

**Finansdepartementet  
Oslo.**

Departementets ref: 12/4631 SL HLy/KR.

**Ut fra en faglig interesse for ligningsforvaltningsrett kommer jeg med noen kommentarer til departementets høringsnotat 28.1.2013 med forslag til ny bestemmelse i ligningsloven § 9-8 nr. 1, annet punktum og § 9-11 nr. 1.**

**1. Fornuftig forslag.**

Alle er sikkert enig i lovforslaget – det er logisk og velbegrunnet og bør vedtas. Gjerne med den endrede ordlyd i § 9-8 nr. 1, annet punktum som Norges Kemner- og kommuneøkonomers Forbund foreslår i sitt innspill. Da bør ordlyden i forvaltningsloven § 33, annet ledd, annet punktum endres tilsvarende og samtidig. Dette nødvendiggjør imidlertid samordning med Justisdep, som forvaltningsloven sorterer under. Det er sikkert her, som ellers, ikke mulig å få til?

Det er vel forøvrig forbausende at mval. sorterer under Justisdep hva angår forvaltningsreglene på merverdiavgiftslovens område, når både skatteloven og ligningsforvaltningsloven sorterer under Finansdep, og Skattekontorene er forvaltningsorgan i første instans på begge områder etter ROS fom 2008?

**2. Høringsnotatet setter ikke lovforslaget inn i en relevant sammenheng.**

Som kjent behandles skatte- og merverdiavgiftsspørsmål nå ofte i samme endringsvedtak, av samme Skattekontor, og det fremstår følgelig som en rettslig merkverdighet at det da er to ulike forvaltningslover som regulerer saksbehandlingen/vedtakene for hhv skattespørsmål (og arbeidsgiveravgift) og merverdiavgift.

Forslaget er løsrevet og mangler drøfting, behandling og innplassering i en relevant helhetssammenheng om behovet for reform innenfor dette rettsområdet. Jeg viser til generelle betraktninger ved Ole Gjems-Onstad i boken "Skatteprosess" 2011, kapittel 20.

Fragmenteringen av forslag/endringer i Prop. 66 L (2012–2013) som tillegg til Prop. 141 L (2011–2012) Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste) kan være illustrerende eksempler på manglende helhetstenkning og samordning på området.

Jeg påpeker noen momenter nedenfor som kan vise sammenhenger - og de ulikheter mht saker - spørsmålet i Høringsnotatet kan innplasseres i.

På den annen side er det uproblematisk - sett i et reformperspektiv - å innføre de foreslåtte reglene. Å gi Skattekontoret avgjørelseskompetanse i klagesak på endringsvedtak er en "kan"-regel og ingen pliktregel. Det bør departementet gjerne uttrykkelig presisere i premissene i lovproposisjonen. I noen klagesaker passer det å bruke kompetansen og treffe nytt (endret)

endringsvedtak. I andre saker passer det ikke, men da kan det passe å innstille på at vedkommende spørsmål/punkt/post i endringssaken endres helt eller delvis.

### **3. Avskjære bevis etter vedtak i endringssak tatt opp av skattekontoret?**

Høringsnotatet nevner ikke hvordan det (regelmessig) kan fremkomme at Skattekontoret kan finne en klage begrunnet.

Alle kan gjøre feil i et endringsvedtak, bedømme bevis feil eller tolke vilkår i en skatteregel uriktig. Her snakker vi om (klagebehandling av) endringssaker tatt opp av Skattekontoret, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b).

Skattyteren skal varsles om endringssak etter § 9-7 og det bør være en solid praksis på Skattekontoret om innholdet i varselet, dets formål og de forventninger som stilles til skattyteren mht å bidra til å få klarlagt et korrekt, faktisk forhold som skal legges til grunn for behandlingen og vedtaket i endringssaken – på hvert enkelt spørsmål/punkt/post/utmåling som saken måtte gjelde.

