

Saksnr. 13/3244

28.04.2014

Høringsnotat - endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om behandling av klager over vedtak om skatt og merverdiavgift. Formålet med forslaget er å styrke klageordningen som følge av at kritikk mot dagens ordning kan ha svekket de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. I *punkt 2* er det en omtale av gjeldende rett, i *punkt 3* om bakgrunnen for endringsforslagene, mens det i *punkt 4* er en omtale av spørsmålet om klager skal behandles av overordnet forvaltningsorgan eller nemnd.

I *punkt 5* foreslår departementet å lovfeste prinsippet om at skatteklagenemnda er et uavhengig forvaltningsorgan. Nemnda skal ikke kunne instrueres av departementet eller Skatteetaten. Departementet går inn for at det opprettes en felles nemnd for behandling av klager på vedtak om skatt og merverdiavgift (Skatteklagenemnda), se *punkt 6*. Klagenemnda skal være landsdekkende og erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt Klagenemnda for merverdiavgift. Departementet foreslår i tillegg å oppheve Riksskattenemnda. Skattytere som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum, skal lignedes av Oljeskattenemnda. Klager på vedtak fra nemnda avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt. Skatteklagenemnda for Svalbard behandler klager på vedtak etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. Det foreslås ingen endringer for disse nemndene.

Det foreslås å stille strengere krav til nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn enn det som følger av gjeldende rett, og at nemndsmedlemmene oppnevnes av Finansdepartementet, se henholdsvis *punkt 7* og *8*. Videre foreslås det i *punkt 9* å opprette et landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet som skal forberede sakene for klagenemnda.

Departementet går i *punkt 10* inn for at Skatteklagenemnda organiseres i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Nemnda skal ha en leder og en nestleder. I alminnelig avdeling skal saksbehandlingen være skriftlig, mens stor avdeling skal behandle saker i møte. Dersom nemnda mener det er hensiktsmessig, kan den innvitte den skatte- eller avgiftspliktige slik at han eller hun kan gi sitt syn på saken under den muntlige behandlingen. Departementet foreslår imidlertid ikke at den skatte- eller avgiftspliktige skal ha rett til å møte og gi uttalelse når klagenemnda behandler en sak i møte. Når nemnda behandler saker muntlig, skal sekretariatet føre

møteprotokoll og bistå med andre administrative oppgaver. Sekretariatet kan også gi en muntlig redegjørelse for saken, men bare dersom nemnda selv ber om det.

Økonomiske og administrative konsekvenser er beskrevet under *punkt 11*. Den nye klagenemndsordningen kan tidligst tre i kraft fra 1. januar 2016.

Departementet foreslår at organiseringen av klagenemndas saksbehandling skal reguleres nærmere i lov og forskrift. Se om forholdet til det pågående arbeid med ny skatteforvaltningslov under *punkt 12* og forslag til lov- og forskriftstekst under *punkt 13*.

2 GJELDENDE RETT

Klager over vedtak om skatt og merverdiavgift avgjøres i dag av uavhengige nemnder. Nemndenes uavhengighet innebærer at Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontoret ikke kan instruere nemndene om innholdet i en avgjørelse. Som hovedregel kan de heller ikke kreve avgjørelsen omgjort i ettertid.

Det er en skatteklagenemnd for hvert av de fem regionale skattekontorene, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 1. I medhold av ligningsloven § 2-2 nr. 2 har departementet i tillegg oppnevnt særskilte skatteklagenemnder tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Skatteklagenemnda avgjør klage fra skattyter på skattekontorets vedtak i endringssak, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b, jf. § 9-8. Skatteklagenemnda skal i tillegg avgjøre saker som skattekontoret på eget initiativ forelegger for nemnda etter ligningsloven § 9-5 nr. 3, jf. § 9-8.

Medlemmene av de regionale skatteklagenemndene oppnevnes av fylkestingene i den enkelte region, jf. ligningsloven § 2-2. nr. 1. Finansdepartementet oppnevner medlemmene av skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker jf. § 2-2 nr. 2.

Klager over vedtak om merverdiavgift skal som hovedregel avgjøres av Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1. Klagenemnda er et landsdekkende organ som behandler klager over vedtak fra alle skattekontorene og Skattedirektoratet.

Medlemmene av Klagenemnda for merverdiavgift oppnevnes av Finansdepartementet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 annet ledd.

Skattekontoret har ansvar for å forberede saker for skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift, jf. ligningsloven § 3-9 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 12-2-2 første ledd. Rent praktisk skjer saksforberedelsen som regel ved at skattekontoret utarbeider innstilling til vedtak i saken.

I forskrift 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene (heretter kalt nemndsforskriften) og merverdiavgiftsforskriften § 12-2 er det gitt utfyllende bestemmelser om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid. Det gjøres rede for innholdet i disse bestemmelsene i avsnitt 5 til 11 i tilknytning til omtalen av de ulike delene i departementets forslag.

Avgjørelser fra skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift er i utgangspunktet endelige. Dette innebærer at Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontoret ikke kan omgjøre avgjørelsene i ettertid. Skattedirektoratet har likevel en viss adgang til å kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak fra skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 5, jf. § 9-8. Skattyter har ikke rett til å bringe skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattenemnda.

Riksskattenemndas medlemmer oppnevnes av departementet, jf. § 2-3.

Skattedirektoratet er sekretariat for Riksskattenemnda og fremmer saker for nemnda, jf. § 3-9 annet ledd.

Dersom skattyteren ønsker å få overprøvd avgjørelsen i skatteklagenemnda, kan vedtaket bringes inn for domstolene, jf. ligningsloven § 11-1. Skattemyndighetene kan i medhold av ligningsloven § 11-2 gå til søksmål mot vedtak fra skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda. På merverdiavgiftsområdet har staten en tilsvarende adgang til å gå til søksmål mot vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 20-2.

3 BAKGRUNN

Klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti for den skatte- og avgiftspliktige. Skatte- og avgiftspliktige som har klagerett og benytter seg av denne innen den fastsatte klagefristen, har rett til ny realitetsavgjørelse i saken. Det er viktig at allmenheten har tillit til at klageordningen fungerer slik den skal.

Ved utformingen av klagereglene må hensynet til rettssikkerhet veie tungt. Samtidig behandler skattemyndighetene et betydelig antall klagesaker hvert år. Det er viktig at

sakene avgjøres innen rimelig tid og at dette gjøres innenfor en forsvarlig kostnadsramme, jf. Prop. 1 LS (2011-2012) s. 196. Også for den skatte- og avgiftspliktige er det viktig at han eller hun får avklart sine rettigheter og plikter innen rimelig tid.

Hovedregelen i norsk forvaltningsrett er at klager på enkeltvedtak skal behandles av det organet som er nærmest overordnet organet som fattet avgjørelsen, jf. forvaltningsloven § 28 første ledd. Klageordningen som følger av forvaltningsloven er nært knyttet til det norske forvaltningssystemets hierarkiske oppbygning. Ordningen ivaretar hensynet til demokrati og kontroll ved at Kongen (dvs. den til enhver tid sittende regjering) og den ansvarlige statsråden er underlagt Stortingets parlamentariske kontroll, samtidig som den gir overordnet myndighet anledning til å styre underliggende etater.

Særordninger som innebærer at klagesaker skal avgjøres av uavhengige nemnder bestående av lekfolk, er unntak fra forvaltningslovens hovedregel. I forarbeidene til forvaltningsloven er bruken av nemnder bestående av lekfolk diskutert på generelt grunnlag. Her vises det til at lekfolks deltakelse i saksbehandlingen ofte sinker behandlingen og minsker effektiviteten. Konklusjonen er at lekfolks deltakelse bare bør brukes der hvor det er nødvendig eller der de har særlige forutsetninger for å utføre oppgaven, jf. Innstilling fra Forvaltningskomiteen (1958) s. 102.

På skatteområdet er det lang tradisjon for at folkevalgte nemnder har avgjørelsesmyndighet. Utgangspunktet i skattelovene fra 1911 var at både den ordinære ligningen og behandlingen av klagesaker skulle foretas av nemnder. Etter hvert har nemndenes betydning og deres lokale forankring blitt redusert. Utviklingen har for det første skjedd ved at nemndenes saklige kompetanse har blitt begrenset slik at skatteklagenemndene i dag i det vesentlige bare er klageinstanser. For det andre er det opprettet regionale nemnder til erstatning for de tidligere kommunale- og fylkeskommunale nemndene, og det er i lovgivningen stilt strengere krav til hvem som kan oppnevnes som nemndsmedlemmer.

Nemndenes rolle ble vurdert i forarbeidene til ligningsloven fra 1980, jf. Innstilling II fra Ligningsforvaltningsutvalget (1968) s. 85. Ligningsforvaltningsutvalget var av den oppfatning at valgte nemnder innebærer en rettssikkerhetsgaranti som man ikke bør oppgi uten tungtveiende grunner. Det ble også vist til hensynet til lokalkjennskap og praktisk innsikt i nærings- og arbeidslivet. Utvalget viste på den annen side til behovet for effektivisering av saksbehandlingen er blitt påtrengende, og at det er nødvendig å ta hensyn til dette ved at nemndenes direkte medvirkning ble begrenset til de områder og avgjørelser hvor den er av reell betydning.

Dagens klageordning med fem regionale skatteklagenemnder har vært gjeldende siden Skatteetaten ble reorganisert i 2008. Det er reist kritikk mot ulike sider ved ordningen. Det har blitt anført at nemndene ikke er tilstrekkelig selvstendige til at de kan gjennomføre en fullgod overprøving av skattekontorets vedtak, og det er blant annet pekt på at det er det skattekontoret som fattet det påklagende vedtaket, som lager innstilling til nemndas vedtak. Videre er det blitt hevdet at godtgjøringsordningen for nemndsmedlemmene ikke gir medlemmene insentiver til å be om at saker skal behandles muntlig i møte og at det er utilfredsstillende at skattyteren ikke gis adgang til å legge sin sak fram for nemnda når saker avgjøres i møte. Det er også stilt spørsmål ved om kompetansekravene som gjelder for nemndsmedlemmene er strenge nok.

