå enn i den tidlige fasen etter etableringen.

6.3.2 Fastsettelse av mål og resultatkrav

Finansdepartementet viser til at hovedmålet til Skatteklagenemndas sekretariat er at saksbehandlingen skal være effektiv og ha god kvalitet, jf. de senere års budsjettproposisjoner for Finansdepartementet. I dette ligger det at sekretariatet i sitt arbeid må veie kvalitet og effektivitet opp mot hverandre på en hensiktsmessig måte innenfor rammene av disponible ressurser.

I de årlige tildelingsbrevene til Skatteetaten fastsetter departementet mål og styringsparametere for Skatteklagenemnda og sekretariatet og tildeler det budsjettet som er vedtatt av Stortinget. I tildelingsbrevet er det fastsatt to styringsparametere: «Andel klager på skatt og mva. behandlet innen

fem måneder (samlet behandlingstid i sekretariatet og nemnda) og «Andel ubehandlede klagesaker eldre enn tolv måneder (Skatteklagenemnda)».

Finansdepartementet opplyser at de konkrete resultatmålene for styringsparameterne fastsettes av Skattedirektoratet i samråd med sekretariatet og Skatteklagenemnda. Resultatmålene er satt ut fra en vurdering av akseptabel målsetting for produksjonen i sekretariatet på bakgrunn av saksporteføljen og restansesituasjonen.

Finansdepartementet mener det ikke er hensiktsmessig at departementet tallfester hva som er akseptabel saksbehandlingstid eller restansesituasjon, men har i tildelingsbrevene vært tydelig på at antallet restanser må reduseres, også de eldre restansene. Departementet viser til at koronapandemien i 2020 og 2021 har påvirket produksjonen i Skatteklagenemndas sekretariat negativt. Det er derfor vanskelig å vurdere sekretariatets resultater for de to siste årene. Etter departementets vurdering går utviklingen nå i riktig retning, da totalt antall restanser går ned. Departementet mener imidlertid fortsatt at antallet ubehandlede saker og andelen eldre saker er for høy.⁹⁶ Departementet har derfor i tildelingsbrevet for 2022 understreket viktigheten av at sekretariatet arbeider med å redusere antallet restanser. I tildelingsbrevet viser departementet også til at den samlede behandlingstiden for klagesakene som blir sendt til Skatteklagenemnda for avgjørelse, er for lang.

6.3.3 Oppfølging og tiltak på området

Finansdepartementet opplyser at en viktig del av skattepliktiges rettssikkerhet er behovet for avklaring innen rimelig tid. Det er derfor uheldig at saksbehandlingstiden for klager på skatteområdet er lang. Departementet viser til at det er iverksatt en rekke tiltak for å redusere restansene og saksbehandlingstiden i sekretariatet og nemnda.

Finansdepartementets opplyser at det som en del av oppfølgingen av restansesituasjonen i Skatteklagenemnda i 2018 ga Oxford Research AS i oppdrag å gjennomgå hva som hindrer en effektiv saksbehandling i sekretariatet. I rapporten fra Oxford Research AS ble det pekt på flere årsaker. I tillegg til oppstartsproblemer hadde det vært utfordringer med effektiv overlevering av saker fra skattekontorene til sekretariatet og med saksflyten internt i sekretariatet. Det hadde også vært krevende å oppnå en hensiktsmessig arbeidsdeling mellom skattekontorene og sekretariatet i saksforberedelsene, noe som blant annet hadde ført til dobbeltarbeid. Rapporten viste også at forholdet mellom sekretariatets faglige uavhengighet og den administrative styringen fra Skattedirektoratet ble opplevd som krevende, herunder avveiningene mellom faglig grundighet og effektivitet i sekretariatets saksbehandling. Ifølge rapporten var det behov for å tilføre flere saksbehandlerressurser til sekretariatet for å bygge ned restansene raskt. Oxford Research AS påpekte også at det var potensial for mer saksstyring og mer vekt på effektiv saksproduksjon i sekretariatet.