For egen del pleier jeg alltid i forhåndsvarsler i hht § 9-7 å vise til at opplysningsplikten etter ligningsl. § 4-1 (naturligvis) også gjelder i endringssaker og at skattyterens bidrag til klarlegging forventes også i slike saker, jf. ligningsl. § 8-1 nr. 1, første punktum. Se som forutsetning i Rt. 2005 s. 1434 avsnitt 31.

Ofte er det også relevant og påkrevet å gjøre uttrykkelig oppmerksom på kravene til bevisets styrke og at skattyteren har oppfordring og foranledning til å fremkomme med opplysninger, herunder de som nærliggende kan hentes fra andre, se f.eks. ligningsl. § 4-8.

Og man bør gjøre oppmerksom på at brudd på slike plikter kan, hvis det ellers er tvil om saksforholdet, medføre at bevistvilen går ut over skattyteren. Se premissene i Rt. 1994 s. 260 (Hatlestad) om slike spørsmål i endringssaker, en dom det gjerne siden vises til, se f.eks. Rt. 1983 s. 383 (Vrybloed) side 391-392 og Rt. 2012 s. 1025 avsnitt 55.

Ligningsl. § 9-7, eller forskrift, har ingen nærmere krav til innholdet i slike varsler. Saksbehandlere på Skattekontorene har noen pålegg om dette i LigningsABC, se f.eks. 2012/13 på side 1444. Som departementet vil se er det ingen pålegg om verken opplysningsplikten, oppfordringer, forventninger eller om bevis- og bevisbyrderegler her.

Regelmessig er varselbrevens innhold (om endringssak initiert av Skattekontoret) temmelig overfladisk på disse punkter.

Hvis en skattyter unnlater å avgi uttalelse til varslet endringssak, fullstendig eller på et bestemt punkt, kan det ofte fremstå som lite nærliggende eller lite velbegrunnet at skattyteren har klagerett og - i alle fall - i klagen fremkommer med de opplysninger (dokumentasjon etc) som oppfordringen/foranledningen uttrykkelig gjaldt. Gjeldende rett er nå likevel slik at nye bevis skal vurderes i klagerunden og legges til grunn, fordi siktemålet er å treffe så korrekte avgjørelser som mulig.

I det videre tenker jeg på at det er denne årsak til at spørsmålet om å endre til gunst kommer opp.

Her oppstår ikke lenger en grensedragnings mot avskjæring av realitetsbehandling av klagen, da tidligere bestemmelse i ligningsl. § 9-2 nr. 7 bokstav b, "han har unnlatt å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om" – ble opphevet fom 2011, jf. Prop. 112 L og Innst 370 L (2011-2012).

Vi forutsetter at endringsvarselet helt klart er kommet frem, og skattyteren kan også forutsettes å være representert med (profesjonell) fullmektig, § 3-3.

Vi tenker oss at et meget godt begrunnet varsel - på sakens/spørsmålets springende punkt - med oppfordring og påpekning av forventninger som nevnt, forblir ubesvart av skattyteren.

I klagen fremkommer så, og blir påberopt, f.eks. den kontrakt som ble etterlyst. (Se som eks. Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit) avsnitt 85, første setning, riktignok om fristregelen).

Ofte mangler slik uttrykkelig "etterlysning" i endringsvarselet, eller under behandlingen av et s.k. bokettersyn eller kontroll.

Før lovendringen om bortfall av klagerett kunne man da tenke følgende: Var saksbehandleren smart nok (tilstrekkelig fremsynt) i endringsvarselet tok vedkommende uttrykkelig opp spørsmålet om f.eks. en kontrakt forelå og dessuten ba om at denne ble innsendt.

Etter lovendringen er det mindre foranledning til å tenke slik.

Ofte har man ikke foranledning til å anta noe spesielt mht hva som foreligger av omstendigheter, f.eks. kontrakter/avtaler etc, og forhåndsvarslene vil da mangle slike "smarte" (i skattekreditorenes favør) anmodninger.