Klagenemnda for merverdiavgift ble opprettet samtidig med innføringen av merverdiavgiftssystemet i 1970. Reglene om hvilke saker nemnda skal behandle (nemndas saklige kompetanse) har i hovedsak vært uendret siden den gang. Det samme gjelder kompetansekravene til nemndas leder og leders varamedlem. Kravet om at minst ett av de øvrige medlemmene må være registrert eller statsautorisert revisor ble fastsatt ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. januar 2010.

Finansdepartementet arbeider for tiden med å samordne forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet i en felles skatteforvaltningslov. Formålet med arbeidet er blant annet å lage et regelverk som legger til rette for at grunnleggende rettssikkerhetshensyn kan ivaretas på tvers av de ulike skatte- og avgiftsartene. Samordning av klagereglene i skatte- og avgiftssaker er en naturlig del av dette arbeidet. I Prop. 1 LS (2011-2012) s. 197 er det uttalt:

“Etter departementets vurdering bør også klagereglene på skatte- og avgiftsområdet gjennomgås. Også denne gjennomgangen bør ta sikte på størst mulig grad av samordning på skatte- og avgiftsområdet. Gjennomgangen bør omfatte alle spørsmål knyttet til klagebehandlingen. Eventuelle harmoniserte bestemmelser om [...] klage vil kunne inkorporeres i en felles lov.”

Skattedirektoratet igangsatte i 2012 et arbeid for å se på mulige forbedringer i og alternativer til dagens nemndsordning i skatte- og avgiftssaker. Direktoratets forslag til endringer i gjeldende regelverk ble oversendt departementet ved brev 4. juli 2013. Forslagene i høringsnotatet her bygger på direktoratets utredning, men avviker på noen områder fra direktoratets forslag.

Behandlingen av klagesaker på skatteområdet var tema i Stortinget våren 2013, jf. Dok 8:25 S (2012-2013). Fem stortingsrepresentanter fra Fremskrittspartiet fremmet da ulike forslag for å øke nemndsmedlemmenes kompetanse, endre ordningen for avlønning av nemndsmedlemmer og styrke uavhengigheten i klagebehandlingen. Ett av forslagene var at saksforberedelsen flyttes fra skattekontoret, enten til et sekretariat under nemndene eller under direktoratet eller departementet. Forslagene ble nedstemt med henvisning til utredningsarbeidet som Skattedirektoratet hadde påbegynt.

4 KLAGE TIL OVERORDNET FORLVATNINGSORGAN ELLER NEMND

Det kan stilles spørsmål om nemndene på skatte- og avgiftsområdet bør erstattes med et system der klager avgjøres av Skattedirektoratet. Som nevnt i avsnitt 3 er forvaltningsrettens utgangspunkt om klage til nærmeste overordnede forvaltningsorgan begrunnet i demokrati- og kontrollhensyn. Etter departementets oppfatning vil en klageordning med Skattedirektoratet som klageinstans, også kunne være egnet til å sikre at det fattes avgjørelser med høy faglig kvalitet. Det er også grunn til å tro at klagebehandling i direktoratet vil gi en raskere og mer effektiv saksavvikling enn om klagene avgjøres av en eller flere kollegial(e) nemnd(er).

Sverige hadde inntil nylig regler om at skattenemnder bestående av lekfolk skulle avgjøre saker der det hadde vært uenighet mellom skattemyndighetene og skattyteren, saker av stor økonomisk betydning for skattyteren og som reiste *“skälighets- og bedömningsfrågor”* og andre saker der det var særlig behov for nemndsbehandling. Skattenemndene ble opprettet på slutten av 1980-tallet. I forarbeidene ble det uttalt at nemndene skulle behandle saker der behovet for innsyn og innflytelse fra lekfolk gjorde seg gjeldende, jf. prop. 1986/87:47. Nemndsordningen ble imidlertid avskaffet fra og med 1. januar 2012 og erstattet med regler om at avgjørelsene skal fattes av en *“särskilt kvalificerad beslutsfattare”* ansatt i det svenske Skatteverket. Lovendringen, som altså innebærer at lekfolk ikke lenger deltar i behandlingen av skattesaker, ble blant annet begrunnet med at nemndsordningen ikke i tilstrekkelig grad bidro til økt rettssikkerhet og at allmennhetens behov for innsyn i og innflytelse på Skatteverkets arbeid kunne kan ivaretas på annen måte. Det er gjort rede for lovendringen i prop. 2010/2011:165 s. 584 fl.

Generelt synes utviklingen å gå i retning av stadig større bruk av uavhengige nemnder i klagebehandlingen. Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi) påviser i rapport 2012:7 *“Uavhengig eller bare uavklart? Organisering av statlig myndighetsutøvelse”* at

¹ <http://www.regeringen.se/content/1/c6/17/59/59/5b32a2c8.pdf>.

myndigheten til å avgjøre klagesaker i stort omfang har blitt overført til klagenemnder utenfor det ordinære forvaltningshierarkiet. Bragdø-Ellenes (2009)² uttaler at det i de senere år har blitt opprettet så mange egne klagenemnder at klage til overordnet forvaltningsorgan ikke lenger er den praktiske hovedregelen i norsk forvaltningsrett.

Som nevnt i avsnitt 3, er det lang tradisjon i Norge for at nemnder har avgjørelsesmyndighet i skatte- og avgiftssaker. At avgjørelsene fattes av nemnder som ikke kan instrueres eller overprøves av Finansdepartementet, Skattedirektoratet eller skattekontorene, kan være viktig for allmenhetens tillit til at de skatte- og avgiftspliktige får en uavhengig prøving av saker der han eller hun er uenig i skattemyndighetenes vurdering.

Etter en samlet vurdering ser departementet det derfor ikke som aktuelt at nemndsordningen på skatte- og avgiftsområdet erstattes med regler om at klager skal avgjøres av Skattedirektoratet. Departementet foreslår i stedet endringer i dagens nemndsordning for å gi en bedre behandling av klager i skatte- og avgiftssaker.

5 NEMNDENES UAVHENGIGHET

Spørsmålet om et forvaltningsorgans uavhengighet beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan de skal behandle saker, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. I ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det ikke noen eksplisitt regulering av nemndenes uavhengighet. At nemndene er uavhengige organer fremgår imidlertid av blant annet uttalelser i forarbeidene, måten nemndene oppnevnes på og at det kun i begrenset grad er adgangen til å omgjøre nemndsvedtak. Så langt Finansdepartementet er kjent med er det også konsekvent lagt til grunn i praksis at nemndene ikke kan instrueres.

Etter departementets vurdering bør prinsippet om at nemndene er uavhengige organer framgå tydeligere av loven enn det gjør i dag. Departementet foreslår derfor at det i ligningsloven og merverdiavgiftsloven tas inn nye bestemmelser om at departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret verken generelt eller i enkeltsaker, skal kunne instruere Skatteklagenemnda, jf. forslag til ligningsloven ny § 2-4 a første ledd og merverdiavgiftsloven ny § 12-3 første ledd. Bestemmelsen i ligningsloven er etter sin ordlyd utformet slik at den også omfatter saker som avgjøres av Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. Departementet foreslår i tillegg en tilsvarende bestemmelse i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

² Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes, "Overprøving av forvaltningsvedtak i Norge, Sverige og Frankrike", doktoravhandling forsvart ved Det juridiske fakultet, Universitet i Oslo, nr. 24 2009, s 43.

§ 4-2 nytt tredje ledd første punktum for den særlige skatteklagenemnda som er opprettet der.

Etter gjeldende rett er det en viss adgang for skattekontoret til å omgjøre vedtak fattet av nemndene i ettertid. Ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b gir etter sin ordlyd skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Det er imidlertid et vilkår at det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, og etter det departementet kjenner til brukes bestemmelsen i svært liten grad til å omgjøre vedtak fra nemndene når dette vil være til ulempe for skattyter. Departementet foreslår at det tas inn en ny bestemmelse i ligningsloven § 2-4a annet ledd første punktum som slår fast at skattemyndighetene med unntak av det som følger av ligningsloven § 9-5 nr. 1, ikke kan endre vedtak fra skatteklagenemnda. Det bør også følge av bestemmelsen at Oljeskattenemnda, som i petroleumsskattesaker utøver den endringsadgangen som Oljeskattekontoret har etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav a, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd, bare har begrenset adgang til å endre vedtak fra Klagenemnda for Petroleumsskatt. I svalbardskatteloven foreslås det en tilsvarende bestemmelse, jf. forslag til § 4-2 tredje ledd nytt annet punktum.

På merverdiavgiftsområdet kunne departementet tidligere omgjøre vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift i nærmere bestemte tilfeller. Denne adgangen ble opphevet fra og med 1. januar 2010 da den nye merverdiavgiftsloven trådte i kraft. Begrunnelsen for endringen var at klagenemnda, i egenskap av å være et uavhengig klageorgan, bør ha siste ord i den administrative klagebehandlingen innenfor sitt lovbestemte ansvarsområde, jf. Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) kapittel 9. Departementet foreslår at det gis en bestemmelse i merverdiavgiftsloven der dette lovfestes, jf. forslag til ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 12-3.

6 UTFORMING AV NY NEMNDSSTRUKTUR – EN LANDSDEKKENDE NEMND FOR BEHANDLING AV SKATTE- OG AVGIFTSSAKER

6.1 Gjeldende rett

Som nevnt i punkt 2 er det i dag en skatteklagenemnd for hvert av de fem regionale skattekontorene. I tillegg er det særskilte skatteklagenemnder tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

De regionale skatteklagenemndene behandler normalt saker for skattytere som hører hjemme i den aktuelle regionen. Nemndene kan imidlertid ha kompetanse til å behandle saker fra andre deler av landet. Ligningsloven § 9-8 nr. 2 åpner for at saker kan fordeles mellom nemndene på tvers av de regionale grensene. Behov for

spesialisering og koordinert behandling av større sakskomplekser er hensyn som kan begrunne overføring av saker mellom regionene.

Skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker behandler klage- og endringssaker for skattyterne som lignes ved disse kontorenehetene. På merverdiavgiftsområdet er Klagenemnda for merverdiavgift et landsdekkende organ som behandler klager på vedtak fra alle skattekontorene og Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet kan kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak fra skatteklagenemndene, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 5. Det følger av forarbeidene at det er tale om en "svært begrenset" adgang for direktoratet til å bringe saker inn for Riksskattenemnda, jf. Ot. prp. nr. 1 (2006-2007) s. 27. I forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda § 1 er det fastsatt at saker kan forelegges nemnda når det finnes grunn til det etter en vurdering av momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7 og:

- det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling,
- spørsmålet saken reiser har stor prinsipiell betydning,
- det er særlig behov for å sikre rettsenhet, eller
- vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst

Riksskattenemnda består av en leder og fire andre medlemmer som oppnevnes av departementet, jf. ligningsloven § 2-3 annet punktum. Skattedirektoratet er sekretariat for Riksskattenemnda og fremmer saker for nemnda, jf. § 3-9 annet ledd. Nemnda treffer avgjørelser i møte hvor minst halvparten av medlemmene deltar, og hvor lederens stemme er avgjørende ved stemmelikhet, jf. § 3-10 tredje ledd.

6.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det opprettes en felles landsdekkende nemnd for behandling av klagesaker om skatt og merverdiavgift (Skatteklagenemnda). Nemnda skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Det foreslås videre at nemnda deles opp i flere avdelinger. Se mer om dette i punkt 10.1.

Etter departementets vurdering tilsier flere forhold at behandlingen av klager over vedtak om skatt og merverdiavgift samles i én landsdekkende nemnd. Skatteetatens arbeid foregår i stadig større grad i landsdekkende enheter som behandler utvalgte spørsmål som oppstår ved ligningen av skattytere i hele landet. Det er naturlig at denne

utviklingen gjenspeiler seg i nemndsstrukturen i klagesaker. Med en landsdekkende klagenemnd vil sakstilfanget bli så stort at nemnda kan deles inn i helt eller delvis spesialiserte avdelinger med ansvar for utvalgte grupper av skatte- og avgiftspliktige eller utvalgte sakstyper. En slik spesialisering vil på sikt gi nemndsmedlemmene økt kompetanse og erfaring på bestemte saksområder og dermed legge til rette for vedtak av høy kvalitet.

Departementet ser ikke at det er behov for å videreføre skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene som særnemnder knyttet til disse kontorene. Fordelene ved å samle alle skatteklagenemndene, også de ved sentralskattekontorene, er at det vil lette fordelingen av saker mellom avdelingene og gi større muligheter for spesialisering i visse saker, samtidig som landsdekkende problemstillinger kan samles til behandling. Med en landsdekkende nemnd er det større muligheter for til enhver tid å fordele saker til den eller de avdelingene som har ledig kapasitet. Dette vil bidra til å holde saksbehandlingstiden nede. Spørsmålet om hvordan saker skal fordeles mellom avdelingene er nærmere omtalt i punkt 10.2.

En landsdekkende nemnd vil gjøre det enklere å oppnå lik behandling av like saker. Det vil bli enklere å hindre forskjellsbehandling av skatte- og avgiftspliktige enn under dagens system med flere selvstendige nemnder.

At saker som i dag avgjøres av Klagenemnda for merverdiavgift også skal behandles av den nye nemnda, legger til rette for en samordnet behandling av saker som gjelder både skatt og merverdiavgift. En slik samordning har flere fordeler. For det første vil det føre til lik vurdering av faktum i skatte- og avgiftssaker som bygger på samme faktiske forhold. For det andre vil det bidra til en enklere og mer effektiv avvikling av saker der skattemyndighetenes kontroll etc. medfører endringer av både ligningen og avgiftsfastsettingen. Dette er en fordel både for de skatte- og avgiftspliktige og for Skatteetaten.

Som nevnt i punkt 3 ble ligningslovens opprinnelige system med kommunale og fylkeskommunale nemnder blant annet begrunnet i hensynet til lokalkunnskap. Dette hensynet gjør seg ikke gjeldende på samme måte i dag som da loven ble vedtatt. De kommunale og fylkeskommunale nemndene har blitt erstattet av regionale skatteklagenemnder, noe som gjør det vanskeligere for nemndsmedlemmene å ha oversikt over lokale forhold i sitt distrikt. Det kan dessuten reises spørsmål ved i hvilken grad det bør legges vekt på hensynet til lokalkunnskap i vurderingen av hvem som skal ha avgjørelsesmyndighet i skattesaker. I forarbeidene til reglene som opphevet av den svenske ordningen med skattenemnder, Prop 2010/11:165 s. 586, er

det påpekt at lokalkunnskap hos nemndsmedlemmene kan føre til at beslutninger ikke fattes på tilstrekkelig objektivt grunnlag. Det uttales blant annet:

“En forskjutning har skett från ett beslutsfattande där enskilda ledamöters kännedom om den skattskyldige och lokala förhållanden värderas till en allt större betoning av vikten av objektivitet i beslutsfattandet. Information om lokala förhållanden ska vid behov tillföras ärendet som en del av utredningen och inte vid beslutsfattandet. I annat fall finns det risk att irrelevanta subjektiva faktorer får betydelse och att lika fall inte bedöms på samma sätt. Det är enligt utredningen negativt från rättssäkerhetssynpunkt och stärker inte allmänhetens tilltro till myndighetens objektivitet.”

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 2-3 og merverdiavgiftsloven § 12-2. Regler om oppnevning, sammensetning og organisering av Skatteklagenemnda foreslås inntatt i ligningsloven § 2-3 annet ledd og tredje ledd (forskriftshjemmel) og er også nærmere regulert i ligningsloven §§ 2-5, 2-7 og 2-8. I merverdiavgiftsloven § 12-2 annet ledd foreslås det å innta en henvisning til ligningslovens bestemmelser. Med hjemmel i ligningsloven § 2-3 tredje ledd foreslås en ny forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av Skatteklagenemnda. I merverdiavgiftsforskriften § 12-2 om Klagenemnda for merverdiavgift foreslås det i § 12-2-1 regler om saksforberedelse, mens de øvrige bestemmelsene (§§ 12-2-2 til 12-2-6) foreslås opphevet.

Som følge av forslaget om en felles klagenemnd for skatt og merverdiavgift foreslås det tilpasninger i ligningsloven §§ 2-5, 2-7, 2-8, 3-8, 8-5, 9-2, 9-5, 9-8, 9-11 og 10-8 og merverdiavgiftsloven §§ 19-1, 19-2 og 20-2. Ligningsloven § 2-2 og 3-10 foreslås opphevet. Det vil også være nødvendig med tilpasninger i forskriftsbestemmelser som omhandler de nemndene som foreslås samlet i Skatteklagenemnda.

Skattedirektoratet benytter i praksis nokså sjelden adgangen til å forelegge saker for Riksskattenemnda. Nemnda behandlet seks saker i 2010, 118 saker i 2011 og fire saker i 2012. Det relativt høye tallet på saker i 2011 skyldes at flere like saker ble tatt opp til endring som følge av en uttalelse fra Sivilombudsmannen.

Departementet antar at endringene som foreslås i høringsnotatet her vil redusere behovet for å bringe saker inn for Riksskattenemnda ytterligere. Med én landsdekkende nemnd bestående av nemndsmedlemmer med høy faglig kompetanse og muligheten til å behandle tvilsomme saker i stor avdeling, vil forholdene ligge til rette for at saker av allmenn interesse eller som har stor prinsipiell betydning får en betryggende behandling. Den landsdekkende nemnda vil også være bedre i stand til å sikre lik behandling av like saker enn dagens sju selvstendige nemnder.

På merverdiavgiftsområdet følger det allerede av gjeldende rett at søksmål er avgiftsmyndighetenes alternativ dersom de ønsker omgjøring av vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 20-2 annet ledd.

Departementet foreslår derfor å oppheve Riksskattenemnda. Forslaget bidrar til å styrke den nye klagenemndas selvstendige stilling ettersom det innebærer at Skattedirektoratet ikke lenger har noen mulighet til å kreve administrativ overprøving av nemndas vedtak. Dersom skattemyndighetene mener at et nemndsvedtak er uriktig og ikke kan bli stående, må de ta ut søksmål etter reglene i ligningsloven kapittel 11.

For så vidt gjelder oppheving av Riksskattenemnda vises det til forslag om endringer i ligningsloven § 2-3 og oppheving av §§ 3-10 nr. 3, 9-5 nr. 5, 9-11 nr. 2 og § 11-1 annet ledd tredje punktum. Det er også nødvendig med tilpasninger i forskriftsbestemmelser som omhandler Riksskattenemnda.

7 KRAV TIL NEMNDSMEDLEMMENES UTDANNING OG YRKESERFARING

7.1 Gjeldende rett

Det følger av nemndsforskriften § 3 at skatteklagenemnda skal være sammensatt slik at minst to tredjedeler av nemndas medlemmer har formell utdanning innen fagområdene regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene. Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer om gjennomføring av utdanningskravet. Nemndas leder og nestleder skal oppfylle kravene til å være tingrettsdommer etter domstolloven § 54, dvs. at de må ha fylt 25 år og ha juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap.

Klagenemnda for merverdiavgift består av en leder og fire andre medlemmer. Hvert medlem skal ha et personlig varamedlem. Lederen og lederens varamedlem skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer. Minst ett av de andre medlemmene og dennes varamedlem skal være registrert eller statsautorisert revisor, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 første ledd.

7.2 Departementets vurderinger og forslag

Ligningsloven stilte opprinnelig ingen andre krav til nemndsmedlemmene enn at de skulle være stemmeberettiget og bosatt i det distriktet nemnda befant seg. Nemndsforskriftens krav til medlemmenes yrkes- og utdanningsbakgrunn ble fastsatt samtidig med reorganiseringen av skatteetaten i 2008. I forarbeidene, Ot. prp. nr. 1 (2006-2007) s. 19, er det vist til at kompetansekrav til nemndsmedlemmene vil styrke

skattyters rettssikkerhet og at nemndene vil bli bedre rustet til å korrigere skattekontorenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse.

