

Frederik Zimmer
Professor, dr. juris

Institute of public and international law
University of Oslo
Karl Johans gt. 47
P.O.Box 6706 St. Olavs plass
0130 Oslo
Norway
Telephone: + 47 22 85 94 33
Telefax: + 47 22 85 94 20
E-mail: frederik.zimmer@jus.uio.no

Home:
Tennisveien 30A
0777 Oslo
Norway
Telephone: + 47 22 14 14 85

Finansdepartementet

Endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet – høringsuttalelse

Jeg er enig i de meste av det som foreslås i høringsnotatet av 28. april i år, og jeg mener at forslaget representerer et stort fremskritt. Først og fremst støtter jeg forslaget om at saksforberedelsen legges til en egen enhet uavhengig av skattekontorene. Dette har i flere tiår vært et ankepunkt mot klageordningen i skatteretten.

Jeg støtter også forslaget om en sentral nemnd (pkt. 6.2). Her er jeg likevel ikke overbevist om at dagens særlige nemnder ved SfS og SfU samt Klagenemnda for merverdiavgift bør trekkes inn i den sentrale nemnda. Hovedbegrunnelsen for denne tvilen er at en slik ordning uvegerlig vil lede til lavere kompetanse hos medlemmene – i strid med et hovedformål med reformen ellers. Nemndene vil også ordinært få bare tre medlemmer mot nå fem. Disse nemndene sammensettes i dag av eksperter på området. Etter forslaget skal medlemmene av klagenemnda riktignok være jurister, økonomer eller revisorer. Men det er en kjent sak at bare de færrest jurister har noen dypere innsikt i skatterett (og det gjelder formodentlig også for økonomer). Det heter riktignok lenger ute i notatet (pkt. 10.2.2) at man kan tenke seg en viss spesialisering, og nettopp saker som i dag hører under disse nemndene, nevnes som eksempler. Men dette er likevel unntak fra en hovedregel om tilfeldig fordeling av sakene mellom de alminnelige avdelingene, og spesialisering er uansett ikke særlig aktuelt stor avdeling. Dette kan også få betydning for rekrutteringen til nemnda: Eksperter som kan tenke seg å sitte i en spesiell nemnd, vil kunne vegre seg når de «risikerer» å måtte forholde seg til alle mulige skatte- og avgiftsspørsmål.

Begrunnelsen som gis i høringsnotatet (s. 11), er ikke overbevisende. Det heter at forslaget «vil lette fordelingen av saker». Men om man opprettholder nemndene, blir det ikke nødvendig med noen fordeling av disse sakene. Det heter videre at forslaget vil «gi større muligheter for spesialisering». Virkningen vil den motsatte, som vist foran. Endelig heter det at forslaget vil gi større muligheter til å utnytte ledig kapasitet. Dette siste er det kanskje noe i (selv om det neppe kan referere seg til kapasiteten i disse nemndene, som vel må anses som fullt utnyttet), men det er uansett et lite vektig argument.

Også for spesialnemndene er det imidlertid behov for å løfte saksforberedelsen for klagebehandlingen ut fra skattekontoret. En løsning kan være at saksforberedelsen foregår ved det sentrale sekretariatet, men at avgjørelsen fattes av de særlige nemndene, som altså opprettholdes som nå.

Som alt nevnt er forslaget om at saksforberedelsen skal løftes ut av skattekontorene, det aller viktigste i høringsnotatet. For at forberedelsen av klagesaken skal innebære en ny og selvstendig vurdering, er det ikke tilstrekkelig at man – som i dag – skifter saksbehandler, for også den nye saksbehandleren er underordnet kontorets ledelse, der ligningsvedtaket i første instans er, eller bør være, forankret i kompliserte saker. Saksforberedelsen må derfor foretas av noen som ikke er underordnet skattekontorets ledelse. Slik sett representerer forslaget et stort fremskritt.