Etter departementets vurdering har Skattedirektoratet og sekretariatet for Skatteklagenemnda over tid arbeidet mye med å iverksette tiltak som kan redusere saksrestansene og bedre saksflyten. Dette omfatter også utfordringene som det ble pekt på i rapporten fra Oxford Research AS.⁹⁷

Finansdepartementet viser også til at det i de senere års tildelingsbrev er gitt klare føringer om at sekretariatet systematisk må vurdere organiseringen av de interne arbeidsprosessene for å få en mer effektiv saksbehandling.⁹⁸

Departementet viser til at hovedmålet for sekretariatet for Skatteklagenemnda er at saksbehandlingen skal være effektiv og ha god kvalitet. Sekretariatet må derfor veie effektivitet opp mot kvalitet på en

⁹⁶ Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

⁹⁷ Finansdepartementets svar på skriftlige spørsmål av 5. april 2022.

⁹⁸ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 3. juni 2022.

hensiktsmessig måte og innenfor rammene av disponible ressurser. Det er nødvendig at sekretariatet effektiviserer saksbehandlingen i saker der det ligger til rette for det, og løpende vurderer tiltak som kan gi en mer effektiv saksbehandling. Departementet mener at et konkret eksempel på helt nødvendige avveininger mellom kvalitet og effektivitet er å gjenbruke skattekontorenes innstillinger der sekretariatet er enig med skattekontoret i resultat og begrunnelse.⁹⁹

Finansdepartementet opplyser at det har gjennomført tiltak for å redusere saksbehandlingstiden i sekretariatet de senere årene. Blant annet er visse klagesaker overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Fra og med statsbudsjettet for 2020 ble det videre opprettet et eget budsjettkapittel for Skatteklagenemnda for å gjøre bevilgningene til nemnda og resultatansvaret for sekretariatet tydeligere.

Finansdepartementet har også bedt Skattedirektoratet utarbeide forslag til en regelendring som vil redusere antallet saker til stor avdeling i nemnda. Forslaget vil kunne innebære redusert ressursbruk og saksbehandlingstid både i sekretariatet og i Skatteklagenemnda.

Etter departementets vurdering går utviklingen i hovedsak i riktig retning, da det totale antallet restanser går ned. Antall ubehandlede saker og andelen eldre restanser er imidlertid fortsatt for høy. Videre har koronapandemien medført høyere klagesaksrestanser ved skattekontorene og noe lavere kontrollaktivitet enn normalt. Departementet mener at det er vanskelig å vurdere resultatene for 2020 og 2021, da disse har blitt påvirket av pandemien. Departementet opplyser at det derfor fortsatt vil følge utviklingen på klagebehandlingen tett, både ved skattekontorene, sekretariatet for Skatteklagenemnda og i Skatteklagenemnda.¹⁰⁰

⁹⁹ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 3. juni 2022.

¹⁰⁰ Finansdepartementets brev til Riksrevisjonen av 3. juni 2022.

7 Vurderinger

Klageretten på skatteområdet er en sentral rettssikkerhetsgaranti, og det er viktig for den som klager, å få avklart sine rettigheter og plikter innen rimelig tid. Når skattemyndighetene har fattet et vedtak, har en skattepliktig som er uenig, rett til å få vedtaket overprøvd av noen andre enn den som fattet vedtaket, og få en ny realitetsvurdering i saken. Retten til klagebehandling forutsetter i utgangspunktet at det er klaget innen fristen, samt at kravene til form og innhold i klagen er overholdt.

Skatteklagenemnda ble etablert 1. juli 2016, og formålet var å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke de skattepliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte.

En klage på skattefastsettelsen skal sendes til skattekontoret. Dersom skattekontoret ikke avviser klagen eller omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal saksdokumentene sendes til klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Avhengig av hva det klages på, og hvilket skattemessig beløp klagen omfatter, er det enten Skattedirektoratet eller Skatteklagenemnda som er klageinstans.

