

Finansdepartementet  
[postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)**S | O M**Vår referanse  
2014/3217Deres referanse  
12/767 SL MMT/KRVår saksbehandler  
Annicken Elisabeth SognDato  
02.03.2015

## HØRING – FORSLAG TIL NY SKATTEFORVALTNINGSLOV

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev 21. november 2014 og det vedlagte høringsnotatet om forslag til ny skatteforvaltningslov.

På grunnlag av klagesaksbehandlingen her har ombudsmannen relativt god kjennskap til myndighetenes praktisering av gjeldende forvaltningsregler på skatte- og avgiftsområdet. Det er dette erfaringsgrunnlaget som i det alt vesentlige har vært bestemmende for utvelgelsen av de deler av høringsnotatet som kommenteres i denne høringsuttalelsen.

### 1. En uttømmende skatteforvaltningslov.

Ombudsmannen er glad for Finansdepartementets forslag om å harmonisere og samordne skatte- og avgiftsforvaltningsreglene ved å samle de alle i én uttømmende skatteforvaltningslov. Gjeldende mangel på harmonisering, spesielt mellom forvaltningsreglene for inntektsskatt og merverdiavgift, har etter ombudsmannens erfaring vært vanskelig å forstå for de skatte- og avgiftspliktige. Det gjelder særlig i saker hvor myndighetenes skjønn ved rettsanvendelsen har falt ulikt ut i skattesaken og i avgiftssaken, selv om begge skjønn har vært basert på samme faktiske forhold.

### 2. Lovforslagets innvirkning på skattyters rettsstilling.

Det heter i høringsnotatet at det i begrenset grad legges opp til innholdsmessige endringer. Departementet uttaler og at det ved utarbeidelse av felles regelverk er «lagt vekt på at løsningene som velges styrker skattyternes rettssikkerhet». En gjennomgang av høringsnotatet viser at ikke *alle* departementets løsningsforslag vil styrke skattyternes rettssikkerhet, i betydningen bedre skattyternes rettsstilling sammenlignet med deres rettsstilling etter gjeldende rett. Sett fra skattyternes ståsted innebærer noen av løsningsforslagene isolert sett innholdsmessige endringer som går i motsatt retning. Noen av disse vil kunne ha stor praktisk betydning. Det vises til ombudsmannens kommentarer i punktene 6, 9 og 11 i denne høringsuttalelsen. På disse punktene anmoder derfor ombudsmannen om at det, når proposisjonsteksten skal skrives, gis en

mer nyansert redegjørelse for løsningsforslagenes innvirkning på skattyternes rettsstilling sammenlignet med den de har etter gjeldende rett, enn redegjørelsen i høringsnotatet.

### 3. Til departementets presentasjon av lovforslaget gitt i sammendragkapittelet.

I sammendragkapittelets innføring i forslagene i kapittel 9 *Fastsetting*, nevnes at kapittelet også har regler om endring av egenfastsetting, men fristene for slik endring nevnes ikke. Dette til tross for at departementets forslag innebærer at de merverdiavgiftspliktiges frist for å få endret tidligere egenfastsetting i realiteten vil reduseres fra tre til to år. Ombudsmannen synes derfor ikke sammendragkapittelets innføring i departementets forslag i kapittel 9 er tilstrekkelig dekkende for hva disse forslagene faktisk innebærer for de skattepliktige.

Det er en vesentlig forskjell på en lengste frist for å ta opp en sak til endring, og en lengste frist for faktisk å endre en tidligere fastsetting. I sammendragkapittelets redegjørelse for forslagene i kapittel 12 «Endring uten klage» omtales de foreslåtte fristene hovedsakelig som *endringsfrister*. Det er nærliggende at dette lett kan oppfattes som at et eventuelt endringsvedtak må være avsagt innen den lovbestemte fristen. Selv om ordningen er den samme etter gjeldende rett, gjør dette fremstillingen noe misvisende i skattyternes disfavør. Av de foreslåtte lovtekstene går det klart frem at fristene ikke gjelder for å fatte (nytt) vedtak, men for å ta opp en tidligere fastsetting eller skatteberegning til endring. De foreslåtte fristene er ikke *endringsfrister* i egentlig forstand, men frister for skattemyndighetene til å informere/varsle den skattepliktige om at saken er tatt opp til ny behandling. Når lovforslaget fremmes for Stortinget bør dette gå like klart frem av proposisjonsteksten både i sammendragkapittelet og i temakapitlene som av de foreslåtte lovtekstene.

