

# **Dokument nr. 4:1**

(2007-2008)

## **Særskilt melding**

fra

**SIVILOMBUDSMANNEN**

**Ombudsmannens undersøkelse av ligningsbehandlingen  
for 2005 og 2006 av krav om særfradrag for ekstra store  
sykdomsutgifter som følge av diabetes**

**Avgitt til Stortinget 20. juni 2008**



**Til Stortinget**

## **Ombudsmannens undersøkelse av ligningsbehandlingen for 2005 og 2006 av krav om særfradrag for ekstra store sykdomsutgifter som følge av diabetes**

Under henvisning til lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen § 12 annet ledd, vil jeg med dette orientere Stortinget i en særskilt melding om en undersøkelse jeg har gjort av ligningsbehandlingen for 2005 og 2006. Undersøkelsen har bekreftet det mange klagere og Norges Diabetesforbund har gjort gjeldende. For inntektsårene 2005 og 2006 synes det å ha funnet sted en uensartet behandling av krav om særfradrag for store sykdomsutgifter som følge av diabetes. Denne uensartede behandlingen må i stor grad antas å være et resultat av at de sentrale skattemyndighetenes retningslinjer for rettsanvendelsen ga for stort rom for de lokale ligningsmyndighetenes eget skjønn ved kontrollen av skattyters krav om særfradrag for store sykdomsutgifter som følge av diabetes.

Bakgrunnen for undersøkelsen var at jeg i 2007 mottok et foruroligende stort antall klager der det ble anført at det hadde skjedd forskjellsbehandling ved ligningen for 2005 og 2006 for så vidt gjaldt de dokumentasjonskrav som var blitt stilt for å bli innvilget særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 som følge av diabetes. Jeg var også kjent med at Norges Diabetesforbund mente ligningskontorene ved ligningen for 2005 og 2006 hadde praktisert svært forskjellige dokumentasjonskrav overfor deres medlemmer.

Min avsluttende uttalelse er sendt til Skattedirektoratet og Norges Diabetesforbund. En kopi av uttalelsen er også sendt Finansdepartementet til orientering. Pkt. 1 og 2 i uttalelsen inneholder noen innledende bemerkninger om hvorfor anvendelsen av skatteloven 1999 § 6-83 første ledd om særfradrag for store sykdomsutgifter regelmessig vil kunne by på store utfordringer både for skattytere som krever særfradrag på grunn av diabetes og for ligningsmyndighetene. I pkt. 3 og 4 understrekes viktigheten av at skatteloven og ligningsloven anvendes enhetlig uavhengig av hvor i landet skattyterne bor og hvilket skattekontor og hvilken saksbehandler som forestår ligningsbehandlingen. Pkt. 5 og 6 fremhever behovet både for tilstrekkelig utfyllende sentrale retningslinjer for ligningskontorenes utøvelse av rettsanvendelsesskjønnet og for effektiv og målrettet informasjon til de aktuelle skattytere. Pkt. 7 gjelder overgangsregelen for 2005 og 2006 som først ble innført senhøsten 2006. I pkt 8 kommenteres retningslinjene som er tatt inn i Lignings-ABC for 2006 og 2007. Først i Lignings-ABC for 2007 ble det fastsatt klare regler for hvordan merutgiftene til diabetikerkosthold kan måles mot ordinære kostholdsutgifter. Disse retningslinjene anser jeg som en helt nødvendig forutsetning for å få til en enhetlig anvendelse av skatteloven § 6-83 første ledd på merutgifter for diabetikere. Derfor er det uheldig at slike retningslinjer ikke var utarbeidet i tide for selvangivelsesfristen og den ordinære ligningen for inntektsåret 2005. Pkt 9 reiser spørsmål om det var fullt ut forsvarelig å gjøre krav om særfradrag for store sykdomsutgifter til prioritert kontrollområde de to første årene også diabetikere måtte konkretisere og dokumentere/sannsynliggjøre sine sykdomsutgifter for å oppnå særfradrag etter skatteloven § 6-83 første ledd. I pkt. 10 og 11 er det inntatt noen generelle avsluttende merknader særlig knyttet til skatteetatens kontrollprioriteringer og informasjonsvirksomhet overfor ikke-profesjonelle skattytere.

Oslo, 20. juni 2008

Arne Fliflet



## Vedlegg

### **Ligningsbehandlingen for 2005 og 2006 av krav om særfradrag for ekstra store sykdomsutgifter som følge av diabetes**

Uttalelsen gjelder ligningsetatens uensartede behandling av krav om særfradrag for store sykdomsutgifter som følge av diabetes for inntektsårene 2005 og 2006. Etter min oppfatning har denne uensartede behandlingen i stor grad vært et resultat av at de sentrale skattemyndighetenes retningslinjer for rettsanvendelsen ga for stort rom for de lokale ligningsmyndighetenes eget skjønn ved kontrollen av skattyters krav om særfradrag for store sykdomsutgifter som følge av diabetes.

Ombudsmannen gjennomfører hvert år flere undersøkelser av forvaltningens saksbehandling og myndighetsutøvelse av eget tiltak, jf. ombudsmannsloven § 5. I 2007 ble det mottatt et foruroligende stort antall klager der det ble anført at det hadde skjedd forskjellsbehandling ved ligningen for 2005 og 2006 for så vidt gjaldt de dokumentasjonskrav som var blitt stilt for å bli innvilget særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 som følge av diabetes. Jeg var også kjent med at Norges Diabetesforbund mente ligningskontorene ved ligningen for 2005 og 2006 hadde praktisert svært forskjellige dokumentasjonskrav overfor deres medlemmer. Derfor besluttet jeg sommeren 2007 av eget tiltak og på generelt grunnlag å be Skattedirektoratet redegjøre for enkelte sider ved ligningskontorenes behandling av selvangivelser hvor det var krevd særfradrag for store sykdomsutgifter som følge av diabetes.

