

Til: Finansdepartementet

postmottak@fin.dep.no

Vedr: Utkastet til ny skatteforvaltningslov i Høringsnotatet. Forslag til endringer.

Jeg tillater meg å fremkomme med følgende høringsinnspill:

1. Dilemmaet mellom opplysningsplikt og vern mot selvinkriminerende opplysninger.

Det er vesentlig å gjøre den alminnelige opplysningsplikt etter utkastet § 8-1 effektiv. Det bør ikke i loven ellers være hindringer for å få realisert det overordnede formål som fremgår av § 8-1 (om korrekte opplysninger).

I forslaget er det et slikt hinder i § 14-3 (2) om at tilleggsskatt kan fastsettes samtidig med den skatt den skal beregnes av, slik at den skattepliktige skal gis info etter § 14-9 (vernet mot selvinkriminering).

En og samme opplysning (om faktum eller rettsforhold) kan ha stor betydning for avgjørelsen av begge spørsmålene. Man kan da ikke både ha plikt til å gi opplysningen og samtidig ha selvinkrimineringsvern.

Derfor bør spørsmålet om tilleggsskatt bare kunne tas opp i sak *etter at* saken om det/de materielle spørsmål er fastsatt av første instans (skattekontoret m.fl.). Dagens regel i lignl. § 10-2 nr. 3, første punktum, bør derfor endres.

Følgelig må § 14-3 (2), første punktum ha denne ordlyd:

Tilleggsskattesak kan bare tas opp og varsles etter at det er truffet vedtak i første instans om den skatt den eventuelt skal beregnes av.

(Jeg mener ordlyden må endres - ja, fra "fastsettes" til min foreslåtte ordlyd.)

2. Spørsmålet om lov- eller forskriftsregulering av "endring til gunst i forbindelse med endringssak til ugunst".

Gjeldende rett eller lovforslaget, har ingen bestemmelser som direkte gjelder følgende, helt vesentlige spørsmål i mange endringssaker innenfor skatte-, arbeidsgiveravgifts- og merverdiavgiftsområdet:

Hva med retten eller plikten til endring av (nærliggende) korresponderende poster hos skattepliktige eller hos kontraktspartene (i rettsforholdet)?

I nesten alle, større endringssaker oppstår dette spørsmålet, og de retningslinjer skattejuristene i etaten har å forholde seg til nå er det som er angitt i LigningsABC 2013/14 s. 404 pkt. 2.8. og tilsvarende i utgaven 2014/15.

Fremstillingen der er stikkordsmessig og til dels uten angitt rettsgrunnlag. Dessuten er det der ikke gitt noen anvisninger vedr. korresponderende (logiske/symmetriske følgespørsmål) for kontraktspartene (i inn- eller utland) til den skattyteren kontroll/endringssak er rettet mot.

Det vises til Rt. 2004/1331 (Aker Maritime) vedr "retten" til å endre konsernbidraget. Det

fremgår ikke av dommen om Høyesterett drøftet lignl. § 9-5 nr. 7, hvilket heller ikke var omtalt i departementets brev nevnt i dommen. Det kan altså sies at uttalelsen og høyesterettspremissen ikke gjaldt det prosessuelle (opportunitets-) spørsmålet, men det materielle inntektsskatterettsspørsmålet (om å få endret konsernbidraget).

Kriteriet "illojalt" er slik sett helt uten noen rettskildemessig forankring!

Ved vurderingen av spørsmålet i kursiv foran må det sondres mellom to rettsspørsmål:

- 1) Det ene er spørsmålet om å ta opp, eller ikke ta opp, endringssak om spørsmålet. (Det er dette som er regulert i forslaget § 12-1 (3) – opportunitetsvurderingen).
- 2) Når spørsmålet er tatt opp: Foreligger det en feil som skal (eller bør) korresponderende endres? (Enten for samme skattyter eller en annen (gjerne en kontraktsmotpart e.l.)

