

Frederik Zimmer  
Professor emeritus, dr. juris

Institutt for offentlig rett  
Universitetet i Oslo  
Karl Johans gt. 47  
Postboks 6706 St. Olavs plass  
0130 Oslo  
Telefon: 22 85 94 33  
Telefax: 22 85 94 20  
Mobiltelefon: 93 24 68 98  
E-post: frederik.zimmer@jus.uio.no

Privat:  
Tennisveien 30A  
0777 Oslo

Finansdepartementet  
Oslo

### *Ny skatteforvaltningslov – høringsuttalelse*

1. Utkastet til ny skatteforvaltningslov gir inntrykk av å være godt gjennomarbeidet og i det vesentlige logisk utformet. Den endelige dom om slikt må imidlertid utstå til loven har vært praktisert en tid; som kjent sitter djevelen i detaljene, også i lovgivningen.

På det rent lovtekniske plan kan det likevel kommenteres at lovutkastet – for så vidt i tråd med det ofte ellers gjelder i skattelovgivning – har en del ganske lange paragrafer, vesentlig lengre enn det Justisdepartementets lovavdeling anbefaler i sitt skrift om lovteknikk. Et særlig vidtgående eksempel er utkastets § 8-11, der det også kan noteres som mindre heldig at det under paragrafnivå opereres både med strekpunkter (tredje ledd) og bokstaver (fjerde og femte ledd). Det kan hende at det vil være lettere å dele opp stoffet på flere paragrafer om man innfører underoverskrifter av den typen som man har i skatteloven. Da kunne f.eks. overskriften til § 8-11 være en slik underoverskrift, og stoffet i § 8-11 kunne deles på flere paragrafer, men likevel bli holdt sammen av underoverskriften.

Språklig sett mangler det flere steder komma etter innskutte leddsetninger, f.eks. i § 7-1, § 7-8 (etter «skifte»), § 8-2 første ledd første punktum, § 8-8 første ledd, § 8-10 første og fjerde ledd, § 8-11 første ledd, § 10-1 annet ledd første og annet punktum, § 10-14 første ledd første punktum og tredje ledd, og sikkert en rekke andre steder.

2. Utkastet følger opp modellen fra skattebetalingsloven med å samle reglene for stort sett alle skatter i én samlet lov. Dette har flere positive sider, som understrekes i høringsutkastet, ikke minst at det bidrar til en systematisk gjennomtenkning av hvordan reglene bør være. For den som bare eller i det vesentlige arbeider med én skatteform, er det imidlertid en ulempe at ikke alle reglene om denne skatten finnes i samme lov og at man må forholde seg til en lov som også gjelder mange andre skatter.

Denne innvending svekkes imidlertid av at for mange av skattene har forvaltningsloven til nå fått anvendelse der den aktuelle skatte- eller avgiftsloven ikke har hatt særskilte saksbehandlingsregler.

På et par punkter kan det etter min mening settes et spørsmålstegn ved lovutkastets virkeområde. Kompensasjon for merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven foreslås lagt inn under loven (utkastet § 1-1 bokstav i). Begrunnelsen for dette er holdt i temmelig alminnelige vendinger (s. 30 øv: «ikke grunn til å ha avvikende ...regler», «hensiktsmessig»). Men forslaget innebærer at krav på merverdiavgiftskompensasjon faller inn under lovens definisjon av «skatt», og at den som har krav på slik kompensasjon, anses som «skattepliktig». Dette er i sterk strid med alminnelig språkbruk (selv om termen negativ skatt riktignok er kjent), og allerede det er en vesentlig motforestilling. Viktigere er det imidlertid at det er krevende gjennom hele utkastet å ha for øye om regler som åpenbart først og fremst tar sikte på betalinger fra private til det offentlige, passer også for betalinger den andre veien. Jeg har imidlertid ikke fotgått utkastet med sikte på å undersøke dette spørsmålet.

Eiendomsskatten er på den annen side holdt utenfor. Begrunnelsen for dette er at de som arbeider med eiendomsskatt i kommunene, er vant til å forholde seg til forvaltningsloven i sitt arbeid ellers (s. 30 ne). Dette er nok et argument. Men ikke minst i lys av den betydelige uklarhet det har vært helt opp til det siste om hvilke saksbehandlingsregler som gjelder for eiendomsskatten, kunne nettopp denne skatten hatt behov for den systematiske gjennomtenkning som utkastet innebærer for de skatter som omfattes.