Henvendelsen sommeren 2007 var annen gang i løpet av relativt kort tid at jeg på grunn av påstander om forskjellsbehandling fant grunn til av eget tiltak å undersøke ligningskontorenes behandling av krav om særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83. Den forrige henvendelsen til Skattedirektoratet om dette tema, sak 2006-1758, var i november 2006. I den redegjørelsen som jeg da mottok fra Skattedirektoratet het det blant annet:

«Skatteetaten har ikke kapasitet til å foreta en fullstendig kontroll av samtlige selvangivelser. Det gjennomføres stikkprøvekontroller av enkelte selvangivelser. Selvangivelser, og poster i selvangivelser, kan bli undergitt nærmere kontroll etter utplukk foretatt ved maskinelle kontroller. Eksempler på dette er kontroller som viser avvik mellom grunnlagsdata fra tredjemenn og skattyters egne opplysninger, endringer i skattyters opplysninger fra ett år til et annet og/eller unormalt privatforbruk. Det blir videre gjennomført automatiske kontroller av ulike områder og/eller bestemte selvangivelsesposter. Grunnlaget for disse kontrollene er dels å sikre svake grupper de rettigheter de har krav på, dels å kontrollere poster

hvor skattyter erfaringsmessig gjør feil eller hvor det ikke foreligger grunnlagsdata, og hvor det derfor kreves ekstra oppmerksomhet.

Noen av kontrollområdene bestemmes sentralt som obligatoriske kontroller, dvs. at alle ligningskontor plikter å gjennomføre dem. Andre kontroller blir bestemt ut fra det enkelte fylkes eller ligningskontors prioriteringer. De sentralt bestemte kontrollene har innenfor noen områder krav om at alle skattytere skal kontrolleres, mens det på andre områder bare er en andel av skattyterne i vedkommende gruppe som kreves kontrollert, for eksempel en viss prosent av gruppen eller der kravet overstiger bestemte beløpsgrenser. Målsetningen er at det, skatteetatens ressurser tatt i betraktning, skal være en tilfredsstillende kontroll av selvangivelsene og god kvalitet på ligningen.

Når det gjelder den konkrete behandlingen av de enkelte skattytere, er utgangspunktet at det enkelte ligningskontor har avgjørelsesmyndigheten, jf. ligningsloven § 8-4. Selvangivelser med krav om særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom behandles på samme måte som andre selvangivelser. Alle krav om særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom føres i samme post i selvangivelsen. Det er derfor ikke mulig å sette maskinelle kontroller om utplukk av alle skattytere som har en bestemt sykdom/lidelse, for eksempel diabetikere.

Prioriteringene som er beskrevet ovenfor kan føre til forskjellsbehandling ved at enkelte skattytere uten videre får fradrag for kostnader som de har ført til fradrag i selvangivelsen, mens andre skattytere med tilsvarende forhold, faller ut til kontroll som eventuelt medfører at kravet ikke blir godkjent. Krav om særfradrag behandles ikke annerledes enn andre krav om fradrag som det ikke foreligger grunnlagsdata på, men var prioritert område ved likningen for 2005 og vil bli det også ved likningen for 2006.»

I brev til Skattedirektoratet 16. februar 2007 ble denne redegjørelsen tatt til etterretning. Samtidig ble det opplyst at jeg fortsatt ville «ha oppmerksomheten rettet mot saksområder i ligningsforvaltningen der påstander om usaklig forskjellsbehandling fremsettes».

#### **Undersøkelsene herfra sommeren 2007**

I henvendelsen til Skattedirektoratet sommeren 2007 ble det bedt opplyst om Skattedirektoratet var kjent med om ligningskontorene ved ligningen for 2005 hadde en ulik praksis med hensyn til dokumentasjonsverdien av skattyters opplysninger gitt i et utgiftsskjema utarbeidet av Norges Diabetesforbund. Det ble også bedt opplyst hvordan direktoratet eventuelt vurderte følgene av en slik ulik praksis. Videre

ble det bedt opplyst om direktoratet hadde gjennomført tiltak, utover presiseringen i lignings-ABC for 2006, for å sikre at ligningskontorene for fremtiden følger en ensartet praksis for så vidt gjelder dokumentasjonsverdien av skattyters opplysninger i skjema utarbeidet av skattyters interesseorganisasjon (i dette tilfellet Norges Diabetesforbund) som grunnlag for krav om særfradrag for store sykdomsutgifter ved ligningen.

I Skattedirektoratets svar 10. september 2007 ble det opplyst at direktoratet var kjent med at ligningskontorene hadde hatt «en ulik praktisering når det gjelder hvilken vekt skjemaet er blitt tillagt ved bevisvurderingen av om skattyter skal innrømmes særfradrag for store sykdomsutgifter». Skattedirektoratet så «alvorlig» på forskjellsbehandling ved ligningsbehandlingen, og hadde derfor «iverksatt tiltak for å forhindre at en slik situasjon oppstår igjen». Det var utarbeidet nye retningslinjer i Lignings-ABC for «å oppnå en mer enhetlig praktisering», samt «utarbeidet en oversikt over hvilke type merutgifter som det kan være aktuelt å kreve særfradrag for og hvilke krav til dokumentasjon og sannsynliggjøring som gjelder». Denne oversikten var sendt til «alle landets ligningskontor», «[t]ilsvarende informasjon» var også lagt ut på «Skatteetatens hjemmesider». Det ble også opplyst at på bakgrunn av at «en del diabetikere ikke hadde innrettet seg etter de nye dokumentasjonskravene som gjaldt etter regelendringen fra og med inntektsåret 2005, ble det innført et sjablonfradrag for merutgifter til kost som en overgangsordning for inntektsårene 2005 og 2006».