Ut fra sammendragkapittelets redegjørelse for forslagene til lovens kapittel 12 om endring uten klage, er det vanskelig å se at hensynet til den lojale skattyter er tilstrekkelig ivaretatt i forhold til den foreslåtte fem-års-fristen, bare ved at «skattyters forhold» er «et av hensynene skattemyndighetene skal legge vekt på» ved vurderingen av om saken skal tas opp til endring. Hvis det er departementets intensjon at hensynet til den lojale skattyter normalt skal tillegges stor vekt, bør det komme klarere frem når proposisjonen skal skrives. Dette fordi gjeldende praksis viser at tidsmomentet ofte tillegges avgjørende vekt i skattyters disfavør, uavhengig av at «skattyters forhold» trekker sterkt i motsatt retning.

Det er uheldig at det ikke går klart frem av sammendragkapittelets redegjørelse for forslagene til lovens kapittel 14 om «Administrative reaksjoner» at tvangsmulkt og tilleggs-skatt blir foreslått å kunne kombineres. Ombudsmannen anmoder om at redegjørelsen forbedres på dette punktet når proposisjonen skal skrives. Det bør gå tydelig frem, også av sammendragkapittelet, at tvangsmulkt er foreslått å løpe frem til (endrings)vedtak om ny fastsetting, og vedtak om tilleggs-skatt eller overtredelsesgebyr fattes.

#### 4. Til punkt 6 «Lovens utforming».

Departementets forslag til ny skatteforvaltningslov er et omfattende regelverk. Ombudsmannen er i utgangspunktet enig i at hensynet til god informasjonsverdi vil forenes best med hensynene til brukervennlighet og oversiktighet hvis regelverket fordeles mellom lov og en samleforskrift etter mønster av FSFIN, slik som skissert i høringsnotatet punkt 6. Om hvordan den nærmere fordelingen bør være skriver departementet: «Utgangspunktet er at regler som gjelder rettigheter og plikter for borgeren bør plasseres i loven. På den annen side må målsettingen om en robust regelstruktur ses i sammenheng med endringshyppighet og behovet for dynamikk i regelverksutviklingen.»

Etter ombudsmannens syn tilsier hensynet til borgernes rettssikkerhet at det ikke bare bør være et «utgangspunkt» at regler som gjelder rettigheter og plikter plasseres i loven. Det vil ikke uten videre være forsvarlig å tillegge rettssikkerhetshensynet mindre vekt enn hensynet til et robust regelverk. For eksempel kan spørsmålene om i hvilke tilfeller skattemyndighetene kan unnlate å varsle skattyter om endringer i skattefastsettingen, om varslingsfrister, om hvor langt opplysningsplikten rekker i forskjellige sammenhenger og om leveringsfrister være av stor betydning for skattyters opplevelse av hvilken rettssikkerhet vedkommende faktisk har. Et minimum bør være at i alle fall minste leveringsfrister, minste varslingsfrister osv. gis i loven. Ut fra hensynet til de skattepliktiges rettssikkerhet synes således de foreslåtte forskriftshjemler jevnt over å være for vide. Departementet bes derfor om å revurdere omfanget av forskriftshjemplene forslått i §§ 2-13, 5-6 (2), 5-7 (7), 7-7 (4), 7-13(1), 8-14, 10-15, 14-7 (5).

#### 5. Til punkt 11 Lovens kapittel 5: «Alminnelige saksbehandlingsregler»

Ombudsmannen er enig med departementet i at forslagene til skatteforvaltningslovens alminnelige saksbehandlingsregler jevnt over vil kunne styrke skattyternes rettsstilling sammenlignet med gjeldende saksbehandlingsregler i ligningslovens kapittel 3. Det gjelder særlig forslagene til § 5-3 Saksbehandlingstid, foreløpig svar, § 5-5 Innsyn i saksdokumenter, § 5-8 Begrunnelse, og § 5-10 Sakskostnader.