Man kan (og bør) finne svaret på det skatteprosessuelle spørsmålet i den nye skatteforvaltningsloven – ja, i § 12-1 (3). Men hvor langt ut i en transaksjonsrekke (en rekke skattesubjekter), for andre subjekter enn den skattyteren (endringssaken) direkte hadde transaksjonen med, for hvor mange år (terminer) osv.

Svaret på 2) beror på de materielle skatte- og avgiftsreglene. Det er da muligens "pussig" å finne en regel som den i mval. § 22-1(2), og ikke i en forvaltningslov om mva.

Vedr kontraktsmotpart i utlandet har man bestemmelser i skatteavtalene basert på OECD-mønster, se som eks. fellesnordisk avtale art. 9 nr. 2.

Innenriks har man intet tilsvarende, og det bør overveies å innføres, eller angis noe om i lovforarbeidene, vedr forståelsen eller praktiseringen av ny § 12-1 (3) på slike forhold.

Følgende kan være (enkle) eksempler på faktisk forekommende problemstillinger:

En aksjeeiers A uttak fra "sitt" AS betegnet lån, blir - riktig bedømt - ansett som skattepliktig lønn, utbytte el en kombinasjon. Det kan gjelde gjennom flere inntektsår. Endringen bestrides prinsipielt, men subsidiært kreves endring av inntektsførte renter i AS-et gjennom flere år. Skal da en korresponderende endringssak til gunst (for dette, formelt sett, andre rettssubjektet) tas opp? De fleste vil vel svare at spørsmålet får bero på opportunitetsvurderingen i utkastet til § 12-1 (3), (någjeldende lignl. § 9-5 nr. 7). Men det er altså det prosessuelle spørsmålet – om endringssak skal tas opp (som subsidiær klage etter klagefristen eller på skattekontorets initiativ, etter anmodning fra den skattepliktige)

Gjør vi eksemplet litt mer komplisert ser vi utfordringen: Aksjeeieren A i AS A avtaler med sin kamerat B i AS B om låneforhold: AS A låner til AS B, som så låner til A – gjerne med tidsnær sammenheng og samme beløp/vilkår. Tilsynelatende blir dette utenom personkretsen i forbudet i aksjel. § 8-7 (1).

Når det tas opp endringssak mot herr A (fru A), og skattekontoret endrer uttakene til (riktig bedømt skatterettslig) utbytte fra AS A (direkte), foreligger det da noen (korresponderende) plikt til å endre renter inn/ut i AS B? Hva hvis spørsmålet kommer opp flere år senere og AS B bestrider endringsadgangen?

Et annet enkelt spørsmål: Hvis AS A og AS B avtaler kjøp/salg av et objekt, men skattekontoret bedømmer rettsforholdet til leie – gjennom flere inntektsår, og tar opp

endringssak mot AS A (AS B ligger i annen region) og nekter fradrag for avskrivning. Har da AS B (korresponderende) rett til å kreve sin gevinst ved salget (for flere år siden) omgjort til 0, og skal selskapet eventuelt varsles om (korresponderende) leieinntekt?

I saker som dette er dessuten følgende et vesentlig, kompliserende moment:

Den endrede klassifisering (riktig bedømmelse) i saken mot A, blir (helt sikkert påklaget eller brakt inn for domstolene). Det tar ca 5 år før den er endelig avgjort i HR. Endring til gunst for AS B samtidig (eller direkte etter) med vedtaket mot A, blir ganske bortkastet dersom saken i klagerunden eller i domstolene ender med at A får medhold.

Den fornuftige løsningen er altså at spørsmålet om en logisk eller symmetrisk endring til gunst utsettes til behandling/avgjørelse til man ser hva som til slutt blir rettskraftig vedtatt vedr As sak.