Om utgiftsskjemaet utarbeidet av Norges Diabetesforbund opplyste direktoratet at det var «presisert i direktoratets uttalelser til etaten at skjemaet ikke uten videre kan anses som tilstrekkelig dokumentasjon/sannsynliggjøring av skattyters merutgifter knyttet til sykdommen», men at skjemaet «imidlertid [kan] være veiledende med hensyn til hvilke type merutgifter det er aktuelt å gi særfradrag for samt størrelsen av disse».

Skattedirektoratet forutsatte at disse tiltakene ville «bidra til å unngå forskjellsbehandling av diabetikere ved ligningen».

Da Norges Diabetesforbund ble kjent med undersøkelsen, anmodet Diabetesforbundet om å få komme med sine merknader i saken. I et brev 15. oktober 2007 anførte Diabetesforbundet blant annet:

«Da likningen for inntektsåret 2005 skulle leveres var regelverket og retningslinjene [med hensyn til dokumentasjon og sannsynliggjøring] svært uklare. Dette til tross for at NDF gjentatte ganger ba Skattedirektoratet komme med klare retningslinjer for hvordan den enkelte skulle sannsynliggjøre sine merutgifter. Så langt vi kjenner til gikk det heller ingen direkte informasjon fra Skattemyndighetene til skatteyter med hensyn til hvordan den enkelte skulle forholde seg til regelendringen. NDF hadde en strøm av

henvendelser fra medlemmer og andre i forkant av fristen for innlevering av selvangivelsen våren 2005 [feilskrift for 2006] med spørsmål om hvordan de skulle forholde seg til regelendringen. For å gjøre det enklest mulig for den enkelte og likningskontorene, utarbeidet Norges Diabetesforbund et skjema der aktuelle merutgifter var listet opp. Vi var kjent med at også andre interesseorganisasjoner hadde utarbeidet tilsvarende skjema til sine grupper, og at deres erfaringer var gode. NDF oppfordret alle til å bruke dette skjemaet, og rådet den enkelte til ikke å legge ved kvitteringer i første omgang – dette etter signaler fra likningsmyndighetene. Skjemaet var basert på likningspraksis og reglene i Lignings-ABC for 2005 der diabetes er omtalt [på s. 1053] i pkt. 3.13 Diabetes (sukkersyke).[...].

NDF signaliserte til forbundets medlemmer at dersom det var merutgifter som vanskelig lot seg dokumentere ville det være tilstrekkelig å sannsynliggjøre disse. Dette underbygget vi med pkt 1.4, 2. avsnitt i Lignings-ABC 2005 [s. 1044] ....

Under behandlingen av likningene for inntektsåret 2005 ble det tidlig konstatert at forskjellsbehandlingen var enorm. Mange fikk fullt fradrag for krevd beløp ved oppgjøret i juni, mange fikk redusert summen til minimumsfradraget uten begrunnelse for hvilke merutgifter som ikke var godkjent, mange fikk særfradraget strøket uten forhåndsvarsel, mange fikk beskjed om å sende inn omfattende dokumentasjon og mange fikk utsatt likning. En stor gruppe skatteyttere, fortrinnsvis tilhørende ved Oslo likningskontor, ble først innvilget fradrag ved oppgjøret i juni, for så å få fradraget trukket tilbake og krav om tilbakebetaling etter 3-4 måneder.

I desember 2006 ble det innført en såkalt ”kostsjablong” på kr 4 000 for inntektsåret 2005 og 2006. Kostsjablongen skulle innvilges dersom det kunne dokumenteres at kosten var en del av behandlingen. Bakgrunnen var ønske fra Skatteetaten om å oppnå likebehandling. For svært mange var kostsjablongen til liten eller ingen hjelp da likningsbehandlingen allerede var avsluttet. Etter det NDF kjenner til har det også vært svært ulik praksis med hensyn til hvem som fikk innvilget kostsjablong. Dette til tross for at legeerklæring, som bekrefter kostbehandling, ble lagt fram.»

Diabetesforbundet viste så til en del problemer som forbundet mente ligningspraksis var preget av, herunder:

«1) Mangelfull og feil informasjon om regler, samt endringer i løpet av skatteåret

Representanter for skattevesenet har ved gjentatte anledninger opplyst om at særfradraget for personer med diabetes har ”falt bort”. Dette medfører ikke riktighet. Det generelle fradraget har falt bort, men personer med diabetes har fremdeles krav på særfradrag på lik linje med andre sykdomsgrupper.

Reglene for sannsynliggjøring/dokumentasjon av særfradragkrav har blitt endret i løpet av skatteåret, uten at skatteyter har fått tilfredsstillende anledning til å tilpasse seg nye regler. For eksempel ble det me-

dio desember 2006 lagt ut informasjon på Skatteetatens nettsider med oppfordring om at skatteyter måtte samle matkvitteringer i løpet av en måned for å kunne dokumentere merutgifter til kosthold for likningen samme inntektsår.

---

## 2) Vagt regelverk

---

NDF har ved gjentatte anledninger bedt om konkrete tilbakemeldinger fra skatteetaten om hvordan de ulike merutgiftene skal dokumenteres. Skatteyter blir bedt om å ta vare på kvitteringer, men kvitteringen skal ikke sendes inn sammen med selvangivelsen. Uklarheter om hvordan krav om særfradrag skal dokumenteres har ført til tilfældigheter og forskjeller i likningsbehandlingen mellom ulike likningskontor.