7.1 Saksbehandlingstiden for klagesaker på skatteområdet er for lang

I henhold til skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd skal skattemyndighetene forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. I forarbeidene til skatteforvaltningsloven framgår det at det er svært viktig at saker blir avsluttet innen rimelig tid, slik at forutberegneligheten for de skattepliktige sikres i best mulig grad. Dette ble også presisert ved opprettelsen av Skatteklagenemnda. Da enkelte klagetyper ble overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet i 2018, ble det pekt på at en viktig del av rettssikkerheten til de skattepliktige er saksbehandlingstiden for klagen. Overføringen av klagesaker skulle føre til kortere saksbehandlingstid i de sakene som nemnda behandler.

Siden den landsdekkende Skatteklagenemnda ble etablert i 2016, har det vært krevende å få behandlet skatteklager innen rimelig tid. I budsjettproposisjonene for de tre siste årene framgår det at saksbehandlingstiden i sekretariatet for Skatteklagenemnda er for lang. Undersøkelsen viser at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden for klagesaker som behandles i sekretariatet og Skatteklagenemnda, har økt i perioden 2019–2021. I 2019 var den totale tidsbruken i gjennomsnitt 21 måneder, fordelt på 5 måneder ved skattekontorene og 16 måneder i sekretariatet og Skatteklagenemnda. I 2021 var den totale tidsbruken i gjennomsnitt 26 måneder, fordelt på 4 måneder ved skattekontorene og 22 måneder i sekretariatet og Skatteklagenemnda. Saksbehandlingstiden har blitt lengre til tross for at Skattedirektoratet i 2018 overtok flere klagesaker fra Skatteklagenemnda, og at sekretariatet for Skatteklagenemnda fra 2020 fikk styrket sitt budsjett med 8 millioner kroner. Det må samtidig legges til at sekretariatet i 2020 og 2021 særlig har prioritert å bygge ned de eldre klagerestansene, noe som har påvirket den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden disse årene.

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven blir det vist til at det er viktig å ikke bruke unødig lang tid på å ferdigstille saker eller å la saker liggende ubehandlet, og at dette bør sikres gjennom måten arbeidet organiseres på, interne retningslinjer og ellers gode arbeidsrutiner.

I noen klagesaker kan det være nødvendig at skattemyndighetene bruker noe lengre tid på saksbehandlingen, både på grunn av sakenes kompleksitet og fordi innhenting og kommunikasjon med klagerne kan ta tid. Dette forklarer likevel ikke den gjennomgående lange behandlingstiden for klagesaker i sekretariatet for Skatteklagenemnda. Undersøkelsen viser at den viktigste årsaken til lang saksbehandlingstid i sekretariatet er at sakene har ligget lenge ubehandlet før saksbehandlingen ble påbegynt. En gjennomgang av noen utvalgte klagesaker viser at flere av disse sakene hadde en samlet saksbehandlingstid på mellom to og tre år, og at liggetiden utgjorde en betydelig del av

saksbehandlingstiden. Saksgjennomgangen viser også at flere saker har hatt en liggetid på over ett år ved skattekontorene før de ble behandlet og sendt til klageinstansen.

Saksbehandlingstiden for klager på skatteområdet er for lang, og vi mener den ikke oppfyller skatteforvaltningslovens krav om at skattemyndighetene skal forberede og avgjøre sakene uten ugrunnet opphold. Klagesaksbehandlingen på skatteområdet sikrer derfor ikke forutberegneligheten og rettssikkerheten til skattepliktige i tilstrekkelig grad, slik Stortinget ved flere anledninger har forutsatt.

7.2 Det er fortsatt et betydelig antall eldre klagerestanser i sekretariatet for Skatteklagenemnda

I de første par årene etter etableringen av Skatteklagenemnda var tilfanget på klagesaker betydelig større enn saksbehandlingskapasiteten i sekretariatet for Skatteklagenemnda. Dette førte til at antallet saksrestanser i sekretariatet gikk kraftig opp. I budsjettproposisjonene for de tre siste årene fra Finansdepartementet framgår det at antallet ubehandlede saker i sekretariatet er for høyt, og at det er viktig å redusere antall eldre restanser i sekretariatet vesentlig.

