

Arvid Aage Skaar
Advokat, H, dr. juris

Wiersholm
Postboks 1400, Vika,
0115 Oslo

Argeles sur Mer, 17 juli 2014

Finansdepartementet

Oslo

Høring – endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet

Jeg er enig i at det er et stort behov for å styrke rettsikkerheten i skatte- og avgiftsforvaltningen. Jeg tror imidlertid ikke at de endringene som er foreslått i høringsnotatet er tilstrekkelige. Mine kommentarer tar opp noen prinsipielle spørsmål. Jeg har også noen konkrete forslag til endringer i utkast til lovtekst og forskrift mv.

Etter min mening kan rettssikkerhetsproblemet formuleres slik: Med dagens ordning er det vanskelig for en skattyter å nå fram i en klagesak, med mindre skattyteren kan påvise at *det faktiske grunnlaget* for det opprinnelige vedtaket var galt. Mens skattyterne i skattesaker for domstolene antas å vinne fram i 30-40 prosent av sakene *mot skattekontorets syn*, er det – så vidt jeg vet - sjelden at skattyteren vinner fram i de eksisterende skatteklagenemndene *mot skattekontorenes innstilling*. Jeg kjenner ikke noen sikre tall i denne forbindelse, men hvis dette er tilfellet har nemndenes aktivitet i dag liten reell betydning, og det er i tilfelle et stort problem.

For å styrke skattyters mulighet til å nå fram med sitt syn, på tross av at skattekontoret er uenig i dette, må man etter mitt syn (i) endre saksforberedelsen for nemndene, (ii) heve nemndenes kompetanse *innenfor skatte- og avgiftsrett*, og (iii) legge forholdene til rette for at nemndsmedlemmene får reelle muligheter til å endre det påklagede vedtaket.

Forslaget legger opp til at nemndas sekretariat skal være undergitt instruksjonsmyndighet fra Skattedirektoratet. Dette er etter min mening ikke en god løsning, og vil ikke være tillitsvekkende for skattyter. Skattekontorets forslag til vedtak legger betydelige føringer på resultatet (det er nettopp formålet med et forslag). Mens nemndene selv ikke skal være undergitt noen instruksjonsmyndighet (slik det også er i dag), skal det organ som fremmer forslag til vedtak være undergitt instruksjon fra Skattedirektoratet (slik det er i dag). Følgelig kan det sentrale organ i skatteetaten, Skattedirektoratet, legge sterke føringer på utfallet av nemndas behandling av klagesakene, ved at det fremmes forslag til nemnda som er i strid med nemndas rettsoppfatning. Endringen i forhold til dagens ordning er for liten til å få stor betydning for skattyterens rettssikkerhet. Hva skal sekretariatet f.eks. gjøre hvis nemnda er uenig med Skattedirektoratets instruks? Skal sekretariatet utarbeide et endelig vedtak i samsvar med nemndas syn, i strid med instruksjonen, eller må nemndas medlemmer selv skrive det nye vedtaket?

I stedet bør det være nemnda som instruerer sekretariatet i faglige spørsmål. Etter mitt syn bør sekretariatet i faglige spørsmål løsrives fra Skattedirektoratet (og skatteetaten), selv om sekretariatet i administrativ forstand kan utgjøre en del av skatte- og avgiftsforvaltningen (slik Skatteklagenemnda også er tenkt å skulle være). En slik løsning vil løsrive sekretariatet fra det organ som har truffet vedtaket, og vil gi et sterkere signal om at klageorganet er uavhengig av skatteetaten og objektivt.

Etter forslaget skal skatteklagenemndene for storbedrifter (SfS) og utlandssaker (SfU) også legges inn under den nye nemnda, men ikke Klagenemnda for oljeskatt. Etter mitt syn er det like stort behov for reform av klageordningen ved Oljeskattekontoret som for SfS og SfU. Men for Oljeskattekontoret er det et behov for spesialisering i *nemnda*. Det kan derfor være behov for å beholde en særskilt nemnd for oljeskattesakene, nemlig Klagenemnda for oljeskatt. Etter mitt syn bør likevel saksforberedelsen for Klagenemnda skilles ut fra Oljeskattekontoret på samme måte som saksforberedelsen av andre klager. Dette vil sikre at klagen på forberedelsesnivå vurderes av andre personer enn dem som hadde ansvaret for forberedelsen av det opprinnelige vedtaket.