Et lite formsspørsmål: Er det med hensikt, f.eks. på grunn av bruk av ny teknologi, at departementet har unnlatt å foreslå lovfesting av at enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven som hovedregel skal være skriftlig?

Jevnlig viser henvendelser til ombudsmannen at saksbehandlingsreglenes informasjonsverdi er viktig. Dette hensynet bør tillegges stor vekt i lovarbeidet. Skattytere synes ofte å oppfatte veiledning som er innhentet fra skattekontoret nærmest som bindende forhåndsuttalelser om hva som vil være riktig fastsetting av hans eller hennes skattegrunnlag. Ombudsmannens erfaring ut fra sakene som kommer hit, er derfor at det er behov for en presisering av hvilken veiledning skattyter kan forvente.

Det går frem av høringsnotatet side 68 at departementet antar at «overgang» til ny fastsetningsmodell, hvis den blir vedtatt, vil øke skattyters behov for å innhente veiledning fra skattekontoret. Ombudsmannen anmoder derfor departementet om å presisere ordlyden både i § 5-1 Veiledningsplikt og § 5-2 Muntlige henvendelser. Det bør gå uttrykkelig frem av disse to lovbestemmelsene at den veiledningen som kan gis på forespørsel og under samtaler med en tilsatt hos skattemyndighetene kun er av generell og uforbindtlig karakter.

Effektiv skatteforvaltning forutsetter gjensidig tillitt mellom skattemyndighetene og skattyterne. Skattyternes tillitt til skattemyndighetene avhenger i stor grad av hvordan de opplever at deres rettssikkerhet, herunder deres behov for forutberegnelighet og deres rett til å bli hørt før vedtak treffes, blir ivaretatt. Derfor synes forslaget til § 5-7 (forhåndsvarsling) syvende ledd til hjemmel til å gi forskriftsregler om unntak fra forhåndsvarsling *i bestemte typer av saker* etter ombudsmannens vurdering å gå for vidt. Ombudsmannen ber derfor departementet i det minste være mer konkret ved angivelse av sakstyper, hvis det fastholder å ville fremme forslag overfor Stortinget om i forskrift å kunne gi unntak fra forhåndsvarsling for noen sakstyper.

Fra departementets vurderinger bak forlaget til § 5-8 «Begrunnelse» trekker ombudsmannen gjerne frem denne uttalelsen i høringsnotatet side 83: «Når skattemyndighetene treffer et enkeltvedtak, bør begrunnelsen for vedtaket være klar, og det kan da ikke anses som for arbeidskrevende å ta denne inn i vedtaket.» Det er et synspunkt som ombudsmannen gjerne slutter opp om, og anmoder departementet om også å ta inn i særmerknadene til denne bestemmelsen når lovforslaget fremmes for Stortinget.

§ 5-10 Sakskostnader - Departementets forslag innebærer en viss utvidelse av blant annet typen saker som kan gi parten rett til å få dekket vesentlige sakskostnader pådratt for å få endret et vedtak til partens gunst, sammenlignet med gjeldende rett etter ligningsloven i dag. Ombudsmannen har også merket seg forslaget om at fristen for å sette frem slikt krav skal være seks uker. Begge lovforslagene vil bidra til å styrke både skattyteres og tredjeparters rettsstilling i forhold til skattemyndighetene. Det samme synes å gjelde for merverdiavgift og for særavgifter som i dag reguleres av forvaltningsloven. Det er ombudsmannen glad for.

6. Til punkt 14 Lovens kapittel 8: «Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.»

Departementets forslag til bestemmelse i § 8-1 om «alminnelig opplysningsplikt» lyder slik:

«Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapittel, skal gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.»