Undersøkelsen viser at sekretariatet for Skatteklagenemnda har redusert restansene med om lag 1 000 saker i 2020 og 2021. Dette er en periode der saksinngangen samtidig har gått noe ned. Ved utgangen av 2021 hadde sekretariatet nesten 1 700 klagerestanser, der 58 prosent var eldre enn ett år. Restansene ligger dermed betydelig over Skattedirektoratets resultatkrav om at andelen restanser eldre enn ett år ikke skal utgjøre mer enn 40 prosent av totalt antall restanser.

Undersøkelsen viser at det usikkert om sekretariatet vil klare å redusere restansene ytterligere i tiden framover. Saksrestansene i sekretariatet har vært stabilt på rundt 1 700 saker i perioden september 2021–mars 2022. Den videre utviklingen vil blant annet avhenge av antallet nye klagesaker og kompleksiteten i klagesakene som sekretariatet mottar. Skattedirektoratet viser til at koronapandemien har påvirket sakstilfanget i sekretariatet ved at det har kommet inn færre klagesaker under pandemien. Mer kontrollaktivitet i Skatteetaten etter koronapandemien kan medføre at sekretariatet vil motta flere klagesaker. Samtidig viser undersøkelsen at antallet saksrestanser ved skattekontorene har økt, noe som også kan øke sakstilfanget til klageinstansene framover. Både Skattedirektoratet og lederen for Skatteklagenemnda gir uttrykk for at det er vanskelig å bygge ned restansene ytterligere med den kapasiteten sekretariatet har nå. Konsekvensen er at det fortsatt vil være et betydelig antall klager som ikke blir avgjort innen rimelig tid, noe som vil svekke rettssikkerheten for de skattepliktige.

7.2.1 Saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatteområdet

Sekretariatet for Skatteklagenemnda har endret både organiseringen og retningslinjene for å effektivisere saksbehandlingen og dermed redusere antallet restanser. Sekretariatet har blant annet endret retningslinjene for behandling av saker som skal avgjøres i alminnelig avdeling. Endringen går ut på at sekretariatet skal bruke mindre tid på å skrive innstillinger i saker der sekretariatet er enig med skattekontoret i resultat og begrunnelse. I disse sakene gjenbraker sekretariatet for Skatteklagenemnda i hovedsak skattekontorets redegjørelse når det skriver innstillingen til vedtak til Skatteklagenemnda, men sekretariatet skriver i tillegg en kort begrunnelse.

Hovedmålet til sekretariatet for Skatteklagenemnda er at saksbehandlingen skal være effektiv og ha god kvalitet. Derfor vurderer vi det som positivt at sekretariatet har iverksatt ulike tiltak for å effektivisere saksbehandlingen. Samtidig er det viktig at saksforberedelsen legger til rette for at Skatteklagenemnda kan opptre uavhengig, og at allmenheten har tillit til at det skjer en god og uavhengig prøving av klagesakene.

7.3 Lang saksbehandlingstid har flere uheldige konsekvenser

Den lange saksbehandlingstiden i klageløpet fra skattekontoret via sekretariatet til Skatteklagenemnda fører til at det går lang tid før de skattepliktige får avklart sine rettigheter og plikter. Lang saksbehandlingstid kan være særlig uheldig for skattepliktige som må betale inn skatt som i den etterfølgende klagebehandlingen viser seg ikke å være korrekt. Saksbehandlingstid som strekker seg over flere år, skaper også usikkerhet om hvordan de skattepliktige skal innrapportere uavklarte skattemessige forhold for de mellomliggende årene før klagen blir behandlet. Lang saksbehandlingstid i klagebehandlingen medfører også negative konsekvenser for skatteforvaltningen.