Hvis dette var en (vesentlig) endringssak tatt opp av Skattekontoret, kan det fremstå som helt ubegrunnet at vedtaket bør endres på dette punktet – etter klage. Særlig i de tilfeller der skattyteren er representert ved profesjonell fullmektig som i uttalelsen (etter varsel i hht § 9-7) tidligere formulerte seg slik at klageretten ikke ble tapt etter § 9-2 nr. 7 bokstav b, men likevel ikke gir opplysninger som klargjør saksforholdet på et sentralt punkt, f.eks. på det "springende punkt i saken" – ut fra en forestilling om at vedtaket da blir gunstigere enn om alle fakta oppgis.

Situasjonen er nå blitt som å spekulere i regulær skjønnslikning: Blir resultatet for ille, sendes inn selvangivelse/næringsoppgave i klagen og faktisk inntekt skal legges til grunn - i klagerunden.

Går skattyteren til søksmål, vil hans fremleggelse av det nye beviset bli avskjært fra domstolsprøvingen – dersom Staten anfører det, se Rt. 2012 s.1025 (Norland) avsnitt 64.

I departementets høringsnotat inneholder premissene intet om at forslaget til kompetanseregulering (selvsagt) også vil gjelde slike tilfeller i og med at regelen er generell.

Etter lovendringen om at skattyter ikke lenger taper klagerett har Skattekontoret dermed plikt til å legge det nye, korrigerede saksforhold til grunn og skal/må endre vedtaket basert på den nye opplysningen/dokumentasjonen. Se nå LigningsABC 2012/13 på side 299, trolig pkt. 5.1.2.

Etter min vurdering burde departementet vurdert forslaget om endringskompetanse i en sammenheng der man vurderte om det bør innføres bevisavskjæring også i klagesaker på endringsvedtak initiert av Skattekontoret. Det er jo egentlig det som er/var spørsmålsstillingen og som begrunnet daværende regel i § 9-2 nr. 7 bokstav b. Men den der angitte rettsvirkning av skattyterens unnlattelse var naturligvis forfeilet når tiltaket var tap av klagerett.

Det er spørsmålet om bevisavskjæring angående vedkommende spørsmål/post/utmåling som var/er det relevante og presise tiltak. Tenker vi oss et endringsvedtak på 10 punkter/spørsmål, fremstod det som brutalt at manglende opplysninger på ett av spørsmålene/postene skulle medføre tap av klagerett på de ni andre.

Men spørsmålet om bevisavskjæring på det bestemte spørsmål/punkt/post står etter min mening i en annen kategori – som eventuelt presist og treffsikkert forvaltningsrettslig virkemiddel for å oppnå riktige og fullstendige opplysninger i endringssaker, før endringsvedtak treffes.

"Systemet" i regelverket slik dette nå samlet fremstår innbyr helt klart de (meget) profesjonelle (men gjerne illojale/useriøse) til å spekulere i at saksforhold ikke ettergås. Men disse er "gardert" hvis spørsmålet tas opp i endringssak og relevante opplysninger unnlates innsendt, ved at det er klagerett og at det ikke er bevisavskjæring i klagerunden.

Den meget smarte saksbehandler (i skattekreditorenes favør) vil tenke slik at "vi lager et så belastende vedtak i skattyterens disfavør at vedkommende tar ut søksmål direkte, uten å klage". Da kan nye bevis (det som ble etterspurt) ikke fremlegges. (Vedtaket kan selvsagt bli ugyldig på annet grunnlag i slike tilfeller). Skattyteren vil imidlertid tenke motsatt: "Jeg må klage, for da kan vedkommende bevis (f.ex. kontrakt) fremlegges og faktisk bli lagt til grunn, i min favør."

Uansett er det en uheldig, rettslig situasjon dersom saksbehandlerne lager vedtak med det siktemål å fremtvinge nye bevis i klagerunden.

Spørsmålet her henger også sammen med kravet til minimumsopplysninger som må gis for at 2 års-fristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a skal gardere mot at endringssak kan tas opp, se Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit) avsnitt 76 – 85.