Når saksbehandlingsreglene for flere skatter skal harmoniseres, kunne man frykte at den løsning som fremmet skattekreditorenes interesser best, ble prioritert. Det er gledelig å se at denne frykten på mange punkter er gjort til skamme.

3. Utkastet innfører et par endringer i tradisjonell terminologi som det nok vil ta tid å innarbeide. At termen «ligning» foreslås ikke videreført, er logisk fordi skattekontorene ikke lenger skal fastsette inntekt og formue i første omgang; de skal altså ikke lenger foreta noen «ligning» (selv om termens egentlig innhold visstnok refererte seg det at såkalte repartisjonsskatter i gamle dager ble fordelt - «utlignet» - på innbyggerne i en by eller et herred på landet).

At termen «selvangivelse» foreslås ikke videreført, er vanskeligere å akseptere. Her foreslås det jo ikke noen egentlig endring (slik som ved «ligning»), men forslaget er et resultat av at man trenger en felles betegnelse på de meldingene som skattyterne skal sende inn for alle skatter som omfattes av loven. Selvangivelsen faller etter forslag inn under det videre begrep skattemelding. Selvangivelsen er jo et fenomen som i særlig grad retter seg til folk flest, og det vil ganske sikkert være vanskelig å endre folks

språkbruk. Jeg kan heller ikke se at det er ønskelig eller bryet verd. Jeg foreslår derfor at termen «selvgivelse» videreføres i loven som betegnelse en undergruppe av begrepet skattemelding, nemlig de skattemeldinger som gjelder formues- og inntektsskatt. Rent teknisk kan det gjøres det at termen selvangivelse brukes i § 8-2, f.eks. ved at første ledd første punktum begynner slik: «Skattemelding med opplysninger ... for fastsettingen (selvangivelse), skal ...» Deretter kan termen selvangivelse brukes i resten av paragrafen og andre steder hvor det dreier seg om skattemelding for formues- og inntektsskatt.

4. Utkastet innfører begrepet og termen «enkeltvedtak». Det tror jeg har mye for seg. Forvaltningsloven bruker som kjent samme term. Når de to lovene på denne måten bruker samme term, bør det imidlertid være klart at termen i prinsippet beskriver samme begrep i skatteforvaltningsloven som i forvaltningsloven. Dette er etter min mening ikke helt klart slik kommentarene i høringsnotatet er utformet (s. 36-37). Det heter riktignok at formuleringen «bestemmende for rettighet og plikter» er «ment å ha samme betydning som i forvaltningsloven. Men forvaltningsloven heter det i fortsettelsen «til en eller flere bestemte personer», mens utkastet har en iallfall tilsynelatende snevrere formulering: «til en bestemt skattepliktig, tredjepart eller trekkpliktig». Kommentarene til dette s. 37 annet hele avsnitt gir ikke svar på forholdet mellom disse formuleringene. Mer generelt heter det s. 36:

«I praksis er imidlertid det materielle innholdet i skatteforvaltningslovens definisjon av 'enkeltvedtak' ment å være det samme som enkeltvedtaksbegrepet i forvaltningsloven dersom man anvendte dette kun i skattesaker.»

Problemet med denne formuleringen ligger i uttrykket «I praksis». Her burde det i stedet stått «I prinsippet». Det hadde gitt et klart signal om at i tvilstilfeller – og de kommer ganske sikkert til å oppstå – skal skatteforvaltningslovens regel forstås på samme måte som forvaltningslovens.

Hvis man ønsker at skatteforvaltningslovens term ikke skal dekke helt det samme begrep som forvaltningsloven, bør man velge en annen term.

5. Mine kommentarer for øvrig følger systematikken i lovforslaget og kommentarene i høringsutkastet.

§ 2-7. Her gis det en bestemmelse om hvem som er skattemyndighet «i første instans». Men det gis ingen nærmere forklaring på hva som menes med «første instans». I og med at forvaltningen ikke (lenger) skal stå for fastsettingen, må dette uttrykket formodentlig sikte til den instans som i første omgang kan endre den fastsetting som skattyteren selv har foretatt. Det kan overveies om dette bør sies mer direkte.