Av lovspeilet som fulgte som vedlegg til høringsnotatet fremgår at forslaget til § 8-1 er ment å «speile» gjeldende bestemmelser i ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-2 (4), merverdiavgiftsloven § 15-1 (8), motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15. Ingen av disse gjeldende bestemmelsene stiller etter ordlyden uttrykkelig krav til de skatte- og avgiftspliktige om at opplysningene som gis i de relevante lovpliktige oppgavene til skattemyndighetene skal være «fullstendige». Av lojalitetsstandarder som for ligningssaker over lang tid er utviklet gjennom rettspraksis, og som ble kodifisert ved endring 11. desember 2009 av ligningsloven § 4-1, folketrygdloven § 24-2 (4), merverdiavgiftsloven § 15-1 (8), motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 5 og særavgiftsforskriften § 5-15, kan heller ikke utledes en plikt til å gi bokstavelig talt «fullstendige opplysninger». En slik plikt i skattesaker kan heller ikke uten videre forankres i ligningsloven § 4-5 nr. 4.

Hvorvidt den skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt etter loven har i flere sammenhenger vesentlig eller avgjørende betydning. Det gjelder f. eks ved avveiningen av om en sak skal tas opp til endring jf. forslaget til § 12-1 (3) og ved vurderingen av om den skattepliktige skal ilegges tilleggsskatt, jf. forslaget til § 14-3 (1).

På denne bakgrunn har ombudsmannen særlig merket seg nedennevnte uttalelser i høringsnotatets punkt 14 og i punkt 24 merknadene til forslaget til § 8-1, nederst på side 108, øverst på side 109:

«Innholdet i lojalitetsstandarder slik den er omtalt i rettspraksis om ligningslovens regler bør videreføres. Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må fortsatt avgjøres konkret i det enkelte tilfelle, og de kriterier som kan utledes av rettspraksis skal fortsatt være retningsgivende ved tolkningen av bestemmelsen. Praksisen er i stor grad utviklet på ligningsområdet, men har gradvis fått større betydning også på merverdiavgiftsområdet. Praksis er ikke i like stor grad klarlagt på for eksempel særavgiftsområdet.»

Litt lenger ned på side 109:

«Da den foreslåtte bestemmelsen viderefører aktsomhets- og lojalitetsplikten som ble vedtatt i 2009, samt en fast og langvarig rettspraksis på ligningslovens område, legger departementet til grunn at forslaget ikke innebærer noen endringer av nevneverdig betydning.»

Ombudsmannen ber følgelig departementet vurdere å endre forslaget til bestemmelsen i § 8-1. Ordlyden for så vidt gjelder skattyters plikt til å gi «fullstendige» opplysninger bør formuleres bedre i samsvar med det som synes å være departementets intensjon i høringsnotatet; en videreføring av den opplysningsplikt som er gjeldende rett i dag. Den synes å forutsette at opplysningsplikten kan være oppfylt, selv om



skattemyndighetene aktivt kan måtte stille en samarbeidende og lojal skattepliktig oppfølgingsspørsmål før et aktuelt skattemessig forhold kan anses å være «fullstendig» opplyst. Så fremt det er tale om å skjerpe opplysningsplikten i forhold til dagens rettssituasjon i ligningssaker «nevneverdig», bør det fremgå tydelig av proposisjonen med henvisning til den forslåtte ordlyden.

#### 7. Til punkt 15 Lovens kapittel 9: «Fastsetting»

Ombudsmannen har ingen særskilte bemerkninger til forslaget om ny fastsettingsmodell basert på egenfastsetting av skattegrunnlaget. Grunnen til det er hovedsakelig at for de aller fleste skattytere er slik egenfastsetting i praksis det skattegrunnlaget skattemyndighetene beregner inntektsskatt og formueskatt ut fra ved den ordinære ligningen alt i dag. Merverdiavgift er basert på et selvdeklareringssystem.

I høringsnotatets punkt 15.6.2, siste avsnitt på side 172, skriver departementet blant annet: « Etter perioden hvor det er åpnet for egenendring vil de skattepliktige fremdeles kunne få korrigert eventuelle feil, men endringen må da skje ved at den skattepliktige gjør skattemyndighetene oppmerksom på feilen slik at myndighetene kan gjennomføre eventuell endringssak.»

