

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 OSLO

Dato: 7. februar 2014

## **Rettssikkerheten i skattesaker - innspill til forbedringer**

### **Innledning**

Vi er kjent med at det foregår et arbeid i Finansdepartementet med vurdering av tiltak for å forbedre skattyters rettssikkerhet i skatte- og avgiftssaker. Rettssikkerhet er et område Skattebetalerforeningen er spesielt opptatt av, og etter vårt skjønn burde departementet i sitt arbeid trukket inn også eksterne aktører. Vi ønsker med dette å gi våre innspill til det pågående arbeidet.

### **Nærmere om våre innspill**

#### ***Uavhengig klagebehandling***

Det er svært viktig at skattemyndighetenes klagebehandling er – og oppfattes som – uavhengig. Etter vår oppfatning er det organisatoriske svakheter ved dagens behandling av klagesaker. Vi er derfor tilfreds med at Skattedirektoratet har foreslått forholdsvis store endringer i behandlingen av klagesaker på skatte- og avgiftsområdet, blant annet ved at saksforberedelsen legges til et mer uavhengig organ, at det stilles strengere krav til nemndsmedlemmenes faglige kompetanse og at avlønningen i større grad tilpasses arbeidsbyrden i nemndene. Vår oppfordring er at endringene vedtas og iverksettes snarest mulig.

#### ***Tilleggsskatt***

Reglene om tilleggsskatt ble sist endret med virkning for ligningen for inntektsåret 2011. Det hefter etter vårt syn fortsatt svakheter ved reglene og ved praktiseringen av dem.

For det første mener vi tilleggsskatt bør forbeholdes saker hvor manglende opplysninger har ført til en reell fare for skatteunndragelse, fordi det bare er i slike saker den har en begrunnet funksjon. Etter vårt syn er det ikke lenger behov for tradisjonell tilleggsskatt i saker hvor opplysninger om inntekt eller formue allerede er innberettet av tredjemann. Det ser ut til at skattemyndighetene i slike saker automatisk fanger opp grunnlagene til beskatning, og vi kan da ikke se at det er noen reell fare for skatteunndragelse.

I praksis ser vi at tilleggsskatten i disse sakene kan slå svært urimelig ut, særlig ved for sent innberettet lønn fra arbeidsgiver, fordi grunnlaget for tilleggsskatt da gjerne blir høyt. Skattytere har blitt ilagt titusenvis av kroner i tilleggsskatt, noe vi mener er en helt urimelig straff for å ha vært uoppmerksom ved kontroll av selvangivelsen. Etter vårt syn er tilleggsskatt ikke en egnet sanksjon i disse tilfellene, nettopp fordi det ikke foreligger noen reell fare for skatteunndragelse. Det bør etter vår mening maksimalt innføres et standardisert gebyr. En slik løsning vil være en klar markering av skattyters opplysningsplikt, men uten at straffen til de grader slår urimelig ut.

Videre er vi kritiske til skattemyndighetenes praktisering av tilleggsskatt i en del enkeltsaker, og da spesielt i saker hvor det foreligger usikkerhet omkring rekkevidden av en rettsregel. Det ser for eksempel ikke bra ut når skattyter er ilagt tilleggsskatt for manglende opplysninger om for eksempel en inntekt, men domstolen ved sin behandling kommer til at inntekten ikke er skattepliktig. Eksempler på at skattemyndighetene har ilagt tilleggsskatt, men ikke vunnet frem med sitt syn i det materielle skattespørsmålet er Dyvi Eiendom (Utvalget 2013 side 1) og Oslo tingretts dom av 20. desember 2013 (Herkules Capital).

De nevnte sakene viser etter vårt syn det problematiske ved at skattemyndighetene knytter tilleggsskatten så vidt tett opp til løsningen av det materielle skattespørsmålet. Rent faktisk vil slike saker ofte være en stor belastning for skattyter, selv om han vinner frem ved domstolsbehandlingen. Spørsmålet har også en viktig side mot saker som aldri blir behandlet ved domstolene: Domstolsbehandling er kostbar, og mange har derfor i praksis ikke denne muligheten. Vi vil tro at flere er ilagt tilleggsskatt i saker hvor de ville vunnet frem med det materielle skattespørsmålet dersom de hadde hatt ressurser til å forfølge saken.

Etter vårt syn viser det ovenstående at rettsvillfarelse er et moment som det er større grunn til å legge vekt på ved vurderingen av tilleggsskatt. I dag er dette en svært lite praktisk unnskyldningsgrunn. Vi vil tro at også departementet opplever saker som de ovenstående som et problem, og vi ber departementet vurdere om rettsvillfarelse bør benyttes som unnskyldningsgrunn i større grad enn i dag.