§ 3-3 bokstav a. Denne regelens (og dens någjeldende parallell) skal formodentlig forstås slik at den også gjelder utveksling av opplysninger til skattemyndigheter i andre land under skatteavtalenes informasjonsutvekslingsbestemmelse eller særlige informasjonsutvekslingsavtaler. Hvis ikke den forstås slik, mangler vel internrettslig hjemmel til å oppfylle de forpliktelsene Norge har påtatt seg under disse avtalene. Dette kan med fordel gjøres klart, iallfall i kommentarene, men helst også i lovteksten. Det er ganske viktig at skattytere gjøres oppmerksom på at opplysninger som skattemyndighetene sitter med, kan bli gitt til skattemyndigheter i andre land.

§ 4-1 første ledd. Bestemmelsen er vel ment å omfatte også medlemmer av nemnder, men det kan spørres om det bør fremgå klarere.

Til kap. 5 – utredningsplikt. Bemerkningene s. 67 om skattemyndighetenes utredningsplikt gir inntrykk av at denne er snevrere enn den etter min mening er; det gjelder særlig utsagnet om utredning bare er nødvendig «i noen særlig grad ... der de skattepliktige har misligholdt sin opplysningsplikt». Dette stemmer ikke godt med Høyesteretts syn i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland), der det i en ofte sitert passus heter:

«Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»

Dette innebærer at myndighetene har en utredningsplikt også der skattyteren har oppfylt sin opplysningsplikt.

§ 5-3. Det er i og for seg positivt med lovfesting av at saken skal avgjøres uten ugrunnet opphold. Men i betraktning av at det er et økende problem at spesielt kompliserte saker trekker ut over en årrekke hos myndighetene, ville det gjort seg med en nærmere problematisering av dette – selv om man ikke kan lovgi seg ut av disse problemene.

§ 5-9. Det fremgår av ordlyden og av kommentarene s. 85 at plikten til underretning gjelder alle enkeltvedtak. Det synes imidlertid ikke klart hvordan det forholder seg mht. vedtak om kildeskatt på (typisk) utbytte til aksjonærer i utlandet. I Fokus bank-saken (sak E-1/04) skriver EFTA-domstolen bl.a.:

«40. As it is clear from the facts provided by the national court, non-resident shareholders are not notified of changes in their tax positions, nor are they granted rights as a party to the administrative proceedings. ...

45. The Court therefore holds that in a situation such as the one at issue in the main proceedings, it is not consistent with the EEA Agreement that a Contracting Party deals solely with the distributing company when assessing and reassessing the withholding tax without notifying the shareholders.”

Ordlyden i utkastet kan tale for at underrettningsplikten nå også gjelder for dem som får et vedtak om kildeskatt mot seg, men i kommentarene til § 9-6 annet ledd på s. 173 er det forutsatt at aksjonærene fortsatt ikke har krav på varsel. Dette bør avklares, og det beste hadde vært om man fant frem til en ordning hvor aksjonærene får varsel.

Se også kommentarer til § 13-1.

§ 5-10. Det er positivt at forslaget til regler om sakskostnader har lagt seg på forvaltningslovens linje og ikke ligningslovens. Det er i denne sammenheng også en fordel at regelen om en helhetsvurdering ikke videreføres.

Det er imidlertid betenkelig at forslaget har med en formulering om at saksomkostninger kan tilkjennes «helt eller delvis». Det fremgår av kommentarene s. 89 at det med dette ikke siktes til annet enn det som uansett fremgår av kravet om at kostnadene må ha vært nødvendige, men at formuleringen likevel tas med «av pedagogiske grunner». Dette er etter min mening misforstått pedagogikk og svært uheldig. Den som leser loven uten å kjenne forhistorien, må tro at «helt eller delvis» har selvstendig betydning, dvs. at saksomkostningene kan reduseres også der de har vært nødvendige; det er som kjent en formodning for at alle ord og uttrykk som brukes i en lovt tekst, har praktisk betydning. I denne sammenheng er det særlig betenkelig at formuleringen «helt eller delvis» er svært vid, og språklig sett ikke gir noen antydning om at det er nødvendighetskriteriet man sikter til. Med denne formuleringen er det stor fare for at saksomkostninger kommer til å bli beskåret ut over det som har vært lovgivers hensikt og at skattyterne, for å få sin rett, vil måtte engasjere seg i tvister som bør være unødvendige. Formuleringen «helt eller delvis» bør derfor utgå.