Når det gjelder nemndsmedlemmenes kompetanse er forslaget etter min oppfatning heller ikke vidtgående nok. Vurderingen av behovet for kompetanse må ta utgangspunkt i at Skatteklagenemnda kun skal behandle saker der skattekontoret og sekretariatet *begge* mener at klagen *ikke* skal gis medhold. En reell overprøving av om skattekontorets og sekretariatets vurdering er riktig, vil kreve særdeles høy kompetanse og selvstendighet hos nemndas medlemmer.

I forslaget til forskrift er følgende tekst foreslått i § 3:

1. Lederen og nestlederen i Skatteklagenemnda skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer i domstolloven § 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*

Dette er omtrent det samme som kreves av medlemmene i dag, og det har ikke vist seg å være særlig betryggende. Det er særlig viktig at det stilles høye krav til leder og nestleder. Det er etter min mening ikke tilstrekkelig at det stilles krav til utdannelse. Det må også stilles krav til yrkeserfaring innenfor *skatte- eller avgiftsrett*. Det er mange jurister med yrkeserfaring som jurist som ikke har tilstrekkelig kompetanse innenfor skatte- eller avgiftsrett til å kunne overprøve skattekontorets og sekretariatets bevisvurdering og rettsanvendelse i en skattesak. Tilsvarende finnes det mange økonomer som ikke har slik kompetanse. Mange økonomer er f.eks. spesialisert innen samfunnsøkonomi, IT, logistikk, ledelse, personaladministrasjon osv. og har sin yrkeserfaring fra disse områdene. Det er vanskelig å se at en skatteklagenemnd som er sammensatt av personer med slik kompetanse er godt nok egnet til å overprøve den spisskompetente vurdering som skattekontoret og sekretariatet har gjort. Det bør kreves at nemndas medlemmer, og særlig leder og nestleder, har *solid kompetanse innenfor skatte- og avgiftsrett*, i motsetning til situasjonen i dag.

Kriteriene bør utformes slik at nemndene blir sammensatt av faglig godt utdannede og erfarne personer med *skatterettslig* bakgrunn både fra privat og offentlig sektor.

Jeg foreslår derfor følgende tekst, der ny tekst er **uthevet**, og overflødig tekst er ~~strøket~~.

*1. Lederen og nestlederen i Skatteklagenemnda skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer i domstolloven § 54 **og ha lang, relevant yrkeserfaring innen skatte- eller avgiftsrett.** De øvrige medlemmene av nemnda og varamedlemmer skal ha **relevant yrkeserfaring innen skatte- eller avgiftsrett, og ha** utdanning og ~~yrkeserfaring~~ som:*

- a. jurist,*
- b. økonom, eller*
- c. statsautorisert revisor ~~eller registrert revisor.~~*

Når det gjelder arbeidsbetingelsene for nemndsmedlemmene, er det flere momenter som er viktige, og som må endres i forhold til i dag. Det er neppe kontroversielt at nemndsmedlemmene må ha (i) tid til grundig gjennomgang av alle dokumentene i saken, og (ii) tid til grundig diskusjon i nemndsmøtene. I tillegg må det (iii) stilles samme krav til innsats uavhengig av om medlemmet er uenig eller enig i innstillingen, og det må (iv) gis en rimelig avlønning for det arbeidet som faktisk er utført.

I tilknytning til punkt (iii) ovenfor står følgende i forslaget til § 6 i forskriften:

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

Tilsvarende står følgende i § 7(1) i forslaget:

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

Det er uklart for meg hvor omfattende man mener at grunngivingen skal være. Det kan uansett se ut til at det skal være "lettere" for nemndsmedlemmene å være enig i innstillingen, enn å være uenig i den. Er man uenig med skattekontoret og sekretariatet, må man skrive en begrunnelse for dette.

En slik forskjellsbehandling vil i praksis, over tid, og særlig hvis avlønningen for arbeidet er den samme, kunne få betydning for utfallet av endel saker, f eks saker som er vanskelige eller tvilsomme.