I et konkret vedtak nylig har jeg brukt følgende formulering om spørsmålet:

Hvis slike konsekvensendringer skulle foretas til fordel/ulempe for de involverte parter og gjennom mange år, ville det innebære at forvaltningsorganet, Skattekontoret, i praksis ikke kunne ta opp ett bestemt endringsspørsmål for en bestemt skattyter når vedkommende post beror på en transaksjon/kontrakt med andre eller flere andre og denne har virkning for ligningen gjennom flere år. Årsaken er det omfattende "rekonstruksjonsarbeide" dette ville medføre.

Lovgiver har muligens ikke tenkt omfattende gjennom slike spørsmål i forarbeidene til ligningsloven. I Ot. prp. nr. 29 (1978-79) på side 111, høyre spalte, sies bl.a. følgende som premiss til § 9-5 nr. 7:

"Det gjelder å finne den rette balansen mellom ønsket om å få enhver ligning så riktig som mulig, ulempene ved å gjøre endring i et etablert forhold og hva endringssaken vil koste av tid og arbeid til fortrensel for andre oppgaver i ligningsforvaltningen".

Det basale spørsmål lovgiver må ta stilling til i endringskapitlet (kap. 12), når man nå skal vedta en ny (langvarig?) skatteforvaltningslov, er dette:

Hvor langt ut i en (sammenhengende) transaksjonsrekke og gjennom hvor mange år skal skattemyndighetene ha plikt til å foreta (gi medhold i) det vi kan betegne som "korresponderende" (logiske) endringer av andre poster til gunst for den skattepliktige selv eller andre, når en endringssak gjelder endring av en bestemt post til ugunst hos en bestemt skattepliktig?

Praksis i slike saker finnes i registeret i Utvalget på lignl. § 9-5.

Dersom lovgiver sier at det i stor utstrekning (mht år og transaksjonsledd/rettssubjekter) skal gjennomføres (korresponderende) endring av poster til gunst etter vurderingen i § 12-1 (3), når skattekontoret tar opp en endringssak mot en skattepliktig vedr. en post, vil det ofte kunne medføre betydelig merarbeide, som tilsier at man ikke starter med endringssak overhodet pga ressursbruken.

Noen liknende spørsmål er vel regulert i mval § 18-3. Annet ledd forutsetter at selgeren retter forholdet overfor kjøperen. Første ledd setter en 3 års frist (etter vedk. termin) for krav om slik retting. Hva hvis kjøperen motsetter seg slik endring, sml. mval § 21-1 (2) annet

punktum?

Spørsmålet som her påpekes er en stor sak i mange større endringssaker, der endring til ugunst basert på bedømmelse av en transaksjon, regelmessig medfører en subsidiær anførsel om korresponderende endring til gunst i en annen relasjon (en annen post) gjerne hos annet subjekt i inn- eller utland, slik at spørsmålet gjerne hører inn under annet Skattekontor. Risikoen er stor for ulik behandling - uten nærmere føringer i lov, lovforarbeider eller forskrift.

Høringsnotatets bemerkning på s. 333 om at spørsmålet må vurderes i hver enkelt sak, bør følgelig bli gjenstand for en grundig oppfølging og drøftelse i lovproposisjonen!

3. Lov- eller forskriftsregulere tilblivelsesmåten av vedtak i større/vesentlige saker?

Lovgiver har vel aldri eller bare i liten grad interessert seg for følgende spørsmål:

Hvordan er tilblivelsesmåten på Skattekontoret for vedtak i store/vesentlige endringssaker?

Jeg tenker her ikke på spørsmål som skriftlighet og (kort) begrunnelse, lignl § 3-11 og fvl §§ 23-25 og utkastet § 5-8 (om begrunnelse).

Utkastet mangler for øvrig en regel tilsv fvl § 23 – om skriftlige vedtak.

Lovgiver antas å legge til grunn at vedtak i skattesaker i første instans og innstillinger til klagenemndene, treffes i hht forsvarlige saksbehandlingsrutiner.

På denne forutsetning er det heller ikke i Høringsutkastet noe om dette spørsmålet. I utkastet § 5-8 går man rett på kravet til begrunnelse. Dette ser pussig ut. Etter min mening mangler en vesentlig regel mellom utkastet § 5-7 om forhåndsvarsling og regelen om begrunnelse.