Dagens kompetansekrav til lederen og nestlederen av Klagenemnda for merverdiavgift ble innført da nemnda ble opprettet i 1970. Kravet om at minst ett av de øvrige medlemmene må være registrert eller statsautorisert revisor ble fastsatt ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. januar 2010.

Utviklingen har gått i retning av at skatte- og avgiftssakene har blitt mer omfattende og kompliserte. Det stilles derfor økte krav til kunnskap om økonomi, regnskap og jus for å sette seg inn i den enkelte sak. Høy faglig kompetanse blant nemndsmedlemmene er viktig for at nemnda skal kunne foreta en reell overprøving av skattekontorets vedtak. Kravene til hvem som kan være nemndsmedlem har blitt strengere de siste årene. Etter departementets vurdering er det behov for at vilkårene skjerpes ytterligere.

Departementet foreslår i punkt 10.1 at klagenemnda skal deles inn i avdelinger bestående av tre nemndsmedlemmer (alminnelige avdeling) og avdelinger bestående av fem medlemmer (stor avdeling). Videre skal nemnda ha en leder og en nestleder. Departementet foreslår at leder og nestleder skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer etter domstolloven § 54. Videre foreslår departementet at alle de øvrige nemndsmedlemmene skal ha utdannelse og arbeidserfaring som jurist, økonom, statsautorisert revisor eller registrert revisor. Det vil være en fordel om medlemmenes arbeidserfaring gjelder arbeid med skatte- og avgiftsspørsmål, men det foreslås ikke at det skal være noe absolutt krav om dette. De ulike fagområdene er alle sentrale på skatte- og avgiftsområdet, men fagområdene er ikke så spesialiserte at det er grunn til å foreslå at det enkelte nemndsmedlem skal representere et særlig fagområde.

Se forslag til ny nemndsforskrift § 3.

8 OPPNEVNING AV NEMNDSMEDLEMMER

8.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett oppnevnes medlemmene av de regionale skatteklagenemndene av fylkestingene i den enkelte region, jf. ligningsloven § 2-2 første ledd.

I nemndsforskriften §§ 1 og 2 er det gitt utfyllende bestemmelser om oppnevning av nemndsmedlemmer. Der er det blant annet fastsatt at fylkestingene oppnevner det antallet medlemmer og varamedlemmer som samsvarer med fylkets forholdsmessige

andel av befolkningen. Nemndas skal ha en leder som utnevnes av fylkestinget i det fylket hvor skattekontorets regionledelse har sitt sete. De øvrige fylkestingene i regionen rullerer på å oppnevne nestleder til nemnda.

Enhver stemmeberettiget person som er bosatt i det aktuelle fylket og er valgbar plikter å gjøre tjeneste som medlem av de regionale skatteklagenemndene, jf. ligningsloven § 2-6 nr. 1. Det følger av bestemmelsens nr. 2 at den som har fylt seksti år ved funksjonstidens begynnelse og den som har vært medlem av et ligningsorgan hele den foregående valgperiode kan kreve seg fritatt. Et oppnevnt medlem kan søke om å bli fritatt fra vervet for resten av perioden eller for en viss tid.

Departementet oppnevner medlemmene av skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 2.

Medlemmene av skatteklagenemnda og varamedlemmer oppnevnes for en periode på fire år, jf. ligningsloven § 2-8 første ledd. Departementet kan bestemme at medlemmer og varamedlemmer skal gjøre tjeneste til nytt valg eller ny oppnevning har funnet sted selv om fireårsperioden er utløpet, jf. § 2-8 annet ledd.

Medlemmene av Klagenemnda for merverdiavgift oppnevnes av departementet. Medlemmene oppnevnes for en bestemt periode, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 annet ledd. I praksis oppnevnes medlemmene for en periode på fire år.

8.2 Departementets vurderinger og forslag

Skatteklagenemnda skal være en klageinstans med hele landet som virkeområde. Når de regionale skatteklagenemndene skal avløses av en landsdekkende nemnd, er det etter departementets vurdering ikke lenger hensiktsmessig at fylkestingene oppnevner nemndsmedlemmene. Samtidig bør nemndas medlemmer oppnevnes av et organ utenfor Skatteetaten ettersom det er vedtak fra etaten som skal prøves av nemnda. Det foreslås derfor at Finansdepartementet skal oppnevne nemndsmedlemmene, jf. forslag til endring av ligningsloven § 2-3 nr. 2.

For at departementet skal få et utvalg å velge mellom, foreslås det at ulike interesseorganisasjoner gis anledning til å foreslå kandidater til vervet som nemndsmedlem. Departementet antar at aktuelle organisasjoner vil være Den norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Norges juristforbund, Næringslivets Hovedorganisasjon og Norske Siviløkonomers Forening og Skattebetalerforeningen. Oppnevningen er likevel

personlig i den forstand at det enkelte nemndsmedlem ikke skal representere den eller de organisasjonene som foreslo han eller henne.

Antallet nemndsmedlemmer må tilpasses den saksmengden det antas at klagenemnda skal behandle.

Departementet foreslår at nemndsmedlemmene skal oppnevnes for en periode på fire år, som i dag, jf. ligningsloven § 2-8 nr. 1.

Bestemmelsen om at nemndsmedlemmene skal gjøre tjeneste til ny oppnevning finner sted, foreslås videreført, jf. ligningsloven § 2-8 nr. 2.

I dag er det tjenesteplikt etter valg som medlem av de regionale skatteklagenemndene, mens det ikke er tilsvarende plikt for de som oppnevnes som medlemmer av nemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift. Strengere krav til faglig kompetanse og at den nye skatteklagenemnda skal oppnevnes av departementet, gjør det mindre hensiktsmessig å ha tjenesteplikt. Departementet foreslår derfor at det ikke skal være tjenesteplikt for oppnevning til den nye Skatteklagenemnda. Reglene om at den som er oppnevnt som medlem av en nemnd kan bli fritatt fra vervet etter søknad til organet som har oppnevnt vedkommende, foreslås også å gjelde for medlemmer av den nye skatteklagenemnda. Dette foreslås regulert i forskriften, se forslag til § 4 om fritak fra oppnevning. Ligningsloven § 2-6 foreslås opphevet.

Det må oppnevnes et antall varamedlemmer som kan erstatte nemndsmedlemmer som blir varig eller midlertidig ute av stand til å utføre vervet sitt. Departementet foreslår at disse skal oppnevnes av departementet på samme måte som de alminnelige nemndsmedlemmene, jf. forslag til ny nemndsforskrift § 1 første ledd.

9 SAKSFORBEREDELSE

9.1 Gjeldende rett

Saksforberedelsen for skatteklagenemnda er regulert i ligningsloven § 3-9.

Skattekontoret forbereder sakene som skal behandles av nemnda. I praksis skjer dette som regel ved at skattekontoret utarbeider innstilling til vedtak i saken. I tillegg utfører skattekontoret sekretariatsfunksjoner.

Også på merverdiavgiftsområdet skal skattekontoret forberede saker for nemnda og avgi innstilling til vedtak. Innstillingen skal inneholde en redegjørelse for de faktiske

forhold i saken og for anførslene i klagen. Sakens dokumenter skal følge skattekontorets innstilling, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-2 første ledd. I tillegg utfører skattekontoret sekretariatsfunksjoner.

9.2 Departementets vurderinger og forslag

Saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatte- og avgiftsområdet. Grunnlaget for avgjørelsen i nemnda legges i stor grad gjennom saksforberedelsen. I tillegg til forslaget om at den nye nemnda styrkes ved at det stilles strengere krav til nemndsmedlemmenes kompetanse enn det som gjelder for dagens nemnder, foreslår departementet endringer i reglene om saksforberedelsen av klagesakene.

Hovedregelen i forvaltningsretten er at det organet som fattet det påklagede vedtaket (underinstansen) spiller en sentral rolle i behandlingen av klagesaker jf. forvaltningsloven §§ 32 og 33. Klagen skal sendes til underinstansen og lovens system er at underinstansen skal få muligheten til å se på avgjørelsen på nytt, og foreta slike nye undersøkelser og eventuelle vurderinger som den mener klagen måtte gi grunn til. Underinstansen skal sende saken til klageinstansen dersom den ikke fatter nytt vedtak i saken. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken, men har ikke plikt til dette. Ved klagebehandlingen er utgangspunktet saken slik den er framstilt av underinstansen, samt klagerens og eventuelle andre parters anførsler. Klageinstansen har likevel et selvstendig ansvar for å påse at saken er så godt opplyst som mulig, og kan også be underinstansen om å foreta nærmere undersøkelser, jf. forvaltningsloven § 33 siste ledd. Klageinstansen treffer sin avgjørelse ved vedtak.

Når klager over forvaltningsavgjørelser behandles av kollegiale organer, som nemnder, er det valgt ulike løsninger for saksforberedelsen. Noen nemnder, som Utlendingsnemnda og Trygderetten, har eget sekretariat. For Trygderetten har likevel organet som har truffet det påklagede vedtaket en betydelig rolle i saksforberedelsen, jf. trygderettsloven § 13. Saksforberedelsen for Lånekassens klagenemnd er, som for skatteklagenemndene, lagt til det organet som traff det påklagede vedtaket i første instans.

Klager over skattekontorets vedtak i ligningssaker behandles av det skattekontoret som har fattet vedtaket som er påklaget. Skattekontoret skal foreta en vurdering av saken, herunder ta stilling til om det påklagede vedtaket skal endres til fordel for den skatte- og avgiftspliktige fordi det finner klagen begrunnet, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum. Dersom skattekontoret ikke fatter nytt vedtak i saken, skal det utarbeides innstilling til vedtak som sendes

nemnda til behandling. Skatteetaten har retningslinjer som fastsetter at klage over skattekontorets vedtak som hovedregel skal forberedes for nemnda av en ny saksbehandler, jf. SKD-melding 11/11 punkt 6. Kravet er satt av hensyn til troverdigheten til Skatteetatens klagesaksbehandling. I kritikken mot dagens klageordning har det likevel blitt hevdet at sosiale og kollegiale bånd mellom saksbehandlere kan være til hinder for at sakene blir behandlet på tilfredsstillende måte.