Jeg bemerker her at seriøse advokater har avgitt håndslag på å fremme rett og hindre urett, og derfor ikke skal drive rådgivning i oppdagelsesrisiko, se også advokatforskriften (til domstolloven) kapittel 12 pkt. 1.2. Kunnskapen om og etterlevelsen av dette prinsipp synes variabel.

På den annen side er rådgivning om innholdet i lovreglene i ligningsforvaltningsloven, og virkningen av reglene, etisk forsvarlig. Ingen andre profesjonelle yrkesgrupper er underkastet en slik handlingsnorm, f.eks. revisorer og konsulenter innenfor skatterådgivning.

Etter min vurdering bør et regelverk være utformet slik - i sammenheng - at det ikke innbyr skattytere og dets fullmektiger/rådgivere til å spekulere i oppdagelsesrisiko og gunstigere endringsvedtak i en endringssak-prosess. Kombinasjonen av alltid klagerett og ingen bevisavskjæring også i de "tunge" eller alvorlige endringssakene sikrer også illojale skattytere materielt riktige endringsvedtak - til slutt, når etterspurt dokumentasjon fremlegges i

klagerunden.

Men det er muligens det man vil frem til med flikkingen på lovreglene – uten å vurdere dette i en samlet reform? Så får sanksjoner bli en annen sak, med annet og sterkere krav til bevisets styrke.

Men prisen som må "betales" er at den (eller noen) illojale har fått bedre vilkår, til skade for skattekreditorene. (Bland ikke inn Skattekontoret – det er et forvaltningsorgan).

Hvis man ser dette i perspektivet sikre skattyterne bedre rettssikkerhet:

Å skulle ta ett steg "tilbake", etter de to skrittene "frem" - om opphevelse av avskjæring av klagerett, ved å innføre bevisavskjæring i klagesak på visse vilkår, fremstår dette naturligvis som politisk/partipolitisk helt uaktuelt. Men her, som ellers, også i lovgivningssammenheng ligger utfordringen i detaljene. Og det synes ikke velbegrunnet å ikke si noe om bevisavskjæring i klagerunden i endringssaker tatt opp av Skattekontoret – i noen lovforarbeider på området.

En problematisk side ved bevisavskjæring er imidlertid grensen mellom nye bevis og supplerende bevis for tidligere påståtte forhold (faktum eller rettsforhold).

Departementet bør i lovproposisjonen, eller i en samlet sammenheng senere, drøfte spørsmålet om bevisavskjæring i klagerunden. Særlig bevis skattyteren fremlegger i klagen, men som kunne/burde vært fremlagt ved uttalelsen til endringsvarselet, eller tidligere under en kontroll.

#### **4. Svakhet i ligningsl. kap. 9?**

Det er ikke slått fast i noen av bestemmelsene i ligningsl. kap. 9 om endring av ligningen, at f.eks. § 4-1 eller forutsetningen om "de opplysninger han har gitt" i § 8-1 nr. 1, også gjelder eller skal gjelde, i endringssaker (i endringsprosessen). I Rt. 2005 s. 1434 avsnitt 31 siterte Høyesterett kun en anførsel fra skattyteren. Det var ingen premiss Høyesterett ga sin tilslutning der – uansett ikke uttrykkelig.

Dersom bestemmelsen i § 4-1, første og annet punktum, også gjelder i endringssaker tatt opp av Skattekontoret, hvilket må/bør være åpenbart, må angivelsen "i rett tid" være fristen for å avgi uttalelse etter varsel i hht § 9-7 eller før endringsvedtaket deretter treffes. Men dette er ikke kommet til uttrykk i lovteksten eller i noen lovforarbeider. Det burde i tilfelle vært presisert i Ot. prp. nr. 29 (1978-79), særlig i kommentarene til § 9-1 på side 106. I Prp. 112 L pkt. 8.3 er det vel forutsatt at opplysningsplikt-reglene gjelder i endringssaker?