Ut fra ombudsmannens kjennskap til skattemyndighetenes praksis ved vurderingen av anmodninger fra skattepliktige om å ta opp en ligning til endring når det ikke foreligger klagerett, gir ikke den siterte teksten et realistisk bilde av hva som normalt skal til for at skattemyndighetene åpner endringssak etter anmodning fra skattyter. Ombudsmannen ber om at departementet i lovproposisjonen gir en mer nyansert fremstilling av hva som skal til for at skattemyndighetene tar en endringsanmodning til følge, når den skattepliktiges frist for egenretting eller frist for klagerett har løpt ut.

#### 8. Til punkt 16 lovens kapittel 10: «Kontroll»

Ombudsmannen har ingen vesentlige bemerkninger til departementets oppfatning om at «de hensyn som gjør seg gjeldende på kontrollområdet i stor grad [er] like for de skatteartene som foreslås omfattet av skatteforvaltningsloven». Det synes derfor godt begrunnet at forslaget til kontrollregler bygger på reglene i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16. I utgangspunktet er det derfor ikke grunn til å kommentere forslagene til bestemmelsene i §§ 10-1 til og med 10-14 særskilt herfra. Når det spesielt gjelder forslaget til forskriftshjemmel i § 10-15 vises det til merknadene gitt ovenfor i punkt 4 i denne uttalelsen. Der begrunnes hvorfor ombudsmannen mener den foreslåtte forskriftshjemmelen i § 10-15 er for vid.

#### 9. Til punkt 18 Lovens kapittel 12: «Endring uten klage»

Departementet foreslår at det skal gjelde en generell frist på fem år for å ta opp tidligere skattefastsettelser til endring. Hvis skattemyndighetene avdekker så graverende skatte- og avgiftsunndragelser at det gir grunn til ileggelse av skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelse for brudd på straffelovens bestemmelser om skatte- og avgiftssvik, foreslås fristen satt til ti år. Forslaget er blant annet begrunnet med at det er «behov for å forenkle og samordne dagens regler om frister for endring av skattefastsettelser».

Til departementets forslag til nye endringsfrister vil ombudsmannen særlig bemerke:

I sammendragkapittelet, under redegjørelsen for kapittel 12, heter det på side 23 blant annet: «Ligningsbehandlingen er betydelig endret siden ligningsloven ble vedtatt. Den gang ble et betydelig antall selvangivelser gjennomgått med sikte på å avdekke feil før ligningen ble lagt ut. Utviklingen har gått i retning av at skattemyndighetene i større grad legger til grunn opplysningene fra de skattepliktige ved den ordinære ligningen. Etter departementets oppfatning tilsier dette at skattemyndighetene bør ha en generell adgang til å endre fastsettingen i en lengre periode enn to år.»

Ombudsmannen har vanskelig for å se at det «at skattemyndighetene i større grad legger til grunn opplysningene fra de skattepliktige ved den ordinære ligningen» er et tungtveiende argument for at «skattemyndighetene bør ha en generell adgang til å endre fastsettingen i en lengre periode enn to år». Denne vesentlige endring av skattemyndighetenes praksis ved gjennomføring av den ordinære ligningen antas i stor utstrekning å kunne tilbakeføres til ordningen med forhåndsutfylte selvangivelser. Etter det ombudsmannen er kjent med holder de aktuelle tredjemannsopplysningene, som har muliggjort utstrakt bruk av forhåndsutfylte selvangivelser, jevnt over høy kvalitet. Ordningen med forhåndsutfylte selvangivelser må derfor ha frigjort mye tid ved den ordinære ligningsbehandlingen. I utgangspunktet fremstår det som nærliggende at skattemyndighetene kan bruke tiden spart på den ordinære ligningsbehandlingen til etterkontroll av utvalgte saker. Umiddelbart synes derfor den påpekte omleggingen av ligningspraksis å være bedre egnet som argument for å forkorte skattemyndighetenes frist for å ta opp den ordinære fastsetting til endring, enn som argument for å forlenge denne fristen.