Flere hensyn gjør seg gjeldende ved vurderingen av hvordan klagesakene for nemndene bør forberedes. Det er ønskelig at klagesakene forberedes på en slik måte at saken får en ny og selvstendig gjennomgang av andre personer enn de som fattet det opprinnelige vedtaket. Samtidig bør det ikke etableres ordninger som gir unødige lang saksbehandlingstid. Lang saksbehandlingstid fører til at klageordningen som sådan blir mer kostnadskrevenne enn den bør være. Det er heller ikke i de skatte- og avgiftspliktiges interesse at regelverket utformes på en måte som gjør at det tar lang tid å få avklart deres rettigheter og plikter. Videre bør saksforberedelsen være fleksibel i den forstand at den må passe både for det store antallet relativt enkle saker som blir påklaget, og for de sakene som reiser vanskelige faktiske eller rettslige spørsmål.

Departementet foreslår etter en samlet vurdering at klagesakene som skal avgjøres av Skatteklagenemnda skal forberedes av et eget landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet. Det er viktig at sekretariatet med saksbehandlere og ledere etableres som en egen enhet uavhengig av skattekontorene. Dette vil sikre at klagesakene blir vurdert av nye saksbehandlere i et sekretariat som har distanse til tidligere avgjørelser, før de bringes inn for nemnda. Samlingen av saksforberedelsen til et landsdekkende sekretariat vil også bidra til økt rettslikhet, ved at like saker behandles likt uavhengig av hvilket skattekontor som fattet den påklagede avgjørelsen.

Forslaget om at et eget sekretariat skal forberede alle klagesaker for nemnda innebærer at sekretariatet skal gjøre seg kjent med og ta selvstendig stilling til alle saker som skal behandles av nemnda. Sekretariatet må kjenne saken godt nok til å vurdere om den er tilstrekkelig forberedt til at de kan fremme innstilling for nemnda.

Effektivitetshensyn og hensynet til sakens opplysning taler for at skattekontoret fortsatt har en rolle i klagesaksbehandlingen. Det er skattekontoret som mottar klagen og skattekontoret må vurdere om det som følge av klagen skal omgjøre sitt vedtak. Dersom skattekontoret kommer til at vedtaket bør omgjøres, skal kontoret som i dag selv foreta denne omgjøringen. Det er ikke nødvendig at slike saker belastes nemnda

eller sekretariatet til nemnda. En slik omgjøring vil føre til at klagen tas helt eller delvis til følge, og det er en fordel for de skatte- og avgiftspliktige at dette kan skje raskt.

Dersom skattekontoret kommer til at vedtaket ikke skal omgjøres, må det begrunne avgjørelsen. Det er naturlig at en begrunnet redegjørelse med en framstilling av saken inngår i saksdokumentene når saken går videre til sekretariatet. Mange klagesaker er relativt enkle og gjennomlesning av saken vil kunne være tilstrekkelig til at sekretariatet finner at den er godt nok forberedt til å behandles i nemnda. I andre saker vil det være behov for at sekretariatet foretar en grundigere vurdering og kvalitetssikring av saken. Departementet antar at dette primært vil være de sakene som er prinsipielle og/eller kompliserte, men at også andre typer saker kan være aktuelle. Ved oversendelsen til sekretariatet bør skattekontoret uttale seg om de mener at saken er prinsipiell eller reiser kompliserte rettsspørsmål eller om det er andre forhold som tilsier at saken bør undergis grundig behandling i sekretariatet, men det må være sekretariatet selv som avgjør hvilke saker det skal gå grundig inn i. Det vil kunne variere om og i hvilken grad skattekontoret skal være involvert i den videre saksforberedelsen, for eksempel ved at sekretariatet ber om tilleggsopplysninger fra skattekontoret. Det er imidlertid en forutsetning at sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken og det er sekretariatets syn på saken som skal komme til uttrykk i innstillingen til vedtak mv.

Sekretariatet må bemannes på en slik måte at det blir i stand til å ta selvstendig stilling til de påklagede vedtakene fra skattekontorene. Departementet legger til grunn at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere som utelukkende behandler klagesaker. Dette vil legge til rette for en effektiv saksbehandling og at det utvikles et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse. Se forslag til endring av ligningsloven § 3-9 og merverdiavgiftsforskriften ny § 12-2-1.

I tillegg til å forberede klagesakene bør sekretariatet ha ansvaret for administrative sekretariatsfunksjoner for klagenemnda. Sekretariatet bør ha oppgaven med å fordele saker mellom avdelingene, organisere saksbehandlingen og føre møteprotokoll når nemnda avgjør saker etter muntlig behandling.

Forslaget om å opprette et landsdekkende saksforberedende sekretariat for Skatteklagenemnda medfører enkelte endringer i saksgangen i skatte- og avgiftssaker.

Departementet foreslår at klagen fortsatt sendes til skattekontoret, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 3 og forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav a. Klager på vedtak om merverdiavgift må etter loven leveres til det skattekontoret som fattet vedtaket, mens

klager i skattesaker kan leveres til hvilket som helst skattekontor. Departementet foreslår at også klager på skattekontorets vedtak om merverdiavgift kan sendes ethvert skattekontor, se forslag til nytt fjerde ledd i merverdiavgiftsloven § 19-1.

Skattekontoret skal foreta en vurdering av saken, herunder ta stilling til om det påklagede vedtaket skal endres til fordel for den skatte- og avgiftspliktige fordi det finner klagen begrunnet, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum. Dersom skattekontoret ikke fatter nytt vedtak i saken, skal klagen oversendes sekretariatet.

Dersom sekretariatet kommer til at klagen er begrunnet, skal det selv kunne endre det påklagede vedtak eller sende det tilbake til skattekontoret med instruks om omgjøring. For at begge organene skal ha endringskompetanse, foreslår departementet endringer i ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og en ny bestemmelse i merverdiavgiftsforskriften § 12-1-1 som presiserer at både Skattedirektoratet og skattekontoret kan utøve omgjøringsmyndigheten som er tillagt underinstansen.

I motsatt fall – dersom sekretariatet kommer til at det påklagede vedtaket bør opprettholdes – skal det sende saken til nemnda for behandling.

10 ORGANISERING AV SKATTEKLAGENEMNDAS ARBEID

10.1 Organisering av nemnda i avdelinger, antall medlemmer i hver avdeling, beslutningsdyktighet

10.1.1 Gjeldende rett

Det følger av nemndsforskriften § 4 at lederen av skatteklagenemnda organiserer nemnda i avdelinger i samarbeid med skattekontoret. Det kan opprettes særskilte avdelinger for behandling av bestemte skattytergrupper eller sakstyper. Skattekontoret fordeler saker mellom avdelingene.

Skatteklagenemnda fatter vedtak i avdelinger som består av tre medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte. Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelsen i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, jf. ligningsloven § 3-10 første og annet ledd.

Skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker treffer avgjørelser i møte hvor minst

halvparten av medlemmene deltar, og hvor lederens stemme er avgjørende ved stemmelikhet. Skattedirektoratet kan godkjenne at skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene skal fatte vedtak i enkeltsaker der nemnda består av tre av nemndas medlemmer, jf. ligningsloven § 3-10 tredje og fjerde ledd.

Klagenemnda for merverdiavgift er beslutningsdyktig når minst tre av nemndas fem medlemmer deltar i avgjørelsen. Beslutninger treffes ved simpelt flertall. Ved stemmelikhet har nemndas leder eller lederens varamedlem dobbeltstemme, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-6.

10.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Skatteklagenemnda vil få så mange klagesaker til behandling at det ikke er praktisk mulig at alle nemndsmedlemmene skal delta ved behandling av samtlige saker. Det er derfor behov for at nemnda organiseres i avdelinger.

Det er i dag fem medlemmer i Klagenemnda for merverdiavgift og i skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker. I de regionale skatteklagenemndene er det tre medlemmer, hvis de ikke treffer avgjørelse i utvidet avdeling med fem medlemmer.

Skattedirektoratet har foreslått at Skatteklagenemnda deles i avdelinger som hver skal bestå av fem medlemmer, og at hver avdeling skal ha en leder og en nestleder. Ut i fra antatt antall klagesaker som skal behandles av nemnda foreslår direktoratet at det opprettes 13 avdelinger. Avdelingene skal hver for seg avgjøre de sakene de blir tildelt. Som utgangspunkt skal alle avdelingene få tildelt saker tilfeldig, men det legges til grunn at avdelingene i noen grad kan spesialiseres. Direktoratets forslag er basert på at avdelingen som hovedregel treffer avgjørelser skriftlig, men det legges til rette for at saker i større utstrekning enn i dag behandles i møter. Direktoratets forslag om saksbehandling, avgjørelsesform, stemmeregler med mer har mange likhetstrekk med Klagenemnda for merverdiavgift.

Det er etter departementets oppfatning ikke ønskelig at de enkelte avdelingene i den nye Skatteklagenemnda framstår som egne nemnder på mer eller mindre spesialiserte områder. Departementet foreslår derfor en noe annerledes måte å dele nemnda i avdelinger på, for å bidra til at nemnda fungerer som én nemnd. Departementet foreslår at nemnda organiseres i flere mindre avdelinger med tre medlemmer i hver (alminnelig avdeling) og en eller flere store avdelinger med fem medlemmer (stor avdeling). Det foreslås videre at det oppnevnes en leder, som blir leder av hele Skatteklagenemnda. Det bør også oppnevnes en nestleder som kan tre inn i stedet for leder ved behov. Som

nevnt i punkt 7 foreslås det å stille særlige krav til leder og nestleders utdanning og arbeidserfaring.