Blandes spørsmålet om tilleggs-skatt inn på varslingsstadiet oppstår dessuten (det uavklarte) rettslige dilemmaet om opplysningsplikten i relasjon til skattespørsmålene contra selvinkrimineringsvernet ved sanksjonsspørsmålet. Se forutsetningen om separat, senere behandling omtalt bl.a. i Innst. O. nr. 118 (2008-2009) pkt. 5.1. sjetten avsnitt.

Ved bruk av formuleringen "i rett tid" har nok departementet og lovgiver ved daværende § 55 i skatteloven av 1911 (innført i 1918) tenkt på "normalsituasjonen" med opplysningsplikt i selvangivelsen og ikke på klagebehandlingen på vedtak i endringssak tatt opp av skattekontoret. Denne tidsangivelsen ("i rett tid") medfører at det fremstår som uklart om § 4-1, første punktum, av lovgiver er ment å komme til anvendelse i en endringssak-prosess.

At det eventuelt kan være uklart om plikten i § 4-1, første og annen setning gjelder i endringssaker beror dessuten på begrensningen i formuleringen "den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel". Tar man formuleringen på ordet gjelder det ikke opplysningsplikt "etter kapittel 9".

Det er en svakhet med lovforslaget i Høringsnotatet at det ikke innplasseres i en sammenheng hvor også så sentrale spørsmål som dette er behandlet, drøftet og eventuelt avklart. Spørsmålet kunne i en helhetsgjennomgang av forvaltningsreglene på området (skatt og avgift) også vurderes i sammenheng med kontrollhemler og kontrollopplysninger.

Særlig gjelder dette når årsaken til omgjøring til gunst er at skattyteren selv i klagen fremkommer med nytt/nye bevis på et bestemt spørsmål/post som han har forholdt seg taus om i uttalelsen til endringsvarselet (eller tidligere i kontrollfasen).

Det er dermed spørsmål om ikke departementet bør omtale forholdet i lovproposisjonen, eller i en relevant sammenheng senere der reformspørsmålene behandles samlet.

### **5. Høringsnotatet snakker kun om "saker".**

Det ser ut som om høringsnotatet bare bygger på en forestilling om "enkle" klager fra en skattyter som er fysisk person, der spørsmålet gjelder kun ett, enkelt spørsmål om skatteplikt, fradragsrett eller utmåling (fordelens eller fradragsbeløpets størrelse). Hvis det er (kun) dette departementet tenker på, bør det sies uttrykkelig.

Men forslaget er klarligvis ment å være en generell lovregel, som ikke er ment å være begrenset til slik enkle/forenklede endringssaker/-spørsmål.

De store/større endringssakene, ofte etter omfattende kontroll/bokettersyn og korrespondanse deretter, gjelder nesten alltid flere eller mange poster i selvangivelsen eller næringsoppgaven, gjelder mange år/terminer, det gjelder ofte spørsmålet om størrelsen (utmålingen) på vedkommende inntekts- eller fradragspost, ofte også spørsmål om bruk av mer eller mindre skjønn, og regelmessig spørsmål om endringsvilkårene i ligningsl. kap. 9 er oppfylt.

I lovproposisjonens premisser bør departementet i tillegg til "saker" vise at lovforslaget også er ment å gjelde slike mer komplekse forhold, og supplere premissene med at endringssaker og endringsvedtak regelmessig gjelder mange faktiske spørsmål og saksforholdet, enkeltposter, mange terminer, inntektsår og ofte spørsmål om størrelsen (utmålingen) på mange poster. Og at det kan oppstå korresponderende (symmetriske) endringsspørsmål hos annet subjekt, jf. 8 nedenfor.

Men da bør vel dep.i premissene uttrykkelig konstatere at lovforslaget er en "kan" - regel, som innebærer at klagen i slike tilfeller i sin helhet går til avgjørelse i skatteklagenemnda, eventuelt med det forslag/innstilling at enkeltposter eller –spørsmål bør endres til skattyterens gunst. I slike tilfeller fremstår det som ubegrunnet og kompliserende å legge til grunn at Skattekontoret treffer nytt vedtak, som skattyteren så kan klage på (en gang til).