### ***Bevisavskjæring ved domstolsbehandlingen***

Skattyter har normalt ikke anledning til å fremlegge nye bevis når han bringer en sak inn for retten. Slik bevisavskjæring kan naturligvis føre til at domstolen tvinges til å avsi en materielt uriktig dom, noe som er svært lite tilfredsstillende med tanke på rettssikkerheten. Vi kan ikke se at reglene om bevisavskjæring er godt begrunnet, og de er etter vårt syn overflødige – i hvert fall i dagens form.

Vårt inntrykk er også at skattemyndighetene påberoper seg reglene for ukritisk. Riktig skatt, og ikke mest mulig skatt, må være målet, og da må domstolene få prøve skattesaken med alle opplysninger og med all dokumentasjon som er tilgjengelig. Et eksempel på at skattemyndighetene etter vår mening for ukritisk påberoper seg reglene om bevisavskjæring er Gulating lagmannsretts dom av 23. september 2011 (Utvalget 2011 side 1405).

Bevisavskjæring har også en side mot tilleggsskatt, ved at nye opplysninger alltid kan legges frem i saker om tilleggsskatt. Konsekvensen er altså at ulikt faktum legges til grunn for avgjørelsen av det materielle skattespørsmålet og for tilleggsskatten. Selv om dette kan forsvares prinsipielt, er det etter vårt syn ikke en god løsning.

### ***Saksomkostninger ved domstolsbehandlingen***

Kostnadsnivået ved domstolsbehandling av skattesaker utgjør etter vårt syn et rettssikkerhetsproblem. De høye kostnadene gjør i praksis at mange saker som burde ha vært avklart i retten aldri blir prøvd.

Enkelte grep kan tas for å avhjelpe dette noe. For det første bør skattyter i større grad enn i dag få dekket sine saksomkostninger når han vinner. Dette mener vi må være regelen, selv om skattemyndighetene hadde god grunn til å prøve saken. Skattemyndighetene er den sterke part, og det etter vår oppfatning lite rimelig at skattyter skal sitte igjen med egne omkostninger i disse sakene.

I saker hvor skattyter taper bør han oftere slippe saksomkostninger, også egne i enkelte tilfeller. Skattemyndighetene har i mange saker selv en interesse av at en skatterettslig problemstilling blir avklart, og i hvert fall i slike saker burde skattyter ikke ha kostnader ved domstolsbehandlingen.

### ***Ettårsregelen i ligningsloven § 9-2 nr. 8***

Ligningsloven § 9-2 nr. 8 bestemmer at en klage ikke kan behandles som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtaket ble truffet. Lovendringen ble innført med virkning fra 2008, og Skattebetalerforeningen gikk i vår høringsuttalelse i mot endringen.

Det er etter vårt syn svært lite betryggende for rettssikkerheten at avgjørelsesmyndigheten i en andel av klagesakene fullt og helt er lagt til skattekontoret, uten mulighet for å anke saken til noen utenforstående. I disse sakene er en i realiteten prisgitt den enkelte saksbehandlers vurdering, noe som er et svært dårlig utgangspunkt for god rettssikkerhet. Vi ser i praksis at vurderingene om avvisning kan bli praktisert svært strengt – etter vårt syn for strengt.

Regelen er begrunnet i forvaltningens arbeidsbelastning. Vi har forståelse for at Skatteetaten gjerne vil ha klagebunken ned, men vi mener hensynet til forsvarlig saksbehandling må veie tyngre. Det er helt sentralt for rettssikkerheten at et mer uavhengig organ avgjør saken i siste instans.

### ***Treårsregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 2***

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 er fristen for å endre ligningen tre år, blant annet når endringen gjelder ligningsmyndighetenes anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for ligningen ikke var uriktig eller ufullstendig.

Skattebetalerforeningen mener sterke grunner taler for en endring av bestemmelsen, slik at feilaktig ligning, som utelukkende skyldes skattemyndighetene, kan endres til gunst for skattyter, uavhengig av treårsfristen. I tilfeller hvor skattyter ikke kan bebreides for feilen, må etter vårt syn prinsippet om rett ligning veie tyngre enn skattemyndighetenes behov for å sette sluttstrek. Ved vurderingen av en lovendring må en også huske på at en adgang til å endre ligningen ikke er ensbetydende med at skattyter har krav på endring. Etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 skal det alltid foretas en vurdering av om det er grunn til å ta endringsspørsmålet opp til realitetsbehandling når skattyters klage er fremsatt for sent i henhold til de alminnelige klagefristene.