7.3.1 Lang saksbehandlingstid skaper usikkerhet om hva som er riktig rettsanvendelse

Avgjørelser i Skatteklagenemnda kan gi viktige føringer for hvordan regelverket på et område tolkes og brukes. Lang saksbehandlingstid kan derfor skape usikkerhet om hva som er riktig rettsanvendelse på aktuelle skatteområder, både hos de skattepliktige og i Skatteetaten. Dette gjelder både for fastsettelse i første instans og ved behandling av andre tilsvarende klagesaker. Denne usikkerheten i rettsforståelsen kan redusere effektiviteten i skatteforvaltningen, samtidig som den utfordrer prinsippet om likebehandling. Usikkerheten kan dermed også bidra til å svekke tilliten til skattesystemet.

Lang saksbehandlingstid i klagesaker reduserer effektiviteten i skatteforvaltningen ved at eldre saker ikke blir avsluttet, og at gitte opplysninger kan bli utdatert på grunn av endringer i regelverket. Undersøkelsen viser også at lang saksbehandlingstid fører til at politiet må stoppe sin behandling av enkelte straffesaker fordi det er avhengig av framdriften og avklaringer i de aktuelle klagesakene.

7.3.2 Tilleggsskatt blir redusert eller frafalt på grunn av lang liggetid – dette kan medføre uønskede tilpasninger og forskjellsbehandling

I den Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1 står det at saker om straff skal avgjøres innen rimelig tid. Kravet om behandling av en sak innen rimelig tid gjelder derfor også for saker om tilleggsskatt. Hvor lang tid som kan gå uten at denne artikkelen blir brutt, må avgjøres konkret i den enkelte sak. Undersøkelsen indikerer at 12–15 måneder liggetid er skjæringspunktet for når tilleggsskatten skal bli redusert. Dersom saksbehandlingstiden bryter med konvensjonen, må den fastsatte tilleggsskatten settes ned eller frafalles i sin helhet, jf. EMK artikkel 13.

Undersøkelsen viser at fastsatt tilleggsskatt i perioden 2019–2021 ble redusert eller frafalt i 417 klagesaker på grunn av for lang liggetid i henhold til EMK. Primært gjelder dette liggetid i sekretariatet for Skatteklagenemnda, men noen av sakene har også blitt liggende uten aktiv saksbehandling ved skattekontorene. Saksgjennomgangen viser at tilleggsskatten i 17 av 24 gjennomgåtte saker ble redusert eller frafalt på grunn av lang liggetid. I disse sakene varierte liggetiden i sekretariatet mellom 16 og 43 måneder. Undersøkelsen viser videre at sekretariatet per mars 2022 hadde 561 ubehandlede klager som gjaldt den fastsatte tilleggsskatten. Av disse var 229 klager mellom ett og to år gamle, mens 151 klager var over to år. 21 av klagesakene om tilleggsskatt var over tre år gamle.

Omfanget av klagerrestanser på tilleggsskatt og aldersfordelingen av disse gir klare indikasjoner på at det også i 2022 og kommende år vil være nødvendig å redusere eller frafalle tilleggsskatt på grunn av for lang liggetid i henhold til EMK. Vi vurderer det som uheldig at situasjonen i klagebehandlingen på skatteområdet medfører at fastsatt tilleggsskatt blir redusert eller frafalt i det omfanget som undersøkelsen viser. Dette medfører risiko for at lang saksbehandlingstid og restansesituasjonen i sekretariatet kan påvirke skattepliktige som har fått fastsatt tilleggsskatt, til å spekulere i å klage på fastsettelsen for å få tilleggsskatten redusert. Slike tilpasninger fra skattepliktige vurderer vi også som uheldige sett fra et likebehandlingsperspektiv fordi det bare er de som klager, som kan unngå fastsatt tilleggsskatt ut fra brudd på EMK.

7.3.3 Klager på bindende forhåndsuttalelser blir ikke behandlet innen fastsatte frister

Skattemyndighetene kan på anmodning fra en skattepliktig gi en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. En slik forhåndsuttalelse kan påklages i samsvar med reglene om klage på enkeltvedtak om skattefastsettelse. Ifølge skatteforvaltningsforskriften bør vedtak på klage over en bindende forhåndsuttalelse normalt avgis senest tre måneder fra fullstendig klage er mottatt.