Føringene Skattedirektoratet har gitt det enkelte likningskontor for hvordan skjønn skal utvises er vage og upresise. Dette har åpnet for store rom for skjønn som må utvises på medisinske fagfelt som skattejurister ikke har kjennskap om. Lignings-ABC-en sier for eksempel lite om hvordan man skal vurdere merutgifter til kosthold, noe som er en viktig del av behandlingen av diabetes. Skattedirektoratets oppgave er å tilrettelegge likning og sørge for at like tilfeller håndteres likt. Det store rommet for skjønn som har åpnet seg spesielt for merutgifter til kost har ført til at personlige oppfatninger har preget likningsbehandlingen av personer med diabetes. NDF har gjentatte eksempler på at saksbehandlere argumenterer med eget kosthold som grunnlag for avvisning av krav om merutgifter til kosthold.

## 3) Informasjon internt i etaten

---

NDF [har] fått flere henvendelser fra likningskontor, ligningssjefer, medlemmer i likningsnemnder og overlikningsnemnder som ønsker informasjon om regelverket. Det kan tyde på at informasjonen internt i etaten ikke har vært tilfredsstillende. Dette er bekymringsfylt med hensyn til at beslutninger skal fattes på grunnlag av kunnskap om regler og retningslinjer.

På et generelt grunnlag vil NDF påpeke at Lignings-ABC for 2006 klart og tydelig sier at ingen skal nektes fradrag for merutgifter som skatteyter overveiende sannsynlig har hatt selv om disse formelt ikke kan dokumenteres. NDF opplever at denne bestemmelsen i retningslinjene ikke blir fulgt av de fleste likningskontor. Dette er bekymringsverdig, spesielt med tanke på problemer som er redegjort for tidligere med hensyn til uklart regelverk, feil og manglende informasjon.»

Skattedirektoratet ble bedt om å kommentere de synspunktene og anførselene om «forvaltningspraksis» som Diabetesforbundet fremmet i brevet til ombudsmannen. Det ble også bedt om merknader til de problemene som Diabetesforbundet mente preget ligningspraksis på dette feltet. Her gjaldt det både «[m]angelfull og feil informasjon om regler, endringer i løpet av skatteåret», utsatt klagebehandling for inntektsåret 2005, «vagt regelverk» og det Diabetesforbundet mente var mangelfull «informasjon internt i etaten».

I Skattedirektoratets svar 9. november 2007 het det blant annet:

«Skattedirektoratet var tidlig ute med å legge ut informasjon på internett, nærmere bestemt 13. januar 2005. Det ble opplyst at diabetikere som mente seg berettiget til å kreve særfradrag for store sykdomsutgifter, måtte dokumentere/sannsynliggjøre sine merutgifter på lik linje med øvrige skattytere som krevde tilsvarende særfradrag. Videre ble det understreket betydningen av å ta vare på kvitteringer, bilag o.l.

Regelverket legger opp til en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle ut fra en fri bevisvurdering. I Lignings-ABC har det i en årrekke fremgått at kravet til dokumentasjon ikke bør settes så strengt at skattytere nektes fradrag for vesentlige merutgifter som skattyter overveiende sannsynlig har hatt selv om disse ikke formelt dokumenteres. Dette prinsippet gjelder for alle skattytere som krever særfradrag for store sykdomsutgifter, ..... Direktoratet baserte seg også på at diabetikerne var en lite ensartet gruppe og at sykdommen derfor kunne ramme ulikt, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). Arten og størrelsen på den enkelte diabetikers merutgifter kan derfor variere en del, noe som vanskeliggjør det å gi enhetlige retningslinjer for dokumentasjon.»

Om betydningen av Diabetesforbundets utgiftsskjema skrev direktoratet at skjemaet «ikke alene kunne anses som tilstrekkelig sannsynliggjøring av merutgifter knyttet til sykdommen. Men det er aldri blitt gitt uttrykk for at skjemaet ikke kunne legges ved selvangivelsen». Videre fremgikk at overgangsregelen «i form av en kostsjablon for personer med diabetes som ikke kunne sannsynliggjøre sine faktiske merutgifter til kost» som ble innført i løpet av inntektsåret 2006, skulle ha virkning både for inntektsåret 2005 og 2006. Innføringen av denne overgangsregelen var «nettopp begrunnet i at skattytere som ikke har innrettet seg etter de nye reglene om dokumentasjon/sannsynliggjøring også skal få muligheten til å bli innrømmet særfradrag til tross for at de alminnelige dokumentasjonskrav ikke er oppfylt».

Påstandene om forskjellsbehandling kommenterte Skattedirektoratet slik:

«Henvisningen til forskjellsbehandling for inntektsåret 2005 kan i noen grad tilskrives Skatteetatens mangel på kapasitet til å foreta en fullstendig kontroll av alle selvangivelser. [...]

Skattedirektoratet forutsetter at de retningslinjer som er gitt, blir fulgt opp i etaten slik at det blir en mest mulig enhetlig praksis av slike tilfeller. Før regelendringen i 2005 ble de aller fleste diabetikere som krevde særfradrag for store sykdomsutgifter, innrømmet sjablongfradrag. Etter at sjablongfradraget falt bort, ble det derfor et langt høyere antall krav for ligningskontorene å håndtere enn tidligere. Skattedirektoratet legger likevel til grunn at mer utfyllende retningslinjer vil bidra til at en får en mer lik ligningspraksis.

---

Skattedirektoratet er satt til å forvalte et regelverk som forutsetter en utstrakt grad av skjønn i de konkrete vurderinger som foretas. Det er direktoratets oppgave å legge til rette for at praksis blir så lik som mulig ved å gi nærmere retningslinjer til etaten, for-

trinnsvis gjennom vårt viktigste styringsverktøy Lignings-ABC, men også fortløpende på Skatteetatens intranett. De retningslinjer som fremgår av Lignings-ABC er bl.a. utformet på basis av møter Skattedirektoratet har hatt med Norges Diabetesforbund, samt etter dialog med Finansdepartementet. Finansdepartementet ga i brev av 11. september d.å. til Norges Diabetesforbund uttrykk for følgende:

«Departementet antar at den utvidede omtalen av særfradrag for personer med diabetes som er inntatt i Lignings-ABC fra og med 2006, samt det arbeid som ellers er gjort for [å] sikre likebehandling av personer med diabetes, vil bidra til at vi får et mer forutsigbart og enklere regelverk. Departementet antar at dette i stor grad vil lette arbeidet både for den enkelte skattyter, og for ligningsmyndighetene.»