Jeg tillater meg derfor å forslå følgende **endring** i § 6 (og tilsvarende i § 7):

*Når Skatteklagenemnda behandler saker skriftlig, skal nemndas medlemmer gi skriftlig uttrykk for voteringen. De medlemmer som er enig i innstillingen, kan vise til denne. **De medlemmer som mener at klagen skal gis medhold, kan vise til klagen.** De øvrige skal grunngi voteringen.*

I tillegg til disse endringene foreslår jeg at det i utkastet til ny § 2-5 bokstav c i ligningsloven tas inn ordet "**Finansdepartementet**" foran "Skattedirektoratet".

Avlønningen av nemndsmedlemmene er i dag basert på et fast beløp per år. Dette er etter mitt syn ikke hensiktsmessig, fordi sakene kan variere mye i størrelse. Det er et stort antall saker som skal behandles, og noen tar kort tid og andre saker er omfattende. Det er viktig at behandlingen av de store sakene også er forsvarlig. Et fast beløp i godtgjørelse vil medføre at det "lønner seg" å slurve, slik det har skjedd i praksis. Føring av timelister, og kontroll med timeføringen, vil være et bedre system.

Man kan ikke forvente at nemndsmedlemmene bruker særlig mye tid utover "gjennomsnittstiden" per sak hvis medlemmene ikke får betaling for dette tidsforbruket. Avlønningen bør derfor skje etter medgått tid, og medlemmene må føre timelister. Timesatsen må være rimelig i forhold til nemndsmedlemmenes kompetanse, men behøver ikke være konkurransedyktig i forhold til arbeid som advokat eller revisor. Arbeidet i nemnda vil normalt være et bierverv.

Nemndsmedlemmene bør, i motsetning til dagens ordning, ha tilgang til sakens dokumenter på papir, f eks ved selv å kunne skrive ut de dokumenter man ønsker å arbeide grundigere med.

Skattyteren bør etter min mening ha *rett* til å være til stede i en åpen del av nemndas behandling av saken. Dette er spesielt viktig i saker som gjelder tilleggs-skatt, og følger etter min mening av den Europeiske menneskerettskonvensjon art 6. I den åpne delen bør også skattekontoret og sekretariatet være til stede. Skattyterens syn på saken skal

være redegjort for skriftlig, og skattyteren skal derfor ikke ha rett til å holde noe innlegg, men han eller hun bør ha anledning til å svare på spørsmål om faktiske forhold, kommentere uttalelser fra nemnda, skattekontoret eller sekretariatet, særlig om faktiske forhold. Det er heller ikke behov for at skattekontoret eller sekretariatet holder noe innlegg eller redegjørelse for saken, ettersom nemndas medlemmer må forutsettes å ha satt seg inn i sakens dokumenter.

Ved en slik anledning til å være til stede kan skattyteren forsikre seg om at nemndas behandling av saken skjer i ryddige former, f eks ved at skattekontoret ikke er alene om å svare på spørsmål om faktiske forhold i saken.

I den lukkede delen av nemndas møte bør kun nemndas medlemmer og en protokollfører fra sekretariatet være til stede. Dette igjen for å sikre at behandlingen av saken er ryddig, og at ikke en av partene, det vil si skattekontoret og sekretariatet, får anledning til å påvirke nemndas konklusjoner i større grad enn skattyteren selv.

I dag kan en alminnelig klagesak ta svært lang tid, gjerne tre år, noe som kan skyldes at saken blir liggende på kontoret i påvente av at andre oppgaver blir ferdigstilt. Etter mitt syn må det settes en tidsfrist for at utkastet skal være sendt til sekretariatet. Klagearbeidet må altså prioriteres, f eks foran nye bokettersyn.

Dersom skattekontoret fortsatt skal behandle klagen i første instans, slik det er foreslått, bør man sikre at ingen som har hatt med det opprinnelige vedtaket å gjøre, verken som saksbehandler eller som ansvarlig høyere opp i systemet, har noe med utarbeidelsen av skattekontorets syn på klagen.

Endelig er det etter min mening viktig at det eller de nemndsmedlemmene som opprinnelig har bedt om at en sak blir behandlet i stor avdeling også er med på stor avdelings behandling av saken. Dette er viktig for å sikre at de forhold som gjorde at nemndsmedlemmet(ene) ba om slik behandling, f eks fordi de mente at klagen skulle gis medhold, også får anledning til å følge saken videre.

Med vennlig hilsen

Arvid Aage Skaar