I likhet med ordningen for dagens skatteklagenemnder foreslår departementet at saken først skal gå til en avdeling med tre medlemmer. Dersom disse tre nemndsmedlemmene er enige kan de avgjøre saken. Departementet viser til at dagens skatteklagenemnder består av avdelinger med tre medlemmer som avgjør saker ved enighet. Disse avdelingene avgjør en rekke saker, og i praksis etter skriftlig behandling. Det er hensiktsmessig at saker som ikke framstår som tvilsomme fortsatt kan avgjøres på denne måten. Det gir muligheter for rask saksbehandling med begrenset ressursbruk i saker som egner seg for det. Dette må også ses i sammenheng med forslaget om å styrke kravene til nemndsmedlemmenes faglige kompetanse. Skattyter vil få sin sak vurdert av tre faglig kompetente nemndsmedlemmer som treffer avgjørelse i klagesaken dersom de er enige og ingen av medlemmene mener at saken bør behandles i stor avdeling.

Dersom nemndsmedlemmene er uenige, eller minst ett av medlemmene ber om det, går saken videre til stor avdeling for avgjørelse. Dagens ordning for skatteklagenemndene hvor avdelingen på tre utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, har vist seg å være lite hensiktsmessig fordi den er krevende å administrere og bidrar til unødvendige forsinkelser i saksbehandlingen. Dette tilsier at stor avdeling besettes uten hensyn til hvilke medlemmer som har behandlet saken i avdeling. Det vil føre til noe dobbeltbehandling ved at saken må behandles av nye nemndsmedlemmer, men saken vil til gjengjeld bli vurdert av flere. Det foreslås at stor avdeling alltid treffer sine avgjørelser i møte. Departementet foreslår også at Skatteklagenemndas leder og nestleder bare skal delta i stor avdeling, og at en av dem alltid skal delta når stor avdeling treffer avgjørelse. Normalt vil alle fem medlemmene delta. Av hensyn til en effektiv saksavvikling bør stor avdeling ha mulighet til å treffe avgjørelse selv om ikke alle medlemmer deltar. Det foreslås at minst tre medlemmer må delta, og at nemndas leder eller nestleder har dobbeltstemme ved stemmelikhet. For de andre nemndsmedlemmene foreslås det at de deltar i alminnelig avdeling og stor avdeling etter en rulleringsordning. Se forslag til ny nemndsforskrift §§ 2 og 8.

Departementet har lagt vekt på at nemnda ved en slik organisering i større grad vil framstå som ett organ. At den samlede nemnda får én leder vil kunne gi nemnda en tydelig og samlende profil, samtidig som lederen vil kunne tildeles særskilte funksjoner knyttet til administreringen av nemnda. Viktige oppgaver som kan legges til nemndas leder er å fordele nemndas medlemmer på de ulike avdelingene og sørge for en hensiktsmessig rullering av medlemmene mellom alminnelig avdeling og stor avdeling.

Nemndas leder vil også kunne ha en viktig rolle når det gjelder spesialisering av de enkelte avdelingene. Lederen vil videre kunne ha en rolle ved utarbeidelse av retningslinjer for hvordan saker skal fordeles på de ulike avdelingene.

Departementet foreslår at sekretariatet skal ha ansvar for å organisere nemnda i avdelinger, men at organiseringen skal godkjennes av nemndas leder. Se forslag til ny nemndsforskrift § 2.

10.2 Fordeling av saker mellom avdelingene

10.2.1 Gjeldende rett

Det følger av nemndsforskriften § 4 annet ledd at skattekontoret skal fordele saker mellom avdelingene i skatteklagenemnda.

10.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt i avsnitt 8.2. skal det saksforberedende organet fungere som sekretariat for den nye klagenemnda. Departementet foreslår derfor at sekretariatet også skal overta skattekontorets oppgave med å fordele saker mellom nemndas avdelinger.

Departementet legger til grunn at det utarbeides retningslinjer for fordeling av saker mellom avdelingene, og at disse utarbeides av sekretariatet i samarbeid med nemndas leder. Det vises til forslag til ny nemndsforskrift § 2.

Departementet legger til grunn at sakene i utgangspunktet skal fordeles tilfeldig mellom de alminnelige avdelingene. Dette utgangspunktet gjør det mulig å utnytte ledig kapasitet i de ulike avdelingene, i tillegg til at det sikrer at nemndsmedlemmene får "breddeerfaring" gjennom sakene de har til behandling. Hensynet til likebehandling og koordinering av større sakskomplekser tilsier likevel at det bør være en viss grad av spesialisering, slik at bestemte grupper av skatte- og avgiftspliktige eller grupper av saker behandles av én eller flere utvalgte avdelinger

Også etter gjeldende rett er det lagt til rette for en viss spesialisering ved at saker skal avgjøres av den skatteklagenemnda departementet bestemmer, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 2, og at det i den enkelte nemnd kan opprettes særskilte avdelinger for behandling av bestemte skattytergrupper eller sakstyper, jf. nemndsforskriften § 4 første ledd annet punktum.

Eksempler på saker som kan være egnet for spesialisering, er saker om merverdiavgift og saker som gjelder skattytere som behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Departementet antar at

behovet for å legge enkelte saker eller grupper av saker til én eller flere avdelinger kan endre seg over tid, for eksempel som følge av den generelle samfunnsutviklingen og at det som til enhver tid er Skatteetatens satsingsområder påvirker hvilke saker klagenemnda får til behandling.

Stor avdeling vil måtte behandle alle typer saker og det er dermed mindre rom for spesialisering. Departementet viser imidlertid til at det kan være behov for mer enn én stor avdeling. I så fall vil det være mulighet for en viss grad av spesialisering også i stor avdeling.

Klager over gebyr ilagt av Skattedirektoratet ved for sent eller ikke innleverte oppgaver, jf. ligningsloven § 10-8, behandles i dag av skatteklagenemnda i Skatt nord.

Departementet legger til grunn at denne type saker vil kunne legges til en av de alminnelige avdelingene i den nye Skatteklagenemnda. Dersom medlemmene i denne avdelingen ikke kommer til enighet kan saken gå videre til stor avdeling for avgjørelse. På samme måte legger departementet til grunn at den nye Skatteklagenemnda blir særskilt avgjørelsesmyndighet etter ligningsloven § 8-5, jf. skatteloven § 18-7 om skattested ved skattlegging av kraftforetak. Se forslag til endring av ligningsloven § 10-8 og § 8-5.

10.3 Avgjørelsesform – skriftlig eller muntlig behandling

10.3.1 Gjeldende rett

Det følger av ligningsloven § 3-10 første ledd at skatteklagenemnda skal fatte avgjørelser skriftlig eller i fulltallig møte. Lovens utgangspunkt er dermed at de to behandlingsformene er likestilt. Dersom det er dissens i avdelingen (som består av tre av nemndas medlemmer), skal saken likevel avgjøres i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder. Nemndas leder har også myndighet til å bestemme at andre saker skal behandles i møte.

Skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal som hovedregel treffe vedtak i møte, jf. ligningsloven § 3-10 annet ledd første ledd.

På merverdiavgiftsområdet avgjør lederen av Klagenemnda for merverdiavgift om en sak skal behandle skriftlig eller i møte. En sak skal likevel behandles i møte når minst to av nemndas medlemmer krever det, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-3.

Når Klagenemnda for merverdiavgift behandler en sak skriftlig, skal klagenemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. De medlemmene som er enige i innstillingen fra skattekontoret, kan vise til denne. De øvrige medlemmene skal grunngi voteringen, jf. § 12-2-4. Når nemnda behandler en sak i møte, skal det føres en møteprotokoll som viser voteringen. De medlemmene som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen, jf. § 12-2-5.

10.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Hensynet til den skatte- og avgiftspliktiges rettssikkerhet kan isolert sett tale for at nemnda i størst mulig grad bør avgjøre saker i møter der nemndsmedlemmene har anledning til å diskutere sakenes faktiske og rettslige sider (muntlig behandling). Utstrakt møtebehandling fører på den annen side til at klageordningen blir mindre effektiv og det forlenger saksbehandlingstiden.

Sakene som klagenemnda skal behandle vil være ulike og av varierende kompleksitet. Fordelingen av nemndas ressursbruk bør ideelt sett reflektere dette på en slik måte at vanskelige eller prinsipielt viktige saker behandles i møter, mens enkle saker behandles skriftlig.

Etter departementets vurdering er det derfor ikke hensiktsmessig å oppstille regler om at sakene i Skatteklagenemnda må avgjøres ved møtebehandling eller at den skatte- og avgiftspliktige skal kunne kreve at saken behandles muntlig.

Departementet foreslår at saker som behandles i alminnelig avdeling behandles skriftlig. Dette er saker som bare blir avgjort dersom alle tre nemndsmedlemmene er enige i resultatet. Dersom ett eller flere av nemndsmedlemmene mener at saken bør behandles muntlig går saken til behandling i stor avdeling.

Departementet foreslår at stor avdeling alltid treffer sine avgjørelser i møte. Departementet legger til grunn at de store avdelingene vil ha jevnlig møter hvor de behandler saker som er kommet fra de alminnelige avdelingene. Møtene vil kunne holdes etter en fast plan, og medlemmene vil få saksdokumentene tilsendt før møtet. Dersom noen av medlemmene melder forfall vil andre nemndsmedlemmer kunne innkalles. Departementet ser likevel at det ved forfall kort tid før møtet kan være behov for at stor avdeling kan treffe avgjørelse selv om ikke alle medlemmer deltar, men da slik at nemndas leder eller nestleder har dobbeltstemme.

Departementet foreslår at dette reguleres i forskrift, og at ligningsloven § 3-10 oppheves. Det vises til forslag til ny nemndsforskrift § 4 og § 7.