I § 5-8 bør man ha en regel om *enkeltvedtakenes tilblivelsesmåte* i endringssaker uten klage etter forslaget kap. 12 (Slik at regelen om begrunnelse blir ny § 5-9).

Jeg foreslår følgende regel om tilblivelsesmåte i § 5-8, med begrunnelse som angitt nedenfor:

Enkeltvedtak i første instans om endring etter regler i kap. 12 treffes ordinært av en saksbehandler og en godkjenner.

Er det dissens fra godkjenner skal det utpekes ytterligere en godkjenner som skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer i domstolsloven § 54. Vedtaket skal så behandles og avgjøres etter rådslagning og votering av disse tre etter tilsvarende fremgangsmåte som angitt i domstoll. § 19-3 (Alternativ: .. etter tilsvarende fremgangsmåte som angitt i lignl. § 3-10 nr. 2 (el. tilsvarende regel i utkastet/forskriften?)

I større eller på annen måte vesentlige endringssaker skal det utpekes et saksbehandlerutvalg med tre saksbehandlere, hvorav lederen skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer i domstoloven § 54, som skal behandle saken fra varsel om endringssak til vedtak.

I den nye skatteforvaltningsloven §13-6 angis at saksforberedelsen skal følge reglene i kap 5 tilsvarende (formuleringen må da være *reglene i kapittel 5 tilsvarende.*) Dermed vil reglene i mitt forslag til ny § 5-8 dermed (selvsagt) gjelde tilsvarende også i klagerunden.

Man bør forhindre at en (tilfeldig) ny, saksbehandler på Skattekontoret, evt sammen med Statens prosessfullmektig, skal ta stilling til endring/forlik ved søksmål fra skattyter. Begrunnelsen for å la et saksbehandlerutvalg på tre medlemmer også ta stilling til slike spørsmål er like velbegrunnet. I lovforslaget til § 15-5 bør det til slutt inntas følgende: *Reglene i § 5-8 gjelder tilsvarende mht det standpunkt staten skal innta til søksmålet.*

Det bør være slik at ny/nye saksbehandlere settes på saken på ethvert nytt trinn, men man bør ikke samtidig se bort fra at det kan være uhensiktsmessig.

Begrunnelsen for forslaget er bl.a. følgende:

Spørsmålet om stemmelikhet (tilsv domstoll. § 19-3 (4), annet punktum) oppstår ikke når det er tre personer som skal avgjøre Skattekontorets standpunkt til spørsmålet.

Det fremstår som både forbausende, usannsynlig og tildekkende mht faktiske forhold at Skattekontorenes vedtak utad alltid kun er basert på ett syn på saken. Dette være seg faktum, bevisbedømmelse, fastsettelse av saksforhold og rettsanvendelsen.

Når det i skatte- og avgiftssaker er dissenser i klagenemndene (lignl. § 3-10 nr. 2), i Riksskattenemnda og i domstolene, ikke minst i Høyesterett, har det ingen troverdighet at det blandt de involverte i større endringssaker på Skattekontoret aldri er, eller kan være, annet enn ett syn på saken, og alle dens spørsmål.

Slik kan det heller ikke bli i det nye, uavhengige sekretariatet som skal forberede klagesaker for Skatteklagenemnda. Det vil helt klart regelmessig være ulike syn på spørsmålene i den enkelte, større klagesaken.

Hvis lovgiver vil bidra til å styrke skatteetatens omdømme, må spørsmålet her "flagges", drøftes og helst reguleres i den nye loven/forarbeidene/forskriften.

Domstoll. § 54, annet ledd, lyder slik: Lagdommere og tingrettsdommere må ha fylt 25 år og ha juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap.

Dette vilkår oppfyller saksbehandleren og godkjenneren så godt som alltid i større saker/endringsvedtak på Skattekontorene. Tiden har gått siden bl.a. ligningsloven ble gitt, og Skattekontorene er godt besatt med jurister som oppfyller vilkårene i domstolloven § 54 til å være tingrettsdommer.