Det fremgår flere steder i høringsnotatet at departementet har lagt vekt på at de foreslåtte løsningene skal oppfattes som «rimelige» og «rettferdige». Forslaget om å øke minstefristen for å ta opp en sak til endring fra to til fem år, synes isolert sett verken rimelig eller rettferdig. Tvert i mot, departementets forslag om å øke minstefristen for å ta opp en sak til endring fra to til fem år innebærer også en vesentlig svekkelse av rettssikkerheten til den lojale og aktsomme skattyter sammenlignet med deres rettsstilling i dag. Departementets forslag kan på dette punkt oppfattes som å undergrave forutberegneligheten til de skattytere som på sett og vis best fortjener å kunne anse ligningen for endelig avgjort på et relativt tidlig tidspunkt etter at den ordinære skatteberegningen er gjennomført.

På den annen side er ombudsmannen klar over at det i kompliserte skattesaker kan være vanskelig, alt relativt tidlig i kontrollarbeidet, å avgjøre om skattyter har vært aktsom og lojal i utøvelsen av sin opplysningsplikt. I større, kompliserte skattesaker kan det noen ganger med god grunn være tidkrevende å avdekke om saken bør behandles på nytt. Hensynet til den lojale og aktsomme skattepliktige bør like fullt veie tungt, også i kompliserte og omfattende saker. En lang periode med usikkerhet vil lett tære på samfunnets alminnelige tillit til skattemyndighetene. Ombudsmannen anmoder derfor om at forslaget til § 12-1 (3) endres, slik at det går uttrykkelig frem av bestemmelsen, eventuelt forskriftsfestes, at har skattyter oppfylt sin opplysningsplikt lojalt og aktsomt, så skal det tillegges avgjørende vekt, og saken henlegges, hvis det er gått mer enn to år etter skatteåret på det tidspunkt skattemyndighetene finner at det kan være grunn til å ta skattefastsettingen opp til endring.

Nederst på side 224 i høringsnotatet skriver departementet «I praksis innebærer dette [den foreslåtte generelle fem års fristen] en utvidet adgang til å få omgjort fastsetting til gunst for den skattepliktige når det viser seg at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil. Forslaget om en generell femårsfrist innebærer derfor både endringer til gunst og til ugunst for den skattepliktige sammenlignet med det som gjelder i dag.» Som påpekt i punkt 7 i denne høringsuttalelsen er det ombudsmannens erfaring at skattemyndighetene synes å følge en streng praksis ved vurdering av endringsanmodninger i henhold til ligningsloven § 9-5 nr. 7. Denne strenge praksis tilsier etter ombudsmannens syn at det er behov for å presisere forslaget til § 12-1 (3). Det bør gå uttrykkelig frem av bestemmelsen, eventuelt forskriftsfestes, at endringsanmodninger som har sin bakgrunn i at myndighetene har anvendt skattelovgivningen feil, som hovedregel skal tas til følge. Det må særlig gjelde hvis skattyters anmodning fremmes i rimelig tid etter at han ble kjent med, eller burde gjort seg kjent med at skattefastsettingen var basert på feilaktig rettsanvendelse.

Ombudsmannens erfaring er og at det ikke sjelden er vanskelig å avgjøre om skattekontoret har «tatt opp» et endringsspørsmål på en fristavbrytende måte, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1 og nr. 7 og fristreglene i § 9-6. Departementet anmodes derfor, av hensyn til skattyternes rettssikkerhet, om å presisere i de relevante bestemmelsene i forslaget til skatteforvaltningsloven kapittel 12, eventuelt å forskriftsfeste, uttrykkelig hva som skal til for at skattemyndighetene har «tatt opp» en endringssak på fristavbrytende måte.

Over tid har skattekontorene, primært av effektivitetshensyn, fått stadig større myndighet både i klagesaksbehandlingen og når det gjelder å avgjøre om en sak skal tas opp til ny behandling på eget initiativ. I departementets forslag til kapittel 12 legges det opp til å gi skattekontoret ytterligere myndighet på dette området, jf. forslaget til § 12-1 (3). De forutsetningsvis tilhørende økte kravene til skattekontorenes faglige kompetanse for å sikre forsvarlig saksbehandling på alle trinn i saken, som følge av å bli tildelt større myndighet, synes ikke nevnt noe sted i høringsnotatet. Ombudsmannen anmoder om at dette «tomrommet» i redegjørelsen ikke vil gjenfinnes i lovproposisjonen som skal fremmes for Stortinget.