### ***Treårsregelen i merverdiavgiftsloven § 18-3***

I reglene om retting av merverdiavgift for tidligere terminer er det en grunnleggende skjevhet til ugunst for avgiftssubjektet. Etter merverdiavgiftsloven § 18-3 første ledd gjelder det en treårsfrist for retting til gunst for den næringsdrivende, mens det gjelder en tiårsfrist for retting av feil til statens gunst.

Det er ikke vanskelig å se at reglene slår urimelig ut for feil eldre enn tre år. Et uteglemt fradrag for inngående merverdiavgift vil ikke kunne rettes, mens uteglemt omsetning av utgående avgift skal rettes. Dette gjelder også når begge forhold gjelder samme termin og kjøp og salg av den samme varen. Resultatet er direkte i motstrid med prinsippet om at avgift skal beregnes riktig og til rett tid, og løsningen må sies å være svært lite rimelig. Hensynet til statens avgiftsinngang har her fått for stort gjennomslag på bekostning av prinsippet om riktig avgift.

### ***Innkrevning av restskatt før saken er endelig avgjort***

I dag må skattyter i utgangspunktet betale restskatten, selv om saken ikke er endelig avgjort og kravet dermed ikke er endelig fastsatt. I praksis ser vi at dette kan få uheldige konsekvenser for skattyter, og ikke sjelden blir kravet satt ned eller faller bort når saken er endelig avgjort.

Vårt inntrykk er at ordningen med utsatt innkreving ikke fungerer godt. Skatteoppkreveren og skattekontoret samarbeider dårlig, slik at skattyter i realiteten ofte må betale skatten, selv om restskatten skyldes feil fra skattekontorets side. Særlig vanskelig er det for skattyter å komme noen vei med kravet dersom han ikke oppsøker profesjonell hjelp.

Vi mener hele ordningen med innkreving av restskatt også for krav som bestrides fra skattyter må tas opp til en nærmere vurdering.

### ***Fradragsrett for kostnader til bistand med skatt og ligning***

Fradragsretten for kostnader til bistand med skatt og ligning er avhengig av når utgiftene er pådratt: Det gis fullt fradrag for kostnader til utarbeidelse av selvangivelse mv. før ligningen og til kostnader i endringssak initiert av skattemyndighetene, mens kostnader til bistand i klagesak ikke er fradragsberettiget.

Dette synes lite prinsipielt. Departementet bør etter vårt syn ta initiativet til en lovendring, slik at reglene blir mer i tråd med lovens grunnleggende kriterium for fradragsrett – tilknytningskriteriet. Det går ikke noe prinsipielt skille mellom kostnader pådratt før og etter ligning; også etterfølgende kostnader vil ofte ha en naturlig inntektstilknytning.

### ***Kravet til dokumentasjon av poster i selvangivelsen***

I skattesaker er hovedregelen at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn, jf. også ligningsloven § 8-1. Skattyter pålegges altså i utgangspunktet ingen spesiell bevisbyrde, men skattekontoret skal i stedet på fritt grunnlag vurdere de opplysningene som foreligger og legge til grunn det mest sannsynlige faktum.

Vi ser for enkelte sakstyper at dette utgangspunktet fravikes. Eksempler på slike sakstyper er fradrag for besøksreiser for pendlere, sykdomsutgifter, spørsmålet om privat bruk av bil (i realiteten et krav om kjørebok) og fradrag for vedlikeholdsutgifter for utleier av fast eiendom.

I mange slike saker mener vi skattemyndighetenes rigide krav til dokumentasjon gjør at utgangspunktet om å legge det mest sannsynlige faktum til grunn i realiteten blir en fiksjon. Skattyter blir ofte møtt med at det er han som er nærmest til å skaffe dokumentasjon for sin påstand, noe som for så vidt isolert sett er riktig. En må likevel holde fast på utgangspunktet, at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn. Dersom en ønsker å bevege seg bort fra dette, må de reelle beviskrav kommuniseres klart fra skattemyndighetenes side i forkant av inntektsåret. I dag opplever vi en slags dobbelt kommunikasjon, hvor skattyter blir fortalt at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn, men hvor skattemyndighetene i realiteten krever dokumentasjon for forholdet.

Med vennlig hilsen

**Skattebetalerforeningen**



Rolf Løthe  
fagsjef



Karine Ugland Virik  
administrerende direktør