### **6. Høringsnotatet snakker om delvis medhold.**

Når høringsnotatet snakker om "delvis medhold" eller "medhold i det alt vesentlige av klagen" kan det oppfattes (misoppfattes) slik at formuleringene (særlig) har utmålingsspørsmål i tankene, dvs. størrelsen på poster? En slik begrensning kan selvsagt ikke

være tilsiktet.

Gjelder endringsvedtaket f.eks. to fradragsposter som er nektet, fremstår det i den sammenheng vi her omtaler, som mindre treffende å si at skattyteren får delvis medhold når bare den ene post aksepteres under saksforberedelsen for skatteklagenemnda.

Hvis utmålingsspørsmål (størrelsene på poster) er de faktiske tilfeller departementet vil vise og omtale i lovproposisjonen dekker ikke dette grunnleggende problemstillinger i større eller komplekse endringssaker, der en klage på endringsvedtak regelmessig kan tenkes å være f.eks. slik:

- Prinsipalt: Endringsadgang foreligger ikke, det er ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og fristen for å reise endringssak var utløpt, jf. Rt. 2009 s. 813 (Gaard Tveit) avsnitt 76 – 86.

- Subsidiært: Det foreligger ingen uriktig ligning, jf. ligningsl. § 9-1.

- Atter subsidiært

1): Det foreligger ikke skattepliktig inntekt, f.eks. ikke noe uttak/realisasjon i hht skattel § 5-2, jf. § 9-2 første ledd bokstav a).

2): Faktisk omsetningsverdi på objektet er kr 1 mill, endringsvedtaket legger til grunn kr 3 mill. Inngangsverdien er kr 2 mill. Altså fremkommer et fradragsberettiget tap kr 1 mill. som krevd i selvangivelsen/næringsoppgaven.

Det er vel mindre treffende å si at skattyteren har fått "delvis medhold" når Skattekontoret under klagebehandlingen kommer til at prinsipal og subsidiær anførsel ikke fører frem og kommer til at objektets omsetningsverdi mest sannsynlig korrekt er kr 2 mill, slik at tap/gevinst er kr 0 ? Skattyteren har ikke fått medhold i sine grunnleggende anførsler.

Eller man kan tenke seg at inntekt fastsettes ved skjønn for 5 år, og for ett av årene er det begrunnet å nedsette inntekt til halvparten basert på opplysninger i klagen.

Også i forhold til slike spørsmål bør vel dep. i premissene i lovproposisjonen påpeke at lovforslaget er en "kan" - regel, som innebærer at klagen i slike tilfeller i sin helhet går til avgjørelse i skatteklagenemnda, eventuelt med det forslag/innstilling at enkeltposter skal endres til gunst.

I slike tilfeller fremstår det som ubegrunnet og kompliserende å legge til grunn at Skattekontoret treffer nytt vedtak, som skattyteren så kan klage på (en gang til), slik Høringsnotatet legger til grunn.

#### **7. Høringsnotatet synes å bygge på en forestilling om at kun en skattyter er involvert.**

En eventuell inntekt eller fordring (formuesskatt) for skattyter A korresponderer ofte med kostnad (fradrag i alminnelig inntekt) eller gjeld (fradrag i bruttoformue) for skattyter B. Ofte er det tre subjekter involvert. Er det snakk om næringsdrivende vil eventuell inngående mva. for den ene part i transaksjonen (kjøp/salg) regelmessig korrespondere med utgående mva for kontraktsmotparten.

Forslaget i høringsnotatet nevner ikke noe om korresponderende endring for annet skattesubjekt, av symmetriske eller logiske motposter. Spørsmålet fortjener vurdering og trolig avklaring. I Ot. prp. nr. 29 (1978-79) omtales på side 111, høyre spalte, visstnok kun

korresponderende endringer hos samme skattesubjekt.