Det antas å være anslagsvis 800 jurister (cand. jur eller master i skatterett) i skatteetaten i Norge. Trolig er flertallet av disse ved skattekontorene, alle er trolig over 25 år, og alle er saksbehandlere eller gruppe- eller avdelingsledere. Jeg nevner at 12 av forfatterne til boken *Skatteprosess*, 2011, var jurister ansatt på ulike Skattekontor.

Når lederne i Skatteklagenemnda skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer (og tilsvarende krav til skatteklagenemndenes leder etter gjeldende rett i hht forskrift FIN 2007-11-07 nr. 1229 til lignl. § 2-2) – skulle det bare mangle at ikke lovgiver lovfester tilsvarende kvalifikasjonskrav hos saksbehandlere (i større endringssaker) hos den fagetat som skal forberede og lage innstillingen (forslaget) til det vedtak Skatteklagenemnda skal treffe.

I dagens interne retningslinje er kun angitt at et endringsvedtak skal *godkjennes*. Der stopper

det opp. Det foreligger ingen regulering av ulikt syn på saken eller dens enkelte spørsmål. Hvordan mener lovgiver at dissens mellom saksbehandler og en godkjenner skal behandles? Skal man bare la være å nevne spørsmålet i forarbeidene eller i loven?

Regelmessig vil en slik situasjon medføre at godkjennerens syn på saken (eller på spørsmålet) blir akseptert av saksbehandleren. Endringsvedtaket blir så formulert i samsvar med dette. Oftest er situasjonen at godkjenneren skal være en mer erfaren jurist (eller annen erfaren fagperson) hvis syn på saken tas til etterretning av saksbehandleren. Rett og slett fordi det vanligvis er velbegrunnet.

Videre er det slik i større, kompliserte saker at det involveres mer enn to saksbehandlere (jurister eller andre) i vurderingene av sakens vesentlige bevis- og rettsspørsmål. Ofte er det gruppearbeide i større endringssaker. Av og til kontaktes Skattedirektoratet med spørsmål om råd eller innspill. Dette skal bl.a. gjøres i s.k. prinsipielt viktige saker eller saker med uklar rettskildesituasjon. Et tilfelle er beskrevet i Rt. 2013 s. 917 (Utvalget 2013 s. 1216) (Arcade Drilling) avsnitt 8-11.

Etter en slik intern "runde" ender det regelmessig med at saksbehandleren tilpasser utkastet i samsvar med den anbefaling som gis.

Et slikt "system" fungerer i praksis ut fra at saksbehandler (eller godkjenneren) tar råd eller anbefalinger fra eldre, mer erfarne kollegaer, fra gruppen, fra en overordnet eller fra Skattedirektoratet til etterretning.

En faktiske problemstilling i situasjoner som dette er at godkjennerens syn på saken eller rådet fra f.eks. Skattedirektoratet, ofte ikke er fremsatt i en tilsvarende form som saksbehandlerens utkast til vedtak eller innstilling. Gjerne fremsatt pr e-post, etter samtale i "døråpningen" osv – dvs "synsing" mht hva resultatet skal være.

Altså ikke med en skriftlig utformet premiss som underbygger det alternative syn på saken/spørsmålet, slik en skriftlig begrunnet dissens i en dom vil være.

Lovgiver må tilstrebe at Skattekontorenes endringsvedtak heller baseres på den meningsbryting og prøvelse av standpunkt som en (formell) rådslagning i *møteform* har, jf. lignl. § 3-10. nr. 2, og tilsvarende på andre områder, f.eks. domstoll. § 19-3 (1) (ikke fjernmøte) eller i aksjel. § 6-19 (1) sml. (2) annet punktum. Men da må det pr nødvendighet være mer enn en saksbehandler – det må være 3 eller 5!