For øvrig har ombudsmannen særskilt merket seg departementets forslag til bestemmelse i § 12-8 c) om at fristene gitt i § 12-6 ikke er «til hinder for at skattefastsettingen tas opp til endring når det er åpenbart at vanskelige livsforhold hos den skattepliktige har ført til uriktig skjønnsfastsetting». Henvendelser til ombudsmannen har illustrert at det er et klart behov for en slik sikkerhetsventil fra lovens endringsfrister. For ordens skyld understrekes derfor at ombudsmannen støtter dette forslaget.

#### 10. Til punkt 19 Lovens kapittel 13: «Klage»

Ombudsmannen har merket seg at departementet i forslagene til lovens kapittel 13 har innarbeidet endringene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven vedtatt 19. desember 2014. Per datoen for denne høringsuttalelsen er det ikke bestemt når disse lovendringene, herunder opprettelsen av én felles landsdekkende Skatteklagenemnd for behandling av klager på vedtak om formues- og inntektsskatt mv. og merverdiavgift, skal tre i kraft.

I henvendelser til ombudsmannen er det mange skattytere og avgiftspliktige som med god grunn har ment at den gjeldende klagefristen på tre uker er urimelig kort i mange tilfeller. For ordens skyld bekreftes derfor at ombudsmannen støtter forslaget om å utvide den generelle klagefristen fra tre til seks uker.

For øvrig har ombudsmannen oppfattet departementets forslag til bestemmelser i lovens kapittel 13 om klage langt på vei som en tilpasset videreføring av det som i dag er gjeldende rett etter forvaltningslovens kapittel VI. Den spesielle tilpasningen til skatteforvaltningsområdet gjelder særlig at skattemyndighetene, på grunn av de skatte- og avgiftspliktige utstrakte og strenge opplysningsplikt, på langt nær har den utredningsplikten som er nedfelt i forvaltningsloven. Ut over dette finner ombudsmannen at forslagene til klageregler i skatteforvaltningsloven innebærer en større grad av lovfesting av saksbehandlingsreglene enn i ligningsloven. Ombudsmannen er dog kjent med at flere av forslagene tilsvarer regler som i dag er nedfelt i sentrale retningslinjer til skattekontorene. Lovfestingen som nå foreslås antas derfor å bidra til en styrking av de skattepliktiges opplevde rettssikkerhet.

I ombudsmannens høringsuttalelse 19. mai 2014 til departementets forslag til «(n)y nemndstruktur på skatte- og merverdiavgiftsområdet» het det i punkt 2:

«En av oppgavene til Riksskattenemnda, slik denne nemnda fungerer i dag, er å overprøve vedtak truffet av de regionale skatteklagenemndene, hvis ombudsmannen i en uttalelse anmoder om at Skatteetaten tar et nærmere bestemt vedtak fra en av skatteklagenemndene opp til ny vurdering. Bli Riksskattenemnda opphevet, må det følgelig få den konsekvens at den nye landsdekkende Skatteklagenemnda selv må revurdere egne vedtak som er blitt behandlet hos ombudsmannen, og som ombudsmannen eventuelt kommer til at

Skatteetaten bør behandle på nytt. En slik ordning vil være tilsvarende den som i dag gjelder hvis ombudsmannen i en uttalelse kommer til at et vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift bør tas opp til ny vurdering.

Jeg har ingen bestemt formening om hvordan den nye Skatteklagenemnda bør organiseres og legge til rette for slike nye vurderinger av egne vedtak etter anmodning fra ombudsmannen.»

Departementet foreslår nå å lovfeste i skatteforvaltningsloven § 13-9 at Skatteklagenemnda «innenfor fristen i § 12-6 første ledd [kan] endre sin skattefastsetting når det foreligger nye omstendigheter og tungtveiende hensyn tilsier at saken tas opp». Ombudsmannen antar at uttalelser fra ombudsmannen som nevnt i forslaget til § 12-8 b) både vil være «nye omstendigheter» og fylle kravene i til «tungtveiende hensyn». Departementet bes likevel om å overveie å fremme forslag om uttrykkelig å lovfeste at Skatteklagenemnda, uavhengig av fristreglene nevnt i § 12-6, har plikt til å ta sin skattefastsetting opp til ny behandling når en uttalelse fra ombudsmannen tilsier endring av den tidligere fastsettingen.