Spørsmålet om skriftlig eller muntlig behandling må sees i sammenheng med ordningen for godtgjørelse av nemndsmedlemmer. Godtgjørelsen til medlemmene av de regionale skatteklagenemndene utgjorde tidligere et fast beløp basert på et overslag over den samlede tiden det ble antatt at ville gå med til å utføre vervet. Den faste godtgjørelsen omfattet dermed både tiden som gikk med til skriftlig behandling og behandling av saker i møte. Ordningen har blitt kritisert med den begrunnelse at den ikke ga nemndsmedlemmene et tilstrekkelig incentiv til å be om muntlig behandling i saker der det var behov for dette. Fra og med 2014 er godtgjørelsesordningen endret slik at medlemmene av de regionale skatteklagenemndene godtgjøres med et fast grunnbeløp og et variabelt beløp for møtedeltakelse. Medlemmene av skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift godtgjøres allerede fra tidligere etter en fast og en variabel del.

Departementets forslag om organisering av nemnda i alminnelig avdeling som alltid behandler saker skriftlig og stor avdeling som alltid behandler saker i møte, gjør det nødvendig med en annerledes godtgjøringsordning. Det er viktig at godtgjørelsesordningen for medlemmene av den nye Skatteklagenemnda utformes slik at den støtter opp under en god arbeidsform i nemnda.

Departementet foreslår at klagenemndas medlemmer skal gi skriftlig uttrykk for voteringen når klagenemnda avgjør saker etter skriftlig behandling. Det vil bare være aktuelt ved behandling i alminnelig avdeling. De nemndsmedlemmene som er enige i innstillingen fra sekretariatet, kan vise til denne. De øvrige medlemmene skal grunngi voteringen. Når dissenser grunngis, vil disse kunne bli en del av saksframlegget for stor avdeling. Det vises til forslag til ny nemndsforskrift § 6.

Når nemnda behandler saker i møte, skal det føres en møteprotokoll som viser voteringen. De medlemmene som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen, jf. forslag til ny nemndsforskrift § 7 første ledd.

10.4 Møterett og møteplikt ved muntlig behandling av saker

10.4.1 Gjeldende rett

Når skatteklagenemnda avgjør saker i møte, har skattekontoret rett til å møte og gi uttalelse. Skattekontoret plikter å møte og gi uttalelse når skatteklagenemnda krever det, jf. ligningsloven § 3-9 tredje ledd. Det finnes ikke bestemmelser som gir skattyteren rett til å møte og tale sin sak for nemnda.

I merverdiavgiftsforskriften § 12-2-5 er det fastsatt at lederen av Klagenemnda for merverdiavgift kan bestemme at skattekontoret og klageren skal ha rett til å møte i nemnda.

10.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Hovedregelen i forvaltningsretten er at klagesaker behandles skriftlig. Klagen skal fremmes i skriftlig form, jf. forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav a og ligningsloven § 9-2 nr. 2. Saken avgjøres deretter uten at klageren har noen rett til muntlig å fremlegge sin sak for klageorganet i muntlig form. Forvaltningsprosessen skiller seg på dette punktet fra det som gjelder på domstolstadiet der muntlig behandling er hovedregelen.

Skatteklagenemnda skal behandle mange saker hvert år. En stor del av disse vil bli avgjort i alminnelig avdeling etter skriftlig behandling, men det er også et betydelig antall saker som vil bli behandlet av stor avdeling i møte. Det er behov for at nemnda skal kunne organisere møtene sine på en fleksibel måte, for eksempel ved at flere saker kan behandles i ett og samme møte, at én sak behandles over flere møter og at møtene holdes på tidspunkter som passer nemndas medlemmer. En rett for den skatte- og avgiftspliktige til å møte i klagenemnda vil i praksis gi lengre saksbehandlingstid i skatte- og avgiftssaker og gjøre klageordningen betydelig mer ressurskrevende enn det den er i dag. Etter departementets vurdering er det derfor ikke hensiktsmessig å endre lovens utgangspunkt om at den skatte- og avgiftspliktige ikke har krav på å møte for klagenemnda.

Det er ikke noe i veien for at klagenemnda selv ber den skatte- og avgiftspliktige om å møte, dersom den i enkeltsaker mener at dette er hensiktsmessig. Departementet foreslår at det gis bestemmelser som presiserer at nemnda har anledning til å gi den skatte- og avgiftspliktige adgang til å møte og gi uttalelse, jf. forslag til ny nemndsforskrift § 7 annet ledd.

Skattekontoret har i dag i de fleste tilfeller en relativt beskjeden rolle under møtene i skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift. Sekretariatet som skal forberede saker for den nye Skatteklagenemnda skal normalt ha gitt uttrykk for sin vurdering av saken i innstillingen til vedtak mm som foreligger på møtetidspunktet. Sekretariatet har derfor ikke behov for møterett begrunnet i hensynet til å argumentere for et bestemt utfall av saken. Hensynet til effektiv saksavvikling tilsier imidlertid at sekretariatet er til stede for å føre protokoll mv. og utføre andre administrative oppgaver i forbindelse med møtebehandlingen. Sekretariatet vil også kunne presentere

saken på overordnet nivå eller bistå med konkrete saksopplysninger, men bare dersom nemnda selv ber om det. Departementet foreslår derfor at sekretariatet skal møte når klagenemnda behandler saker muntlig, jf. forslag til ny nemndsforskrift § 7 annet ledd.

Det har vært reist kritikk mot dagens ordning som innebærer at skattekontoret møter når skatteklagenemnda avgjør saker ved muntlig behandling, mens skattyter ikke har noen tilsvarende møteadgang. Departementet understreker at sekretariatets møterett ikke er ment å brukes til å gi noen utførlig redegjørelse for skattemyndighetenes syn på de omtvistede spørsmålene i saken. Det er en forutsetning at sekretariatets vurderinger fremgår av innstillingen til nemndsvedtak og eventuelle andre dokumenter som den skatte- og avgiftspliktige har hatt rett til innsyn i og kunnet kommentere. Sekretariatets rolle i møtet skal i første rekke være å føre protokoll og utføre andre administrative oppgaver. Sekretariatet skal bare på forespørsel fra nemnda kunne presentere saken på et overordnet nivå, avklare misforståelser etc. Dersom det er behov for at sekretariatet skal gi en mer utførlig vurdering av klagesaken, tilsier hensynet til den skatte- eller avgiftspliktiges rettssikkerhet at han eller hun gis tilsvarende anledning til å møte og avgi uttalelse. Hvorvidt den skatte- og avgiftspliktige skal gis møterett, skal som nevnt bestemmes av nemnda i den enkelte sak. I slike tilfelle vil det også være et alternativ at nemnda bestemmer at saken går tilbake til sekretariatet for ytterligere skriftlig saksbehandling.

11 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Forslaget vil medføre økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten. Skattedirektoratet anslår at forslaget vil øke Skatteetatens økonomiske og administrative kostnader med om lag 25 mill. kroner. Anslaget er basert på forventet antall saker som skal behandles i sekretariatet og nemnda, antall nemndsmedlemmer, antall ansatte i sekretariatet, og rollefordelingen mellom skattekontoret og sekretariatet.

Finansdepartementet skal oppnevne medlemmene av Skatteklagenemnda. I dag har departementet bare ansvaret for å oppnevne medlemmene av Klagenemnda for merverdiavgift, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Riksskattenemnda. Forslaget vil innebære at et langt større antall medlemmer som skal oppnevnes av Finansdepartementet, og vil derfor medføre noe økt arbeidsbelastning for departementet.

Fylkeskommunene vil få noe reduserte administrative kostnader som følge av at de ikke lenger skal være involvert i prosessen med å oppnevne nemndsmedlemmer.

Den nye nemndsstrukturen antas ikke å medføre vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser for de skatte- og avgiftspliktige.

12 FORHOLDET TIL NY SKATTEFORVALTNINGSLOV

Som nevnt i punkt 3 arbeider departementet med å samle saksbehandlingsreglene i skatte- og avgiftssaker skal i en skatteforvaltningslov. I den nye loven er det naturlig med felles regulering av klage på vedtak som gjelder skatt eller merverdiavgift.

Departementet tar sikte på at forslaget til ny skatteforvaltningslov sendes på høring i løpet av 2014. Det er foreløpig ikke tatt stilling til når en ny lov kan tre i kraft. Endringene i nemndsstrukturen vil dermed kunne bli iverksatt før den nye loven. I høringsnotatet her foreslår departementet derfor bestemmelser tilpasset regelverksstrukturen i den gjeldende lignings- og merverdiavgiftslovgivningen. Det er i dag enkelte forskjeller mellom klagereglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, i tillegg til at forvaltningsloven kommer til anvendelse i avgiftssaker. Dette innebærer at det i en overgangsfase vil være slik at klagenemndas myndighet mv. er noe forskjellig avhengig av om den behandler en sak om skatt eller merverdiavgift. Et eksempel på dette er at nemnda på skatteområdet vil ha en viss adgang til å avgjøre saker som skattemyndighetene tar opp til endring på eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 3, mens den i saker om merverdiavgift er et rent klageorgan, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd. Et annet eksempel er at det i praksis er antatt at klagenemnda i merverdiavgiftssaker kan omgjøre egne vedtak i medhold av forvaltningsloven § 35, mens det etter ligningslovens system ikke er adgang for nemnda til å endre vedtak det selv har fattet.

13 FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTSTEKST

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-2 oppheves.

§ 2-3 skal lyde:

§ 2-3 *Sentrale ligningsmyndigheter*

1. Skattedirektoratet og *Skatteklagenemnda* er sentrale ligningsmyndigheter.
2. *Departementet oppnevner medlemmer av Skatteklagenemnda.*
3. *Departementet gir forskrifter om oppnevning, sammensetning og organisering av Skatteklagenemnda.*

Ny § 2-4a skal lyde:

§ 2-4a *Nemndenes uavhengige stilling*

(1) Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke instruere Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt generelt eller i enkeltsaker.

(2) Med unntak av endringsadgangen etter § 9-5 nr. 1, kan departementet og ligningsmyndighetene ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

§ 2-5 skal lyde:

§ 2-5. *Utelukkingsgrunner*

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4 er

- a) riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadjutanter og politifullmektiger,
- b) skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontorer, jf. skattebetalingsloven § 2-1,
- c) tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene,
- d) enhver som er fradømt stemmerett i offentlige anliggender,
- e) enhver som i løpet av de siste ti årene er straffet for overtredelse av denne lov, skatteloven, skattebetalingsloven, straffeloven § 406, regnskapsloven eller lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer m.v., og
- f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt skjerpet tilleggsskatt etter § 10-5.