*Kap 6.* Forslaget om at bindende forhåndsuttalelser skal kunne påklages til skatteklagenemnda, er et vesentlig fremskritt. Argumentet for at saken ikke skal kunne bringes inn for domstolene, er imidlertid helt formelt, nemlig at det ikke foreligger rettslig interesse ennå, i tradisjonell prosessuell forstand, se bemerkningene s. 93. (Den konkrete formuleringen der, at man for søksmål «må ha et aktuelt behov for rettslig avklaring», er enda mindre overbevisende, fordi den som har fått en BFU mot seg, må normalt sies å ha et slikt behov.) Men lovgiveren kan jo gjøre unntak fra det tradisjonelle kravet til rettslig interesse, og man savner en diskusjon av dette. At det vil dreie seg om «generelle fortolkningsspørsmål uten noen faktisk tvistegjenstand», er

heller ikke annet enn en rent formell innvending. Det er tankevekkende at i Sverige anses rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser for å være den sentrale måten å få frem prejudikater på som kan avklare særlig ny lovgivning ganske raskt. Det er forskjeller i domstolsstrukturen i Sverige og Norge som må tas i betraktning; i Sverige kan forhåndsuttalelser således bringes rett inn for Högsta Förvaltningsdomstolen (dvs. øverste instans), og noe tilsvarende er neppe tenkelig her til lands. Men det er ikke tvil om at en mulighet til domstolsprøvelse vil bidra til å styrke forutberegneligheten for skattyterne, og spørsmålet fortjener derfor nærmere overveielse og ikke bare en formell avvisning.

§ 8-1. Forslaget om alminnelig opplysningsplikt i § 8-1 setter på spissen et spørsmål som nok også ligger i kortene i gjeldende rett, nemlig forholdet mellom kriteriene «riktige og fullstendige opplysninger» og kriteriet om at skattyteren skal opptre «aktsomt og lojalt». Er det slik at krav om «aktsomt og lojalt» er ment som en presisering av hva som skal anses som (uriktige og) ufullstendige opplysninger, eller er dette et krav som kommer i tillegg? Kan man altså tenke seg at en skattyter har gitt (riktige og) fullstendige opplysninger, men likevel ikke har opptrådt «aktsomt og lojalt»? Hva er i så fall rettsvirkningen av dette? Tilleggsskatt kan ikke ilegges i en slik situasjon, for utkastets § 14-3 forutsetter at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette er spørsmål bør avklares, iallfall i bemerkningene, gjerne med eksempler.

Det er også et spørsmål om «aktsomt» og «lojalt» er to ord for det samme, eller om de dekker ulike ting. Kan man være aktsom, men illojal, eller uaktsom, men lojal?

Et grunnleggende problem her er at vilkåret «lojal» er så uklart. Hvis «lojal» skal oppfattes som en integrerende del av hva som ligger i «ufullstendige opplysninger», innebærer det at hva som er «lojalt» også trekker grensen for å ilegge tilleggsskatt (og straff). Det er uheldig at sanksjonsvilkår er avfattet i så løse vendinger. Og uansett er det uheldig at kravet til «lojal» representerer grensen for skattyterens opplysningsplikt. I stedet burde det vært lagt mer energi i å analysere hva som ligger og bør ligge i kriteriet «ufullstendige opplysninger» og latt det være grensen både for opplysningsplikt og sanksjoner. (Hva som er uriktige opplysninger, er som regel klarere.)

§ 8-13 første ledd har etter min mening uheldig utforming. Jeg foreslår i stedet: «Myndig person skal levere selvangivelse selv eller ved fullmektig.»

§10-1 ff. Etter min mening er det mindre heldig at termen «kontroll» her brukes på to forskjellige måter: I § 10-1 til 10-4 brukes den om opplysningsplikt etter pålegg, mens i den i § 10-5 brukes om selve undersøkelsen (vel det som fortsatt ofte omtales som

bokettersyn). Den uheldige språkbruken topper seg i § 10-4 annet ledd første punktum, der noen ved «kontroll» plikter å gi opplysninger som de plikter å gi ved «kontroll» (riktignok forstår man av sammenhengen hva som menes). Dette kan løses ved kontrollbegrepet reserveres for bruk i § 10-5, og at man ellers taler om opplysningsplikt etter pålegg, noe som også er mer opplysende. Dette bør også reflekteres i overskriften til kap. 10, som bør hete «opplysningsplikt etter pålegg og kontroll» eller noe i den retning.

§ 10-2. Begrepet «målretting» som brukes i tredje ledd, er neppe allment kjent, og det bør derfor beskrives nærmere hva det dreier seg om.

Slutningen i kommentarene s. 183 fra begrepet «målretting» i tredje ledd til at første ledd bare hvor det foreligger et bestemt kontrollobjekt, er svært kryptisk. Forholdet bør forklares bedre i selve lovteksten.