Skattedirektoratet er i gang med å utarbeide nye retningslinjer for å bedre kvaliteten og forutsigbarheten i den skjønnsutøvelsen som de lokale ligningsmyndigheter foretar på dette området. Det vurderes bl.a. om det skal opereres med referansetall som kan brukes ved vurderingen av størrelsen på eventuelle merutgifter til kost basert på den dokumentasjon som skattyter legger frem.»

I Norges Diabetesforbunds merknader 5. desember 2007 til direktoratets brev het det blant annet: «[V]år hovedmerknad til brevet fra Skattedirektoratet [er] at NDF og Skattedirektoratet ser ut til å forskjellig oppfatning av hvordan likningsbehandlingen av personer med diabetes har vært for likningsårene 2005 og 2006». Norges Diabetesforbund skrev også at «det ved enkelte likningskontor ser ut til at mange av våre medlemmer får særfradrag innvilget, mens det ved andre er bortimot umulig for skatteyter å få rettmessig fradrag på likningen sin. NDF ønsker å presisere at noen av våre grupper får særfradrag, mens andre ikke får særfradrag, i like saker. Det er nettopp heri problemet ligger etter NFDs syn».

Skattedirektoratet har ikke kommet med ytterligere merknader.

### Mitt syn på saken:

1. Til og med inntektsåret 2004 ble skattytere som hadde fremlagt legeattest om diabetes som hovedregel innrømmet sjablonmessig særfradrag på kr 9.180 uten at det var nødvendig å dokumentere eller sannsynliggjøre faktiske merutgifter som følge av sykdommen. I Lignings-ABC for 2004 s. 1036 ble denne ligningspraksisen forklart slik:

«Sukkersyke anses i forhold til skattereglene som hovedregel å ha tilstrekkelig merkostnader til å få det standardiserte særfradrag (seks hele månedsfradrag) uten at de dokumenterer kostnadene. Dersom det i en familie er flere som har diagnosen diabetes vil hvert enkelt familiemedlem ha krav på et halvt særfradrag.»

Fra og med inntektsåret 2005 har skattytere med diabetes, på lik linje med andre skattytere, i utgangspunktet måttet dokumentere eller sannsynliggjøre merutgifter på minimum kr 9.180 som følge av sykdom, for å kunne oppnå særfradrag i medhold av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 § 6-83. I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) ble denne innstramningen av dokumentasjonskravet begrunnet slik:

«I prinsippet er det svakt begrunnet at en hel gruppe skattytere skal kunne få særfradrag for utgifter uten noe dokumentasjonskrav av utgiftsnivå. Diabetikere er en lite ensartet gruppe, og sykdommen kan ramme svært ulikt. Ut fra at diabetikere anbefales å følge de generelle tilrådingene fra Statens råd for ernæring og fysisk aktivitet, kan et automatisk særfradrag for denne gruppen ikke generelt begrunnes ut i fra særlige høye kostnader til diett.»

2. Anvendelsen av skatteloven 1999 § 6-83 første ledd om særfradrag for store sykdomsutgifter kan i en del tilfeller by på store utfordringer både for skattyter og ligningsmyndighetene. Avgrensning og dokumentasjon av en diabetikers eventuelle merutgifter til kost mot de kostutgiftene han eller hun ville hatt som frisk, er her, etter innstramningen av dokumentasjonskravet overfor denne gruppen skattytere fra og med inntektsåret 2005, et godt eksempel. En medvirkende – og kanskje helt vesentlig – grunn til at diabetikere inntil inntektsåret 2005 fikk innvilget det standardiserte særfradraget uten at de trengte på noen måte å dokumentere sine sykdomsutgifter, var antakelig nettopp at en konkret prøving av diabetikers fradragsskrav ville være svært ressurskrevende for ligningskontorene, og forutsatte et omhyggelig dokumentasjonsarbeid for skattyter.

Bare ut fra min erfaring basert på klagene hit og Norges Diabetesforbunds redegjørelse i brevene hit 15. oktober og 5. desember 2007, er det da også liten tvil om at denne innstramningen av dokumentasjonskravet overfor skattytere med diabetes ble vanskelig å håndtere for ligningskontorene ved ligningsbehandlingen for 2005 og 2006. Det viser den svært forskjellige behandling diabetikers krav om særfradrag ble undergitt ved ligningen for 2005 og 2006. Jeg er også kjent med at Finansdepartementet alt i et brev 13. desember 2006 til Norges Diabetesforbund har erkjent slik forskjellsbehandling. Her het det blant annet:

«I forbindelse med ligningsbehandlingen for 2005 er det avdekket forskjellsbehandling av krav om særfradrag for store sykdomsutgifter for personer med diabetes. Som fremhevet av finansministeren på møtet med Norges Diabetesforbund er dette uheldig. Finansdepartementet har derfor fulgt opp saken overfor skatteetaten, slik at vi kan sikre en mest mulig lik og rettferdig behandling av krav om særfradrag ved ligningsbehandlingen for 2006 og fremtidige ligningsår.»