Undersøkelsen viser at saksbehandlingsfristen på tre måneder var overskredet i 45 av de 54 klagesakene om bindende forhåndsuttalelser som sekretariatet for Skatteklagenemnda har avgjort i perioden 2019–2021. I 14 av sakene var den totale saksbehandlingstiden over fem måneder. Fristen på tre måneder ble i 2021 overskredet i 13 av 16 klager, hvorav fire av klagenene hadde en saksbehandlingstid over fem måneder.

At saksbehandlingsfristen er forskriftsfestet, er et tydelig signal om at denne typen klagesaker skal prioriteres av skattemyndighetene. Derfor er det uheldig at klager på bindende forhåndsuttalelse fortsatt ikke i tilstrekkelig grad er prioritert og fulgt opp i tråd med den fastsatte fristen.

7.4 Iverksatte tiltak har ikke sikret en tilfredsstillende klagebehandling på skatteområdet

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for at Skatteetaten følger opp Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer på klageområdet.

Formålet med å opprette den nye klagenemnda var å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til å styrke de skattepliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. Undersøkelsen gir klare indikasjoner på at den nye klageordningen fra 2016, med en uavhengig landsdekkende Skatteklagenemnd og et eget sekretariat, har gitt en mer kompetent og uavhengig klagebehandling på skatteområdet.

Det å bedre rettssikkerheten og sikre at klagenene blir behandlet på en tilfredsstillende måte, handler også om at klagesakene blir behandlet innen rimelig tid. Undersøkelsen viser at det å få behandlet klagesakene innen rimelig tid har vært en utfordring så lenge den landsdekkende Skatteklagenemnda har eksistert.

7.4.1 Svakheter ved etableringen av Skatteklagenemnda

Sekretariatet for Skatteklagenemnda er faglig underlagt Skatteklagenemnda, men er administrativt underlagt Skattedirektoratet. Undersøkelsen viser at disse to styringslinjene, og da særlig i de første årene etter etableringen av Skatteklagenemnda, ikke var tilstrekkelig avstemt når det gjelder kravene til kvalitet og uavhengighet og kravet til produktivitet. Skattedirektoratet og sekretariatet var blant annet uenige om hvor mange enkle klagesaker sekretariatet hadde i sin saksportefølje. I årene 2016 til 2018 ble tilfanget av klager til sekretariatet derfor større enn sekretariatets kapasitet til å behandle sakene. Dette resulterte i at saksrestansene og saksbehandlingstiden gradvis økte.

Ved etableringen av den nye klageordningen ble det ikke tatt tilstrekkelig høyde for de styringsmessige utfordringene som et delt faglig og administrativt ansvar medførte. Undersøkelsen viser at Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda hadde ulike oppfatninger om viktige sider ved sekretariatets oppgaveløsning. På et område med stor betydning for de skattepliktiges rettssikkerhet kan det få betydelige negative konsekvenser når to myndigheter gir ulike signaler om hvordan oppgaven skal løses. Det framgår at det var et tydelig behov for avklaringer i sekretariatets rolle og oppgaveløsning. Finansdepartementet og Skattedirektoratet kunne i større grad avstemt og fulgt opp

de motstridende styringssignalene som ble gitt til sekretariatet, for å innfri Stortingets forutsetninger med å etablere den uavhengige, landsdekkende Skatteklagenemnda.

7.4.2 Den videre utviklingen i saksrestansene og saksbehandlingstiden i sekretariatet for Skatteklagenemnda er usikker

Undersøkelsen viser at det i 2018 ble iverksatt tiltak for å bedre restansesituasjonen og redusere saksbehandlingstiden i sekretariatet for Skatteklagenemnda. Viktige tiltak var å overføre klager fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet som klageinstans og å omdisponere saksbehandlere fra skatteetaten for å behandle klager i sekretariatet.

