

Betydningen av passivitet i skatteforvaltningen

I det følgende tar vi opp en del forhold vedrørende skatteforvaltningens aktivitetsplikt og betydningen av eventuell passivitet. Rettsutviklingen ser ut til å gå i retning av skjerpede krav til skattemyndighetenes oppfølging.



Advokat
Egil Stefan Eilertsen
Partner i Advokatfirmaet Harboe



Advokat
Einar Harboe
Partner i Advokatfirmaet Harboe

1. Fristen for å ta opp saker

Emnet som er angitt i overskriften, er omfattende og det er vanskelig å gi presise svar på spørsmål om betydningen av passivitet, bortsett fra at endringsadgangen går tapt både for skattytere og for skatteetaten dersom fristene for å ta opp saker i henhold til skatteforvaltningsloven (skfl.) § 12–6 oversittes. Som hovedregel er fristen her fem år, regnet fra utløpet av inntektsperioden.

2. Endring av egen fastsetting

Skattytere kan endre egen fastsetting av skattegrunnlag, jf. skfl. § 9–4, innenfor en frist på tre år. Innenfor denne fristen kan det vanskelig tenkes at endringsadgangen går tapt for skattyteren.

3. Uten ugrunnet opphold

Kan skatteetatens endringsadgang gå tapt selv om fristen i skfl. § 12–6 ikke er oversittet? Hvis saken er tatt opp innen fristen, kan endringsadgangen deretter gå tapt?

Et rettslig utgangspunkt finner vi i skfl. § 5–2 første ledd:

«Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold.»

Bestemmelsen tilsvarende forvaltningslovens § 11 a første ledd. Etter ligningsloven vil en nok også anvende samme prinsipp selv om dette ikke kan forankres i en uttrykkelig lovbestemmelse. Det gir uttrykk for god forvaltnings-skikk, men fordi prinsippet er lovfestet, vil det få større gjennomslagskraft.

4. Kan endringsadgang bortfalle innenfor fristen?

Hvis skattekontoret er klar over at en bestemt problemstilling er relevant for en identifisert skattyter, kan det da oppstilles en aktivitetsplikt som innebærer at endringsadgangen faller bort innenfor fristen i skfl. § 12–6 dersom problemstillingen ikke følges opp? Svaret må som hovedregel være nei. Når skattekontoret er gitt en frist for å ta opp en sak, må det være opp til kontoret å avgjøre når det skal ta opp et spørsmål. Ett viktig unntak kan nevnes: Hvis skattyteren selv har reist en problemstilling, i skattemeldingen eller ved en henvendelse i en annen form til skatteetaten, kan dette skape en plikt for skatteetaten til å følge opp temaet umiddelbart eller i hvert fall rimelig raskt, jf. prinsippet i skfl. § 5–2 første ledd.

Temaet behandles av Finansdepartementet i Prop. 38 L (2015–16) i punkt 18.3.3 der departementet viser til Sivilombudsmannen og gir anvisning på at saker skal henlegges dersom skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt og det er gått mer enn to år fra skatteleggingsperiodens utløp. Finanskomiteens bemerkninger ved vedtagelsen av skat-

teforvaltningsloven (i Innst. 231 L 2015–2016) trekker i samme retning.

Bestemmelsen i skfl. § 5–2 første ledd forutsetter at det foreligger «en sak». I dette ligger at skattemyndighetene, dvs. i praksis skattekontoret, har tatt opp et spørsmål til behandling. Så lenge det ikke har skjedd, løper en frist i medhold av lovens § 12–6: En sak må som hovedregel tas opp til endring innen fem år etter utgangen av skatteleggingsperioden. Skattyter må underrettes om at skattekontoret ser på spørsmålet – det er tvilsomt om en sak kan anses tatt opp hvis skattyteren ikke er gjort kjent med skattekontorets initiativ. I visse tilfelle er fristen for å ta opp en sak utvidet til ti år. Det er betinget av at resultatet blir skjerpet tilleggsatt eller straffereaksjon i medhold av straffeloven §§ 378–380.

5. «Den tid som har gått»

Om en sak tas opp, skal det – dersom skattekontoret overveier å følge opp saken – foretas en vurdering i medhold av skfl. § 12–1 annet ledd av hvorvidt fastsetting skal endres, særlig på grunnlag av den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning. Vurderingen skal gjøres før saken tas opp og underveis i saksbehandlingen før vedtak fattes. Betydningen av tidsforløp ble understreket av Stortingets finanskomité da komiteen behandlet regjeringens forslag om skatteforvaltningslov. Etter ligningsloven var jo skatteetatens frist for å ta opp saker i en del tilfeller to og tre år og den foreslåtte femårsfristen ville dermed utvide endringsadgangen.

«Den tid som har gått» som det vises til i skfl. § 12–1 annet ledd, er dermed et sentralt moment i vurderingen. Saksbehandlingstiden på skattekontoret er en del av «den tid som har gått». En langvarig saksbehandling trekker i retning av at endring ikke foretas, i disfavør av den skattepliktige. Resultatet av denne vurderingen kan være at saken henlegges eller at skattekontoret konkluderer med at det er grunnlag for endring av skattefastsettingen, innenfor fem- eller tiårsrammen.

Mens den alminnelige fristen for skattekontoret til å ta opp en sak var ti år etter ligningsloven (§ 9–6 første ledd), er skatteforvaltningslovens alminnelige femårsbegrensning uttrykk for et ønske om at inntektsfastsettinger skal bli endelige langt tidligere enn tilfellet var etter ligningsloven. I lys av dette er det naturlig å skjerpe kravene til fremdrift i skattekontorets oppfølging.