3. I brev hit 21. desember 2006 i sak 2006-1758 påpekte Skattedirektoratet at kontrollen av selvangivelsene nødvendigvis må være begrenset. Det gjennomføres stikkprøvekontroller som enten er bestemt sentralt som obligatoriske kontroller eller lokalt etter prioriteringer ved det enkelte fylkesskattekontor eller ligningskontor. Samtidig har Skattedirektoratet erkjent at slike begrensede kontroller kan føre til forskjellsbehandling. Skattedirektoratet forklarte denne forskjellsbehandlingen slik: «[E]nkelte skattytere [får] uten videre [...] fradrag for kostnader som de har ført til fradrag i selvangivelsen, mens andre skattytere med tilsvarende forhold, faller ut til kontroll som eventuelt medfører at kravet ikke blir godkjent.»

I Skattedirektoratets brev hit 9. november 2007 het det også:

«Henvisningen til forskjellsbehandling for inntektsåret 2005 kan i noen grad tilskrives Skatteetatens mangel på kapasitet til å foreta en fullstendig kontroll av alle selvangivelser. [...]

Jeg betviler ikke riktigheten av Skattedirektoratets forklaring, og jeg er også vel kjent med at skatteetaten har hjemmel i ligningsloven til å organisere og gjennomføre kontrollen av selvangivelsene som stikkprøvekontroller. Likefullt er det svært uheldig når slike stikkprøvekontroller, slik som i denne saken, etterlater et godt fundert inntrykk hos berørte skattytere og deres interesseorganisasjoner av at det skjer utstrakt forskjellsbehandling ved ligningsbehandlingen. Det går også tydelig frem både av klage- ne hit og av Norges Diabetesforbunds redegjørelser i brevene 15. oktober og 5. desember 2007 at forskjellsbehandlingen ikke alene kan forklares med at noen i denne skattytergruppen har fått sine oppførte fradrag kontrollert, andre ikke. I Skattedirektoratets brev hit 10. september 2007 er det også erkjent at ligningskontorene hadde hatt «en ulik praktisering» når det gjaldt hvilken vekt skjemaet utarbeidet av Norges Diabetesforbund var blitt tillagt ved bevisvurderingen av om skattyter skal innrømmes særfradrag for store sykdomsutgifter.

4. Det kan ikke være tvil om at det ved ligningsbehandlingen for 2005 og 2006 har skjedd forskjellsbehandling også innenfor den delen av denne skattytergruppen som har fått sine fradragkrav kontrollert. Skattyternes tillit til ligningsforvaltningen avhenger i stor grad av at skatteloven og ligningsloven anvendes enhetlig uavhengig av hvor i landet skattyter bor, hvilket skattekontor det gjelder og hvilken saksbehandler som forestår ligningsbehandlingen. Jeg vet at skattemyndighetene er klar over dette, og at riktig og enhetlig praktisering av skattereglene er en vesentlig målsetting for de sentrale skattemyndighetene. En nødvendig forutsetning for å realisere denne målsettingen er at alle i skatteetaten som er involvert i lig-

ningsbehandlingen av samme type skattespørsmål har en enhetlig forståelse av de aktuelle reglene, og også anvender dem enhetlig. En slik målsetting vil ikke være mulig å oppnå uten at det – i den utstrekning lovens ordlyd eller andre forhold gjør det nødvendig – er gitt tilstrekkelig avklarende sentrale retningslinjer for ligningsetatens rettsanvendelse. Utarbeidelse av slike avklarende retningslinjer vil i noen tilfeller være krevende. Likevel er slike tiltak nødvendige for å avverge forskjellsbehandling ved ligningen. Særlig gjelder det rettsregler av stor praktisk betydning. I følge Nores Diabetesforbunds nettsider har 25000 nordmenn type 1-diabetes og 225000 nordmenn har type 2-diabetes. Forskjellsbehandlingen ved ligningen for 2005 og 2006 av skattytere som krevde særfradrag etter skatteloven § 6-83 på grunn av store merutgifter som følge av diabetes, viser nettopp hva som lett kan skje når det ikke er gitt tilstrekkelig avklarende regler og retningslinjer for rettsanvendelsen der det er behov for slike.

5. Min henvendelse til Skattedirektoratet i sak 2006-1758 i november 2006 var ikke spesielt foranlediget av forskjellsbehandling innenfor den gruppen av skattytere som krever særfradrag på grunn av diabetes. Det antas derfor at Skattedirektoratet alt lenge før innstramningen av dokumentasjonskravet for skattytere med diabetes var klar over at anvendelsen av skatteloven § 6-83 første ledd langt fra var ensartet på de forskjellige ligningskontorene

6. Verken ordlyden i skatteloven § 6-83 første ledd eller forarbeidene til innstramningen av dokumentasjonskravet som ble satt i verk med virkning fra inntektsåret 2005 gir veiledning for hvordan eventuelle merutgifter til diabetikerkost skal kunne måles mot utgiftene til ordinært kosthold eller hva som skal til for at slike merutgifter kan anses sannsynliggjort på en tilfredsstillende måte. Skattedirektoratet burde derfor, alt ved vedtakelsen av denne innstramningen av dokumentasjonskravet, innsett at det uten sentrale retningslinjer for utøvelsen av rettsanvendelsesskjønnet på disse punktene høyst sannsynlig ville bli stor variasjon i praktiseringen av skatteloven § 6-83 første ledd overfor denne gruppen skattytere. Likevel synes ikke retningslinjene i Lignings-ABC for 2005 (side 1053) for praktiseringen av skatteloven § 6-83 første ledd på merutgifter forbundet med diabetes å ha vært særlig godt egnet til å sikre enhetlig praksis. Her het det kun:

«Diabetes (sukkersyke)

Fra og med inntektsåret 2005 behandles diabetes (sukkersyke) på lik linje med andre sykdomstilstander, se Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 11. Skattyter med diabetes må således sannsynliggjøre kostnadene som skyldes sykdommen på samme måte som andre med store sykdomskostnader.»

I Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 11 het det blant annet:

«Ut fra at diabetikere anbefales å følge de generelle tilrådingene fra Statens råd for ernæring og fysisk aktivitet, kan et automatisk særfradrag for denne gruppen ikke generelt begrunnes ut i fra særlige høye kostnader til diett.»

Ut fra disse vage retningslinjene synes det vanskelig å kritisere *ligningskontorene* for at de ved ligningen for 2005 ikke alle sammen anvendte skatteloven § 6-83 første ledd på en enhetlig måte overfor skattytere som krevde fradrag for diabetesutgifter.

Anvendelsen av skatteloven § 6-83 første ledd reiser uten tvil vanskelige spørsmål knyttet til avgrensningen mellom merutgifter til kost som følge av diabetes og ordinære eller normale kostutgifter. I praksis er det heller ikke lett å dokumentere slike merutgifter på en hensiktsmessig måte. Hvordan disse problemene, som er av stor praktisk betydning, best kunne løses, burde de sentrale skattemyndighetene ha utredet alt *før* lov- og praksisendringen som ble iverksatt i 2005. Det hadde derfor vært langt bedre og i tråd med god forvaltningsskikk om Skattedirektoratet raskt etter at innstramningen av dokumentasjonskravet var vedtatt hadde stilt spesifikke krav til egne og underliggende organers umiddelbare forberedelse av ligningsbehandlingen for 2005 for så vidt gjaldt særfradragsskrav fra diabetikere. Dette både for å sikre at informasjon om hva det nye dokumentasjonskravet innebar nådde ut til de aktuelle skattyterne på en effektiv måte så tidlig som mulig i inntektsåret, og for å legge forholdene best mulig til rette for at de aktuelle skattyternes særfradragsskrav i størst mulig grad fikk ensartet behandling ved ligningsbehandlingen for 2005.

Jeg har med andre ord vanskelig for å anse den informasjonen som Skattedirektoratet 13. januar 2005 la ut på Internett som tilstrekkelig underretning til de aktuelle skattyterne. Fortsatt er det langt fra alle skattytere som har tilgang til og er brukere av Internett. Av de som har slik tilgang antar jeg at de færreste, uten helt spesiell oppfordring til det, vil hefte seg ved informasjon på Internett av betydning for selvangivelsen for neste års ligningsbehandling før inntektsåret er tilnærmet over.

Langt mer effektivt og målrettet antar jeg det ville vært om informasjon om det nye dokumentasjonskravet var sendt direkte til alle kjente aktuelle skattytere. Det synes Nordhordland likningskontor å ha gjort av eget tiltak i brev 3. mars 2005 som ble sendt til «alle som er registrert i systemet vårt med særfradrag for store sjukdomsutgifter kvart år». Kopi av Nordhordland likningskontor informasjonsbrev følger som vedlegg til oversendelsen av denne uttalelsen. I dette brevet het det blant annet:

«Korleis utgiftene skal dokumenterast/sannsynleggjerast kan variere alt etter kva for sjukdom ein har. For diabetikarar vert det stilt som vilkår at ein kan leggja fram attest frå lækjar på at ein har diabetes og at ein har fordyra kost som følgje av sjukdomen. Ein må i tillegg dokumentera/sannsynleggjera meirkostnadene, til dømes ved at ein lagar ein oversikt over eigne kostnader til kost og samanliknar med normalkostnader for personar som ikkje har diabetes. Det er viktig å samla på kvitteringane både for innkjøp av medisinar og mat. Du kan gjerne laga ei oversikt/rekneskap over alle meirutgifter på grunn av sjukdomen. Hugs at det berre er meirutgifter som du sjølv betalar og som du ikkje får dekka gjennom ulike stønadsordningar du kan krevja frådrag for.»

7. Senhøsten 2006 bestemte Skattedirektoratet at som en overgangsregel for 2005 og 2006 skulle et standardbeløp på kr. 4.000 godtas som merutgifter til kost når ligningsmyndighetene mente de faktiske merutgifter til kost ikke var tilstrekkelig sannsynliggjort. Innføringen av dette sjablonbeløpet på kr. 4.000 i forbindelse med klagebehandlingen av ligningen for 2005, bidro noe til at forskjellsbehandlingen som følge av ligningskontorenes uensartede praktisering av dokumentasjonskravet for merutgifter til kost ved den ordinære ligningen for 2005 i en viss utstrekning kunne utlignes ved klagebehandlingen. Det synes likevel uheldig at dette sjablonbeløpet på kr 4.000 i praksis først kunne nyttiggjøres ved eventuell klagebehandling av ligningen for 2005. Hadde det blitt innført i tide for den ordinære ligningen antar jeg det ville ha avverget mye dokumentasjonsarbeide for mange skattytere i forbindelse med selvangivelsen for 2005. En del av klagen på anvendelsen av Skatteloven § 6-83 første ledd ved ligningen av diabetikere for 2005 ville antagelig også vært avverget. Arbeidsbyrden på ligningskontorene ville blitt tilsvarende mindre. I tillegg kommer at skattytere som hadde fått avslag på sitt særfradragsskrav ved den ordinære ligningen for 2005, men unnlot å klage, ikke fikk glede av det, selv om kanskje dette sjablonfradraget var det som skulle til for at de hadde oppnådd særfradrag etter skatteloven § 6-83 for sine samlede merutgifter knyttet til diabetes.

Jeg er kjent med at denne overgangsregelen også er gjort gjeldende for inntektsåret 2007.