På oppdrag fra Finansdepartementet ble det gjort en ekstern gjennomgang av sekretariatet og Skatteklagenemnda i 2019. Gjennomgangen viste at det var rom for å effektivisere klagebehandlingen både ved skattekontorene og i sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Undersøkelsen viser at etter den eksterne gjennomgangen er det gjennomført ulike tiltak for å øke effektiviteten i klagesaksbehandlingen. Det er blant annet innført nye rutiner for saksbehandling og kvalitetssikring i sekretariatet, det er gjort organisasjonsmessige endringer i sekretariatet, og arbeidsdelingen mellom skattekontorene og sekretariatet er endret.

Fra budsjettåret 2020 fikk Skatteklagenemnda og sekretariatet et eget budsjettkapittel for å gjøre bevilgningene til nemnda og resultatansvaret for sekretariatet tydeligere. Det ble innarbeidet en styrking av budsjettet med 8 millioner kroner for å kunne øke bemanningen i sekretariatet og redusere restansene. Finansdepartementet mener det er for tidlig å vurdere effektene av denne styrkingen da sekretariatet både i 2020 og 2021 har vært påvirket av koronapandemien.

Selv med disse tiltakene viser undersøkelsen at det er usikkert om sekretariatet vil kunne redusere klagerestansene og saksbehandlingstiden vesentlig i årene framover. Vi er enig med Finansdepartementet i at virkningene av koronapandemien bidrar til denne usikkerheten. Vi merker oss at departementet vil følge utviklingen på klagebehandlingen tett, både ved skattekontorene, i sekretariatet for Skatteklagenemnda og i Skatteklagenemnda.

8 Referanseliste

Lover, forskrifter og reglement

- lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
- lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)
- reglement for og bestemmelser om økonomistyring i staten fastsatt 12. desember 2003 med endringer, senest 31. august 2021 (økonomireglementet)

Internasjonale avtaler og konvensjoner

- Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK)

Stortingsdokumenter

Stortingsproposisjoner

- Prop. 1 S (2019–2020), (2020–2021), (2021–2022). Finansdepartementet.
- Prop. 1 LS (2014–2015). Finansdepartementet.
- Prop. 86 LS (2017–2018). *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga*. Finansdepartementet.
- Prop. 38 L (2015–2016). *Lov om skatteforvaltning*. Finansdepartementet.
- Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)*. Finansdepartementet.

Innstillinger

- Innst. 4 L (2014–2015) *Innstilling fra finanskomiteen om skatter, avgifter og toll 2015 – lovsaker*. Finanskomiteen.
- Innst. 231 L (2015–2016) *Innstilling fra finanskomiteen om Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)*. Finanskomiteen.
- Innst. 399 L (2017–2018) *Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivningen*. Finanskomiteen.

Styringsdokumenter

- Skatteetaten, årsrapporter for årene 2015–2021
- Finansdepartementet, tildelingsbrev til Skatteetaten for årene 2019–2022
- Skattedirektoratet, styringsbrev for Skatteetatens virksomhet for årene 2019–2021
- Skatteetaten, styringsbrev for sekretariatet for Skatteklagenemnda for årene 2020 og 2021

Evalueringer, rapporter og planer

- Oxford Research AS, *Gjennomgang av Skatteklagenemnda, rapport 1. april 2019*
- Skatteetaten, *Evaluering av etatens klageprosesser, forslag til konkrete tiltak og plan for videre arbeid, rapport 18. desember 2019*
- Skatteetaten, divisjon brukerdiallog, *Helhetlig plan for reduksjon av saksbehandlingstid for klager i Brukerdiallog, rapport 2019*
- Sekretariatet for Skatteklagenemnda, produksjonsplaner for årene 2020–2022
- Sivilombudet, *saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda, uttalelse av 5. mars 2018 (2017/3478)*
- Sivilombudet, *saksbehandlingstiden i Skatteklagenemnda, uttalelse av 16. oktober 2019 (2019/1908)*

Interne reglement og håndbøker

- *Retningslinjer for Skatteetatens for kvalitetsstyring av rettsanvendelsen*
- *Skatteforvaltningshåndboken*
- *Rutine for oppfølging av klageinstansens avgjørelse - avvikssaker*