6. «Julebrevene»

Ettersom julen er nært forestående, kan en spesiell type julehilsener nevnes. Et fenomen som vi kjenner fra enkelte skattekontorer, er deres «julebrev.» Mot slutten av året ble det sendt en rekke brev til skattytere med beskjed om at mer eller mindre presist angitte problemstillinger var tatt opp til vurdering. Brevene ble til dels sendt ut rett før utløpet av fristen for å ta opp eventuelt tema, etter de daværende bestemmelser i ligningsloven § 9–6. Deretter senket roen seg, inntil kontoret etter adskillig tid kom tilbake til spørsmålet – hvis det i det hele tatt skjedde.

Selv om skattekontoret kan ta opp saker innenfor den rammen som følger av loven, vil det ha et preg av illojalitet fra etatens side dersom den forsøker å sette til side lovens frist ved å varsle om at en sak er tatt opp, selv om kontoret er kommet svært kort i saksbehandlingen når varselet sendes, ikke har tatt stilling til hvorvidt temaet fortjener noen form for oppfølging og heller ikke følger opp temaet umiddelbart.

7. «Uten ugrunnet opphold»

Skattekontorets endringsadgang er ikke betinget av at kontoret har truffet et endringsvedtak innen fristene i skfl. § 12–6. Her kommer lovens krav om at vedtak skal forberedes og treffes uten ugrunnet opphold inn, jf. lovens § 5–2. Manglende overholdelse av kravet om oppfølging av saken «uten ugrunnet opphold» kan lede til at endringsadgangen går tapt på grunn av passivitet. Er det mulig å si noe om når en slik passivitetsvirkning slår inn? Det er ikke mulig å sette opp noen eksakt frist, men vi kan liste opp en del hensyn som vi tror fortjener oppmerksomhet:

- Skattyteren har behov for en avklaring i rimelig tid etter skattleggingsperioden. Jo lengre tid som går etter skattleggingsperioden før saken tas opp, desto større grunn er det til å forvente aktivitet fra skattekontoret.
- Trekker saksbehandlingen ut på grunn av skattyters forhold, f.eks. fordi skattyteren ikke prioriterer å svare på henvendelser fra skattekontoret, vil man ikke kunne regne det som passivitet fra skattekontorets side når det venter på svar fra skattyter.
- I lovens forventning om rask fremdrift er det ikke inntatt noe forbehold for situasjoner der skattekontoret må prioritere ned enkelte saker eller sakstyper. Velger kontoret å ta opp en sak, gjelder skfl. § 5–2 første ledd uavhengig av kontorets arbeidssituasjon.
- Hvis skattekontoret stiller spørsmål til en skattyter og skattyteren bestrider at det er grunnlag for en endring i hans disfavør, skjerpes skattekontorets aktivitetsplikt.
- Hvis skattekontoret tar opp et spørsmål og skattyteren i sitt svar aksepterer at det foreligger et grunnlag for endring, betyr ikke en påfølgende lang saksbehandlingstid at endringsadgangen av den grunn bortfaller. Om saksbehandlingen trekker ut og skattyteren ønsker en avklaring, vil skattyteren kunne ta kontakt med skattekontoret og be om en slik avklaring. I denne situasjonen er vi tilbake i vurderingen etter skfl. § 12–1 annet ledd: Selv om

endringsadgangen ikke er gått tapt, trekker lang saksbehandlingstid i retning av at saken likevel henlegges.

- I en analyse av hendelsesforløpet må det skilles mellom tidsforbruk der kontoret har fulgt opp saken aktivt og perioder der saken bare har blitt liggende, i påvente av oppfølging. Kompliserte saker kan kreve adskillig behandlingstid, i betydningen aktiv oppfølging. Slikt tidsforbruk har naturligvis intet med passivitet fra etatens side å gjøre. En gjenganger i saker der saksbehandlingstiden er lang, er at saksbehandlingen forsinkes på grunn av bytte av saksbehandler. Det er kontorets ansvar å sørge for at saker ikke blir liggende ubehandlet – bytte av saksbehandler er en forklaring, men ingen god unnskyldning.

8. Adgangen til å ilegge sanksjoner

I en særstilling står spørsmålet om adgangen til å ilegge sanksjoner, der EMK Artikkel 6 nr. 1 forutsetter et rimelig tempo i straffeforfølgningen. Lang saksbehandlingstid tilsier at sanksjoner må begrenses. Adgangen til å ilegge sanksjoner kan også falle bort. Med den betydelige saksbehandlingstiden som vi gjennomgående opplever ved Skatteklagenemndas behandling av klager, må tilleggsrett reduseres eller frafalles i en god del tilfeller.

9. Aktivitetspliktens betydning

Vi har ennå ikke fått testet ut betydningen av aktivitetsplikten i § 5–2 første ledd. Praksis etter iverksettelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 gjelder gjennomgående saker der ligningsloven kom til anvendelse. Det er grunn til å behandle spesielt eldre avgjørelser som berører skatteetatens aktivitetsplikt med en viss forsiktighet. Selv om bildet ikke er entydig, kan det se ut som om rettsutviklingen har gått i retning av skjerpede krav til skattemyndighetenes oppfølging, og vedtagelsen av § 5–2 vil nok skjerpe kravene som domstolene vil stille. Med det foreliggende rettskildet bildet vil eldre avgjørelser om passivitetsvirkninger kunne ha begrenset vekt.