8. I brevet hit 10. september 2007 påpekte Skattedirektoratet at det i Lignings-ABC for 2006 var utarbeidet nye retningslinjer for «å oppnå en mer enhetlig praktisering». Slik jeg ser det, er det en helt nødvendig forutsetning for å få til enhetlig anvendelse av skatteloven § 6-83 første ledd på merutgifter for diabetikere at det fastsettes klare regler for hvordan merutgiftene til diabetikerhold kan måles mot ordinære kostholdsutgifter. Slike retningslinjer ble først gitt i Lignings-ABC for 2007. Etter min oppfatning er det uheldig at retningslinjer av så vesentlig betydning for diabetikerens eventuelle rett til særfradrag for

store sykdomsutgifter ikke var utarbeidet og gjort lett tilgjengelige for de aktuelle skattyterne i tide for selvangivelsesfristen og den ordinære ligningen for inntektsåret 2005.

Forhåpentligvis vil retningslinjene som nå er utarbeidet og tatt inn i Lignings-ABC for 2007 vesentlig redusere faren for uensartet behandling av krav om særfradrag etter skatteloven § 6-83 første ledd som følge av diabetes. Den utstrakte erkjente forskjellsbehandlingen under lignings- og klagebehandlingen for 2005 og 2006 kan disse retningslinjene ikke uten videre bøte på. Jeg ber derfor Skattedirektoratet vurdere om det kan gjennomføres tiltak for å rette opp den forskjellsbehandlingen som har skjedd. Herunder ber jeg Skattedirektoratet vurdere om skattytere som i tilstrekkelig grad sannsynliggjør merutgifter på grunn av diabetes og får innvilget særfradrag for inntektsåret 2007, også bør få innvilget eventuelle tilsvarende krav for 2005 og 2006, krav som i klagesak ble avslått på sviktende grunnlag forutsatt at retningslinjene som nå er gitt i Lignings-ABC 2007 også var gjeldende i 2005 og 2006. Jeg ber om at Skattedirektoratet orienterer meg om resultatet av den vurdering jeg her har bedt om.

Jeg er for øvrig kjent med at Finansdepartementet og Skattedirektoratet i den senere tid har hatt nær dialog med Norges Diabetesforbund blant annet med sikte på å komme frem til hensiktsmessige løsninger på de praktiske problemene som er forbundet med å dokumentere merutgiftene til diabetikerkost.

9. I brevet hit 21. desember 2006 i sak 2006/1758 opplyste Skattedirektoratet at krav om særfradrag «var prioritert område ved likningen for 2005 og vil bli det også ved likningen for 2006». Det er viktig at slike kontroller ikke gjennomføres på et slik grunnlag og på en slik måte at gjennomføringen eller resultatene av kontrollen kan gi skattyter grunnlag for redusert tillitt til skatteetatens virksomhet. Innstrammingen av dokumentasjonskravet overfor skattytere som krevde særfradrag etter skatteloven § 6-83 første ledd som følge av diabetes fra og med inntektsåret 2005 innebar nye, ressurskrevende og vanskelige arbeidsoppgaver for ligningskontorene. Sett under ett klarte de ikke å behandle disse kravene på en ensartet måte. Vanskelighetene forbundet med å oppnå en ensartet anvendelse av skatteloven § 6-83 første ledd overfor diabetikere som krevde særfradrag var ikke tilstrekkelig påaktet av de sentrale skattemyndighetene i tide, verken for ligningsbehandlingen for 2005 eller

2006. Skattedirektoratet burde ha innsett at det var en nærliggende fare for at slik kontroll ved ligningen for 2005 og 2006 kunne medføre utstrakt forskjellsbehandling på grunnlag av uensartet anvendelse av dokumentasjonskravet overfor diabetikere. Ut fra likebehandlingsprinsippet stiller jeg meg derfor tvilende til om det var fullt ut forsvarlig å gjøre krav om særfradrag for store sykdomsutgifter til prioritert kontrollområde disse to første årene også diabetikere måtte konkretisere og dokumentere/sannsynliggjøre sine sykdomsutgifter for å oppnå særfradrag etter skatteloven § 6-83 første ledd.

10. Det er grunn til å anta at den store omorganiseringen av skattetaten som ble gjennomført per 1. januar 2008, med blant annet organisering av skattekontorene i fem regioner, vil føre til at etatens kontrollprioriteringer vil bli bestemt og instruert sentralt i større grad enn frem til og med inntektsåret 2007. Etaten må heretter legge større vekt på å sikre at de som medvirker i slike kontroller er gitt tilstrekkelig utfyllende retningslinjer for rettsanvendelsen til å sikre at rettsanvendelsen ved kontrollen blir enhetlig i størst mulig grad. På dette punkt synes det som om kontrollen av særfradragskravene ved ligningen for 2005 og 2006 ikke var forberedt i tilstrekkelig grad.

11. Ved vesentlige endringer av skatteregler som kan ha forholdsvis stor betydning for relativt mange skattytere tilsier også god forvaltningsskikk at de berørte skattytergruppene gjøres oppmerksom på disse endringene og konsekvensene av dem i forsvarlig grad, på en forsvarlig måte, og til «riktig» tid. Hva som kan anses som «forsvarlig» i slik sammenheng avhenger blant annet av om endringen i hovedsak berører profesjonelle eller ikke-profesjonelle skattytere. Endringen av dokumentasjonskravet i skatteloven § 6-83 fra inntektsåret 2005 berører hovedsakelig ikke-profesjonelle skattytere. Da må det generelt stilles andre og til dels strengere krav til skattetatens informasjonsvirksomhet overfor skattyterne enn om endringen bare berører profesjonelle skattytere, som i en helt annen grad har plikt til å holde seg orientert om gjeldende skatteregler innenfor egen profesjon. Skattetatens informasjon i 2005 til de berørte skattyterne om innstrammingen fra inntektsåret 2005 av dokumentasjonskravet i skatteloven § 6-83 synes ikke å ha vært tilfredsstillende. Slikt svikt i informasjonen til skattytere kan bidra til å redusere skattyternes tillit til skatteetatens virksomhet generelt.