#### 11. Til punkt 20 lovens kapittel 14: «Administrative reaksjoner og straff»

Slik ombudsmannen forstår høringsnotatet foreslår departementet at forsinkelsesavgift, jf. ligningsloven § 10-1, skal erstattes av en løpende tvangsmulkt. Ut fra ombudsmannens kjennskap til praktiseringen av gjeldende regler om forsinkelsesavgift og tilleggsskatt ilegges ikke forsinkelsesavgift i kombinasjon med tilleggsskatt. Det går tydelig frem av høringsnotatet at ileggelse av tvangsmulkt foreslås å kunne kombineres med tilleggsskatt. Forslaget innebærer således en skjerpelse av de administrative reaksjoner og sanksjoner som kan ilegges, sammenlignet med gjeldende sanksjonsmuligheter. Ombudsmannen vil oppfordre departementet til å få den foreslåtte skjerpelsen klart frem i lovproposisjonen til Stortinget.

I forslag til § 14-2 «Saksbehandlingsregler for ileggelse av tvangsmulkt» avsnitt (2) annet punktum heter det blant annet: I underretning om vedtak om tvangsmulkt, jf. § 5-9, skal det opplyses om ... frist for når tvangsmulkten starter å løpe ... Ombudsmannen mener rettssikkerhetsmessige hensyn tilsier at det bør angis en minimumsfrist i loven for når tvangsmulkt kan begynne å løpe.

Etter departementets redegjørelse i høringsnotatet for forslagene til § 14-3 «Tilleggsskatt» og § 14-4 «Unntak fra tilleggsskatt» har ikke ombudsmannen nevneverdige bemerkninger til disse forslagene. Det samme gjelder forslagene til § 14-5 «Sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt», § 14-6 «Skjerpet tilleggsskatt» og § 14-7 «Overtredelsesgebyr». Ut fra ombudsmannens erfaring er den foreslåtte bestemmelsen i § 14-11 om utsatt iverksetting på sin plass. Dagens regler og praksis med krav om innbetaling før klagebehandling og eventuell domstolsbehandling, kan bryte med krav EMD kan komme til å stille. Ombudsmannen har ikke merknader til at

reglene ikke gis tilsvarende anvendelse for klager til Stortingets ombudsmannen, selv om forvaltningsloven § 42 for sitt anvendelsesområde formelt likestiller klager til ombudsmannen med søksmål.

## 12. Til punkt 21 lovens kapittel 15: «Søksmål m.v.»

I forslag til § 15-4 «Søksmålsfrist» (2) ledd foreslår departementet at søksmålsfristen på seks måneder avbrytes «dersom det omtvistede spørsmålet klages inn for Stortingets ombudsmann for forvaltningen. Det forutsettes [selvsagt] at klagen kommer til ombudsmannen før søksmålsfristen er utløpt. Ny søksmålsfrist på seks måneder foreslås å løpe fra ombudsmannens melding om avsluttet behandling her, alternativt «fra den skattepliktige blir varslet om myndighetenes svar på ombudsmannens anmodning om fornyet behandling» Videre foreslår departementet at søksmålsfristen ikke avbrytes hvis klagen ikke gir grunn til realitetsbehandling hos ombudsmannen og «dette skyldes forsettlig forhold fra den skattepliktiges side».

For ordens skyld bekreftes at ombudsmannen lenge har sett at det i en del saker kan være et klart behov for avbrytelse av søksmålsfristen på det grunnlag departementet foreslår i forslaget til § 15-4 (2). Ombudsmannen er således glad for dette forslaget.

Etter sivilombudsmannsloven § 4 andre ledd bokstav c faller domstolenes virksomhet utenfor ombudsmannens arbeidsområde. Bestemmelsen praktiseres relativt strengt så fremt det fremstår sannsynlig at det i alle tilfeller vil bli domstolsbehandling. Det synes vanskelig å se noen grunn til å legge om denne praksis gitt at forslaget til § 15-4 (2) blir vedtatt.



Aage Thor Falkanger  
sivilombudsmann