Men forslaget har betenkelig sider. Det saksforberedende organ er riktignok uavhengig av skattekontorene, men det er ikke uavhengig av Skattedirektoratet. Det fremgår tvert om av forslaget til forskrift at det saksforberedende organet skal organiseres som en avdeling i Skattedirektoratet. Dette innebærer at Skattedirektoratet kan instruere ledelsen og de ansatte ved det saksforberedende organet, ikke bare om saksbehandling og i generelle spørsmål, men også om hvilken rettsoppfatning som legges til grunn i konkrete saker. Og dette er neppe bare en teoretisk mulighet. Da det for ca. ti år siden var spørsmål om hvilken betydning en avgjørelse av EFTA-domstolen skulle ha for visse skattespørsmål i Norge, ble skattekontorene instruert om å legge et bestemt (og uholdbart, skulle det vise seg) rettsyn til grunn for sine innstillinger i klagesaker. Fra de senere år ser noe lignende ut til å ha skjedd i spørsmålet om skatteplikt for forskningsinstitutter. Muligheten for slik instruksjon vil kunne undergrave tilliten til det saksforberedende organet. Siden nemndene ikke kan instrueres, kan man også komme i den posisjon at saksforberedelsen skjer på et annet rettslig grunnlag enn det nemnda vil legge til grunn – slik det klart ble illustrert i sakene om betydningen av den nevnte avgjørelsen i EFTA-domstolen. Dette reiser også spørsmålet om nemnda kan forlange å få saken forberedt ut fra et annet rettsyn enn det Skattedirektoratet har instruert om.

Det er neppe avgjørende motforestillinger mot at sekretariatet rent organisatorisk ligger under direktoratet. Men det bør inntas en bestemmelse, helst i selve loven, som avskjærer instruksjonsrett. Det kan for eksempel gjøres ved at forslaget til lignl. § 2-4a nr. 1 ikke bare gjelder for de aktuelle nemndene, men også for deres saksforberedende organ.

Av utkastet til forskrift § 4 fremgår at Skattedirektoratet – dvs. den saksforberedende avdelingen – skal organisere nemnda i avdelinger og fordele sakene mellom avdelingene. Skatteklagenemndas leder skal godkjenne organiseringen, men skal etter forslaget ikke ha noen innvirkning fordeling av sakene. Etter min mening bør lederen ha det overordnede ansvaret på begge punkter, selv om arbeidet i praksis blir utført av sekretariatet. Man vil på denne måten gardere seg bedre mot påstander, i en tilspisset situasjon, om at sekretariatet fordeler spesielle saker til antatt «statsvennlige» avdelinger. Også i avveiningen mellom tilfeldig fordeling av saker og spesialisering innen nemnda, bør lederen av nemnda ha det siste ord.

Forslaget om inndeling i alminnelige og stor nemnd bør gjennomtenkes. Ordningen innebærer at over alt hvor saker skal behandles i stor nemnd, skal helt nye nemndsmedlemmer inn i bildet, dvs. at i alt åtte medlemmer må se på saken. Det er vanskelig å forestille seg at dette ikke vil virke forsinkende. Det kan også tenkes å virke demotiverende på medlemmene av alminnelig nemnd ved

at de ikke får anledning til å være med på avgjørelsen. Dagens ordning, der medlemmene av alminnelig nemnd suppleres med to nye, kan se ut til å være en bedre løsning. Det anføres riktignok i høringsnotatet at denne ordningen har vært tung å administrere og har ledet til forsinkelser. Det sies ikke noe nærmere om hva disse problemene har bestått. Det bør undersøkes om disse problemene kan løses, heller enn å innføre en ny ordning.

Det er åpenbart fornuftig at skattekontorene skal se på saken på nytt før den sendes til klagenemnda. Erfaring viser at mange saker endres av skattekontoret under klagebehandlingen. Men det er viktig å sikre at dette ikke forsinker fremdriften i klagebehandlingen, for eksempel fordi skattekontorene ikke prioriterer slike saker høyt nok. Det bør derfor overveies å sette en tidsfrist for skattekontorenes behandling av klager.

Oslo, 17. juni 2014.

Frederik Zimmer