Man kan ikke forvente at en og samme saksbehandler skal ha ulike syn på saken (etter sin overbevisning), selv om ulike syn – av en god jurist – gjerne presenteres, drøftes og angis med relevans og vekt når bevisene og lovens vilkår behandles.

Hva om en av de involverte etter dagens ordning (med en saksbehandler og en godkjenner) fastholder sitt syn på saken/spørsmålet?

Hva med innstillingen til Skatteklagenemnda i slike tilfeller? Det må være best for alle og for rettssikkerheten (både for de skattepliktige og for skatte- og avgiftskreditorene) og av hensynet til ivaretagelsen av gjeldende rett at eventuelle, begrunnede, alternative syn på saken/spørsmålet kommer klart frem i Skattekontorenes endringsvedtak og i det nye sekretariatets innstilling til Skatteklagenemnda.

Skal den (dyktige) jurist som da blir "overkjørt" fratre saken og be om at en annen får overta som saksbehandler? Juristen har (tidligere) ved håndslag avgitt løfte om å fremme rett og hindre urett. Ulike syn på saken er ofte forstandig og velbegrunnet og bør altså ikke tildekkes internt i skatteetaten i Norge – i dagens samfunn med åpenhet.

Mitt råd til departementet og lovgiver er derfor å sørge for ved reformen at det alltid skal være tre saksbehandlere på større/vesentlige endringssaker fra og med utarbeidelse av varsel etter forslaget § 5-7. Dette gjelder altså både ved første instans behandlingen, men også ved saksbehandlingen i det uavhengige sekretariatet og mht standpunkt til søksmål.

Mht ressursbruk er dette klart å anbefale: I dagens ordning må det gjøres mye arbeide med forberedelen av klagesakene (innstillingene) fordi det ikke ble gjort et grundig og tilstrekkelig arbeide med endringsvedtakene i første instans - eller ved behandlingen av varsel om søksmål etter tvistel. § 5-2. Skattekontorene må i sine større endringssaker sørge for tilstrekkelig grundighet, kvalitet, behandlingsmåte og begrunnelser allerede i første instans – ved arbeidet med forhåndsvarselet – slik at man kommer riktig ut i saken. Men det krever altså grundighet og åpenhet basert på eventuelle dissenser og tre saksbehandlere som jeg foreslår.

Man kan gjerne si det slik at Skattekontorene må flytte kvalitetsleddene ned et hakk, til første instans, slik at kvalitetsarbeidet starter allerede der. Gjør man ikke det er jeg redd det - med den nye klageordningen og det uavhengige sekretariatet – kan bli slik at det "er ikke så farlig i første instans når ekspertisen samles i sekretariatet for Skatteklagenemnda".

Det oppstår et avgrensningsspørsmål: Hva er en større eller vesentlig endringssak? La oss gjøre grensdragningen udiskutabelt og enkel: Sett grensene til *antatt* endring av formue eller inntekt (opp eller ned) større enn 1000 ganger beløpene i lignl. § 8-3 nr. 2 bokstav a eller til 100 ganger beløpet i mval. § 19-1(2) første punktum basert på "sakens/klagegjenstandens verdi" – målt i antatte skatte- eller avgiftskroner (dvs større enn kr 1,5 mill).

Er det en prinsipiell sak (som antas å gjelde mange, eller et nytt område/spørsmål) kan man sette beløpsgrensen lavere eller til 0.

Mht lovtolkning (og dermed rettsenhet) innebærer forslagene klarligvis ikke noe hinder for at SKDs uttalelser skal inngå som rettskildefaktorer (?) eller som avgjørende konklusjon – som pr idag.

Lovgiver eller departementet kan ikke overlate dette vesentlige spørsmål til eventuell intern regulering i skatteetaten, men bør lovregulere spørsmålet eller gi klare føringer i lovforarbeidene eller i forskriften.

Trondheim, den 5. februar 2015.

Med vennlig hilsen,

Kåre Lundeland
Kare.Lundeland@gmail.com