§ 2-6 oppheves.

§ 2-7 skal lyde

§ 2-7. *Samtidige verv*

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn ett ligningsorgan etter §§ 2-3 og 2-4.

§ 2-8 nr. 1 skal lyde:

1. Medlemmer av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4, og varamedlemmer oppnevnes for fire år.

§ 3-4 nr. 4 første punktum skal lyde:

4. Skattekontorets avslag på krav etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er begrunnet i nr. 2 c eller e eller kravet satt fram under forberedelse av en sak for *Skatteklagenemnda*.

§ 3-8 nr. 1 bokstav f skal lyde:

- f. han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av *Skatteklagenemnda*.

§ 3-9 skal lyde:

§ 3-9. Saksforberedelse

Skattedirektoratet er sekretariat for Skatteklagenemnda og forbereder saker som skal avgjøres av nemnda.

§ 3-10 oppheves.

§ 8-5 skal lyde:

§ 8-5. Særskilt avgjørelsesmyndighet

De verdier som er nevnt i skatteloven § 18-7 første ledd bokstavene b og c om fordeling av dem mellom kommunene fastsettes av *Skatteklagenemnda* etter oppgave fra Norges vassdrags- og energidirektorat. Før Norges vassdrags- og energidirektorat gir sin oppgave, skal det ha gitt eieren av elektrisitetsverket og *Skatteklagenemnda* anledning til å uttale seg. *Skatteklagenemndas* avgjørelser etter denne paragraf kan ikke påklages.

§ 9-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

- b. til *Skatteklagenemnda* over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9 eller

§ 9-5 nr. 3 skal lyde:

3. *Skattedirektoratet* kan kreve at *Skatteklagenemnda* overprøver skattekontorets vedtak i endringssak.

§ 9-5 nr. 5 oppheves.

§ 9-8 nr. 1 annet punktum skal lyde:

1. Skattekontoret og *Skattedirektoratet* kan avgjøre klage etter § 9-1 nr. 1 bokstav b når de finner klagen begrunnet.

§ 9-8 nr. 2 skal lyde:

2. Saker etter dette kapittel behandles og avgjøres av det *skattekontor departementet* bestemmer.

§ 9-11 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. Når *Skatteklagenemnda* endrer en ligningsavgjørelse til fordel for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader.

§ 9-11 nr. 2 oppheves.

§ 9-11 nr. 5 skal lyde:

5. Skattyteren kan påklage *Skattedirektoratets* avgjørelse til *Skatteklagenemnda* innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram. *Skatteklagenemndas avgjørelse kan ikke påklages*. Bestemmelsene i nr. 1 og 4 får tilsvarende anvendelse ved endring av avgjørelse om dekning av sakskostnader.

§ 10-8 femte ledd annet punktum skal lyde:

Skatteklagenemnda er klageorgan for vedtak truffet av Skattedirektoratet.

§ 11-1 annet ledd tredje punktum oppheves.

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 4-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke instruere skatteklagenemnda generelt eller i enkeltsaker. Med unntak av etter det som følger av § 4-7, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1, kan departementet og ligningsmyndighetene ikke endre vedtak fra den særskilte skatteklagenemnda.

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-2 skal lyde:

§ 12-2. Sentrale avgiftsmyndigheter

- (1) Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Skatteklagenemnda er sentrale avgiftsmyndigheter. Oppnevning av medlemmer av Skatteklagenemnda, sammensetning og organisering av nemnda følger av ligningsloven §§ 2-3 annet og tredje ledd, 2-5, 2-6, 2-7 og 2-8.*

§ 12-3 skal lyde:

§ 12-3 Skatteklagenemndas uavhengige stilling

- (1) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke instruere Skatteklagenemnda, generelt eller i enkeltsaker.*
(2) Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke omgjøre vedtak fra Skatteklagenemnda.

§ 19-1 først ledd første punktum skal lyde:

Skatteklagenemnda avgjør klage over skattekontorets eller Skattedirektoratets vedtak etter § 18-1, § 18-3, § 18-4 første og annet ledd, § 21-2 og § 21-3.

§ 19-1 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Skattedirektoratet kan likevel samtykke i at saker som nevnt i første og annet punktum som har prinsipiell interesse, bringes inn for *Skatteklagenemnda*.

§ 19-1 fjerde ledd skal lyde:

Klage over skattekontorets vedtak om merverdiavgift leveres til skattekontoret.

§ 19-2 skal lyde:

§ 19-2. Sakskostnader

(1) Dersom *Skatteklagenemnda* endrer et vedtak til gunst for klager, avgjør skattekontoret om det skal tilkjennes sakskostnader etter forvaltningsloven § 36.

(2) Skattekontorets vedtak etter første ledd kan påklages til *Skatteklagenemnda*.

§ 20-2 første ledd første punktum skal lyde:

Staten kan ved søksmål få prøve om vedtak fattet av *Skatteklagenemnda* skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feil faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et rettsspørsmål.

§ 20-2 annet ledd skal lyde:

Søksmål rettes mot *Skatteklagenemnda* ved lederen.

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 10 tredje ledd skal lyde:

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til *Skatteklagenemnda*.

Forskrift dd. mmmm åååå om oppnevning, sammensetning og organisering av Skatteklagenemnda

Fastsatt av Finansdepartementet dd. mmmm åååå med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 2-3 tredje ledd.

§ 1. Leder og nestleder, og antall medlemmer og varamedlemmer i Skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda skal ha en leder og en nestleder. Departementet fastsetter hvor mange øvrige medlemmer og varamedlemmer som skal oppnevnes til *Skatteklagenemnda*.

§ 2. Organisering av nemnda i avdelinger

Skattedirektoratet organiserer *Skatteklagenemnda* i avdelinger. Det skal være flere avdelinger med tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling med fem medlemmer (stor avdeling). Lederen for *Skatteklagenemnda* og nestlederen skal delta i stor avdeling. De øvrige nemndsmedlemmene skal delta i stor avdeling og alminnelig avdeling etter en rulleringsordning. Lederen for *Skatteklagenemnda* skal godkjenne organiseringen.

Skattedirektoratet fordeler saker mellom avdelingene. Alle saker skal behandles i alminnelig avdeling. Dersom alminnelig avdeling ikke avgjør saken ved enighet eller dersom minst ett av medlemmene krever det, skal saken gå videre til behandling i stor avdeling.

§ 3. Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og arbeidserfaring

1. Lederen og nestlederen i *Skatteklagenemnda* skal oppfylle vilkårene for være tingrettsdommer i domstoloven § 54. De øvrige medlemmene av nemnda og varamedlemmer skal ha utdanning og yrkeserfaring som:
 - a) jurist,
 - b) økonom, eller

c) statsautorisert revisor eller registrert revisor.

§ 4 Fritak fra oppnevning som nemndsmedlem

Departementet kan etter søknad fritak oppnevnt medlem av eller varamedlem til Skatteklagenemnda fra vervet. Fritaket kan gjelde for resten av funksjonstiden eller for en viss tid.

§ 5. Skriftlig eller muntlig behandlingsform

Avdeling med tre medlemmer (alminnelig avdeling) avgjør saker etter skriftlig behandling, Avdeling med fem medlemmer (stor avdeling) avgjør saker i møte.

§ 6. Skriftlig behandling

Når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen.

§ 7. Muntlig behandling

(1) Når Skatteklagenemnda behandler saker i møte, skal det føres møteprotokoll. Protokollen skal vise voteringen. De medlemmer som er enige i innstillingen, kan vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen i protokollen.

(2) Skattekontoret skal møte når klagenemnda avgjør saker i møte. Skatteklagenemnda kan i den enkelte sak bestemme at skattyter skal ha adgang til å møte i nemnda.

§ 8. Beslutninger i Skatteklagenemnda

(1) Alminnelig avdeling er beslutningsdyktig når alle tre medlemmer deltar i voteringen og treffer avgjørelser ved enighet.

(2) Stor avdeling er beslutningsdyktig når minst tre medlemmer inkludert nemndas leder eller nestleder er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall. Ved stemmelikhet har leder eller nestlederen dobbeltstemme.

§ 9. Ikraftsetting. Oppheving av andre forskrifter.

Forskriften trer i kraft dd. mmmm åååå. Fra samme tidspunkt oppheves forskrift 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene og forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda.

Forskrift dd. mmmm åååå om endring av forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eideomsskatt for kraftanlegg

Fastsatt av Finansdepartementet dd. mmmm åååå med hjemmel i lov 6 juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane og lov 13. juni 1980 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 8-6

I

§ 5 annet ledd skal lyde:

(2) Eideomsskattepliktige kan påklaga Sentralskattekontoret for storbedrifter si avgjerd etter første leden til *Skatteklagenemnda*.

II

Forskriften trer i kraft dd. mmm åååå

Forskrift dd. mmmm åååå om endring av forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Fastsatt av Finansdepartementet dd.mm.åååå med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatt § 16-50 annet ledd.

I

§ 16-50 skal lyde:

- (1) Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for unndratt skatt, trygdeavgift og *merverdiavgift til Skatteklagenemnda*.

II

Forskriften trer i kraft dd. mmmm. åååå.

Forskrift dd. mmmm åååå om endring av forskrift 15. desember 2009 nr. 154 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

Fastsatt av Finansdepartementet dd. mmm åååå med hjemmel i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 12-2 tredje ledd

I

§ 12-2-1 skal lyde:

§ 12-2-1. Saksforberedelse

Skattedirektoratet er sekretariat for Skatteklagenemnda og forbereder saker som skal avgjøres av nemnda. Skattekontoret og Skattedirektoratet utøver den myndigheten som er tillagt underinstansen etter forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum.

§ 12-2-2 til § 12-2-6 oppheves.

II

Forskriften trer i kraft dd. mmmm åååå.