I mva-saker er praksis visstnok slik at man overhodet ikke ser på noen korresponderende endring hos annen næringsdrivende. Feil beregnet utg. mva. som er innbetalt til Staten er opp- og avgjort og tas ikke opp igjen i endringssak, se mval. (2009) § 11-4, første ledd.

Ligningsloven mangler faktisk helt regler om endring til gunst (for samme eller annet subjekt) i forbindelse med endringssak til ugunst på en post. Man må via Skattekontorets initiativkompetanse i § 9-5 nr. 1 og dermed opportunitetsvurderingen i § 9-5 nr. 7 med tilhørende forskrift for å finne rettsgrunnlag for slike endringer. Men vi har ingen lovregler som uttrykkelig hjemler rett for skattyteren til slike, korresponderende endringer i internretten.

Det ville f.eks. være naturlig å ha regler om slike nærliggende spørsmål i skattel. § 13-1, men det mangler også der – også i norsk internrett, jf. § 13-1 (4), annet punktum.

Det foreligger noen føringer på dette i LigningsABC, se nå 2012/13-utgaven på side 1031 flg. Men det/de rettsgrunnlag som eventuelt omtales der er meget uklart.

Det samme er Høyesteretts "innføring" av spørsmålet om fravær av illojalitet som vilkår for å få endret konsernbidrag som en korresponderende endring, se Rt. 2004 s. 1331 (Aker Maritim). Dersom det var kriteriet "skattyterens forhold" i ligningsl. § 9-5 nr. 7 Høyesterett der behandlet, kunne det i tilfelle vært sagt uttrykkelig. Men mangelen på avklaring medfører at hele rettsgrunnlaget for behandlingen av spørsmålet er uavklart, etter min vurdering.

Man kan altså si det er en svakhet med forslaget i Høringsnotatet når det ikke innplasseres i sammenhengen med relevante endringsspørsmål i slike mer komplekse forhold, som regelen også kommer til anvendelse på.

Departementet bør i lovproposisjonen vise en slik sammenheng eller eventuelt henvide spørsmålet til en senere samlet behandling av reformspørsmål på dette forvaltningsområdet.

### **8. Fiksjonen om kun ett syn på saken/spørsmålet på Skattekontoret.**

I Høringsnotatet legger departementet (som vanlig, selvsagt) til grunn at Skattekontoret kun har ett syn på saken. Forslaget gjelder tildeling av avgjørelseskompetanse når dette syn endres av samme Skattekontor etter klage fra skattyteren.

Tar man en sak (utkast til vedtak) og lar den vandre, fra den ene til den andre ( gjerne jurister) på et Skattekontor kommer de forskjellige med ulike bedømmelser og til ulike resultater, her som ellers, f.eks. i Høyesterett - bl.a. i skattesaker. Eller i Skatteklagenemndene, i Riksskattenemnda eller i Finansdepartementets skattelovavdeling.

Store/større endringssaker er tatt opp av Skattekontoret etter omfattende og langvarige kontroller med utarbeidelse av rapporter etter ligningsl. § 3-5 nr. 2 og grundige endringsprosesser med velbegrunnede endringsvedtak. Skattekontorene er sikkert bemannet med dyktige jurister som regelmessig skriver kvalifiserte, gode endringsvedtak, som dessuten er kvalitetssikret i hht rutiner. I slike saker kan man regelmessig tenke seg at spørsmålet om å omgjøre endringsvedtak til gunst for skattyteren neppe er noen nærliggende sannsynlighet – med mindre en annen person/jurist bedømmer bevisene annerledes, eller har et annet syn på



vilkårene i rettsgrunnlaget. Eller det fremkommer nye bevis i klagen.

Departementet har i høringsnotatet ingen beskrivelse av årsaker til at en klage kan være "begrunnet".

Som ellers ved lovendringer Skattekontorene er satt til å forvalte, legger departementet til grunn at organiseringen på skattekontorene er forsvarlig, også hva angår saksbehandling av klager på endringsvedtak.