§ 12-1. Det fremgår av bemerkningen s. 211 at skattekontorets plikt til å ta opp endringssak når skattelovgivningen forutsetter det, ikke videreføres, men at spørsmålet skal vurderes etter § 12-1. Dette betyr at det også i disse tilfellene skal foretas en vurdering etter § 12-1 tredje ledd av om saken bør tas opp. Tatt på ordet synes dette å innebære at en skattyter ikke lenger har et ubetinget krav på tilbakeføring av underskudd etter skatteloven § 14-7. Men dette kan vel ikke være meningen, og det strider dessuten mot ordlyden i § 14-7. Noe lignende gjelder for tilbakeføring av skattefradrag etter skatteloven § 16-22.

§ 12-6. I bemerkningene s. 223 begrunnes forslaget om ikke lenger å knytte endringsfristen til uriktige eller ufullstendige opplysninger fra den skattepliktige, med at endringsadgangen ikke bør være en sanksjon mot mangelfull opplysning fra skatteyteren. Dette er i og for seg et sympatisk argument, men det gir et nokså ensidig bilde av begrunnelsen for dagens regler. Denne er først og fremst basert på innrettelseshensynet og dermed hensynet til rettssikkerhet: Den som har innrettet seg etter opplysningsplikten, bør ha beskyttelse mot ubehagelige overraskelser etter en relativt kort frist. Selv om det nok er så at toårsfristen er for kort i kompliserte saker (noe som i praksis bidrar til press på kriteriet uriktig og ufullstendig), er det i dette perspektivet ikke opplagt at en så lang frist som fem år er godt begrunnet. Selv den som oppfylder sine plikter til punkt og prikke, kan altså ikke være sikkert på at ligningen er endelig før det er gått fem år. Det bør overveies om tre år gir bedre balanse mellom myndighetenes behov for endringer særlig i kompliserte saker, og skattytters innrettelsesbehov. Forslaget i § 12-6 fjerde ledd om meget kortere frist hvor det ikke er nye opplysninger, demper imidlertid ulempene en del.

§ 13-1 første ledd må innebære at en utenlandsk aksjonær som har fått skatten fastsatt som kildeskatt etter skatteloven § 10-13, har klagerett, for vedtaket «retter seg mot» ham. Det har åpenbart vært tvil om dette tidligere. I EFTA-domstolen avgjørelse om Fokus Bank (sak E-1/04) heter det bl.a.:

«42. The Respondent [dvs. den norske stat] stated at the hearing that it considers it possible or even likely that a filing of administrative complaints or proceeding by non-resident shareholders would be accepted and dealt with by the Norwegian tax authorities.”

At det foreligger slik klagerett bør derfor gjøres eksplisitt klart, iallfall i bemerkningene til bestemmelsen.

Det er for øvrig verd å merke seg at EFTA-domstolen i tilslutning til sitatet foran, også sier:

«In any case, the fact would remain that non-resident shareholders are not being notified of any reassessment proceedings, which would undermine a possible right to be heard.»

Jeg henviser til det jeg foran har sagt om mangelfulle regler på dette punkt.

I lys av dette er det spørsmål om det er noen god regel at selskapet ikke har rett til å klage over fastsettelsen av kildeskatten, slik det uttrykkelig sies i bemerkningene s. 237.

Etter første ledd annet punktum har også den som er «endelig ansvarlig» for skatt klagerett. Bemerkningene s. 238 gir uttrykk for dette vilkåret ikke er oppfylt hvor betaleren kan søke regress (hos andre enn skattyteren selv). Dette forekommer meg å være en unødvendig streng regel der det er mer eller mindre klart at den det kan søkes regress mot, ikke kan betale.

§ 15-1. Denne bestemmelsen synes unødvendig, og det er dessuten uklart hvordan den forholder seg til tvisteloven § 1-3, som jo trekker opp de alminnelige rammene for adgangen til å reise sak i sivile tvister. Med de begrensninger som gjelder i klageadgangen, kan det ikke utelukkes at det vil foreligge rettslig interesse etter tvl. § 1-3 selv om det ikke foreligger klageadgang. Rt. 2012 s. 159 (Höegh Eiendom) er et mulig eksempel. Uansett er det liten grunn til å gi en regel som kan reise unødvendig tvil.

Oslo, 5. mars 2015.

  
Frederik Zimmer