Det jeg tar opp her gjelder spm om organiseringsmåten av klagebehandlingen i større eller store endringssaker tatt opp av Skattekontoret. Idag går en slik klage regelmessig til en annen saksbehandler på samme Skattekontor, ofte til en saksbehandler på seksjonen "Retts- og nemndsenheten" ved de 5 Skattekontorene. Men her er visstnok praksis varierende.

Når Høringsnotatet uten noen premisser legger til grunn at Skattekontoret kan (tenkes) å finne en klage begrunnet (som om det bare var ett syn på dette spørsmålet) dekker departementet over det faktum at det regelmessig er stor uenighet om en klage er begrunnet eller ikke, slik at det påklagde endringsvedtaket bør endres (helt eller delvis) - eller ikke endres.

Mange ganger blir det en, ny saksbehandlers syn contra det syn de 4-5 som har utarbeidet grunnlaget for, og selve endringsvedtaket, står på.

Når departementet ikke viser/forutsetter i premisser at dette kan være tilfelle og ikke bidrar til å finne løsninger på et slikt forhold, så forblir denne type interne diskusjoner og uenighet en kime til dårlig miljø på skattekontorene. Motargumentet er at spørsmålet er internt i vedkommende forvaltningsorgan og sorterer under Skattedirektoratet, ikke under departementet.

På den annen side er det ikke helt perifert at det i lovforarbeider eventuelt sies noe om også dette spørsmålet i og med at departementet nå vil tildele avgjørelseskompetanse til Skattekontoret og bygger på forutsetningen om revurdering/omgjøring der.

Dersom det var mulig å definere (avgrense) store/større endringssaker tatt opp av Skattekontoret, kunne det trolig være en bedre praksis eller løsning at saksforberedelsen av klagen i slike saker ble behandlet utenfor vedkommende Skattekontor, eventuelt av et eget "kontor" under skatteetaten, f.eks. slik organiseringen idag er på klagebehandling i arveavgiftssaker på en egen avdeling/kontor under Skattedirektoratet.

Det samme "kontor" burde også saksforberede klager i alle endringssaker der f.eks. kvalifisert saksbehandler på det påklagde endringsvedtak og saksbehandler i klagerunden har ulik bedømmelse/resultat mht om klagen er "begrunnet" eller ikke.

Etter min vurdering tilsier nåtidens forutsetning om åpenhet at et Skattekontor gjerne kan lage to (eller flere) innstillinger i klagesaker, når dette kan fremstå som velbegrunnet. Det er visstnok et sjokkerende forslag!

Ved behandling av varsel om søksmål, jf. tvistel. § 5-2, er det selvsagt ikke mulig å operere med to eller flere syn på saken/spørsmålene i saken, men det er som nevnt regelmessig mange enkeltspørsmål som inngår i vedtaket, slik at det kan være mye å forhandle om. Når det er samme Skattekontor som håndterer søksmålet sammen med prosessfullmektigen, oppstår

tilsvarende problemstilling i de sakene. Løsningen kunne være den samme som foreslått foran.

Det er altså uheldig at departementet i Høringsnotatet ikke angir, drøfter og foreslår løsninger på slike spørsmål, men uten videre legger til grunn at Skattekontoret kun har (kan ha) ett syn på saken/spørsmålet. Det er vanskelig å se noen god begrunnelse for at et Skattekontor alltid kun kan tenkes å ha ett syn på en sak som påklages når den helt nærliggende bestemmelsen i ligningsl. § 3-10 nr. 2 (selvsagt) legger til grunn den sannsynlige tanken at dissenser eksisterer og kan forekomme.

Det kan derfor være et spørsmål om departementet bør omtale problemstillingen og eventuelt vurdere løsninger i lovproposisjonen eller i en senere, helhetlig lovreform på dette forvaltningsområdet.

Takk for oppmerksomheten!

**Trondheim, den 21.3.2013.**

Med vennlig hilsen,

Kåre Lundeland  
Hirsch Komissarsv. 14  
7022 Trondheim