

Finansdepartementet
postmottak@fin.dep.no

30. Juli 2014

Ansvarlig partner: Elin Sætre Løfsgaard

Deres ref: 13/3244 SL UR/KR

Høringsuttalelse - endringer i klagenemndsordningen på skatte- og avgiftsområdet

1 Innledning

Det vises til Høringsbrev av 28. april 2014 om endringer i klagenemndsordningen på skatte- og avgiftsområdet. Nedenfor følger våre merknader til høringsnotatet.

2 Generelle merknader

Vi er positive til at det i Høringsnotatet foreslås tiltak for å forbedre skattyternes rettssikkerhet i skatte- og avgiftssaker, ved å reformere dagens system for behandling av klager i retning av større uavhengighet og bedre kompetanse i klagebehandlingen. Det er stort problem med dagens system at skattyterne ikke opplever at det finner sted noen reell overprøving av tidligere vedtak i klageinstansen. En forbedring vil først og fremst føre til at flere skattytere får riktig ligning. En tilleggseffekt vil være at færre ser seg nødt til å ta skattespørsmål inn for de alminnelige domstoler, og at grunnlaget for en eventuell rettslig prosess om ligningen i etterkant vil være forbedret.

Vet utformingen av et nytt system må man blant annet være bevisst på fordeler og ulemper ved det prinsipielle utgangspunktet for samarbeidet mellom skattytere og ligningsetat om ligningen som vårt system legger opp til. Man må også være åpen om de kompromisser som må gjøres i avveining av eksempelvis hensynet til en hensiktsmessig ressursbruk på den ene side, og hensynet til et riktig resultat på den annen side.

Et grunnleggende prinsipp for ligningsforvaltningen er selvangivelsesprinsippet, hvoretter skattyter har hovedansvar for «sakens opplysning», i betydningen å fremlegge relevant faktum på foreskrevet måte. Ansvar for regelutforming og regelanvendelse ligger imidlertid på det offentlige. I skjæringspunktet mellom disse ansvarsområdene ligger mange utfordringer som et nytt system må legge til rette for å løse på en rettferdig, hensiktsmessig og effektiv måte.

3 Spesielle merknader til Høringsnotatet

3.1 Skatteklagenemnda

3.1.1 Innledning

Nemndsinstittet har tradisjonelt vært anvendt for utøvelse av offentlige beslutningsmyndighet der det har vært behov for demokratisk representasjon og/eller en form for uavhengighet i beslutningene, men under forutsetning av at en administrasjon kan fremlegge et forsvarlig beslutningsunderlag. Måten å arbeide på i nemnder (med deltidsarbeid i et organ med overordnet beslutningsmyndighet) har for øvrig en slags privat parallell i styrearbeid for private selskaper.

Fordelen med slike beslutningsorganer er at det gir mulighet til å trekke inn andre perspektiver, og/eller korrektiver fra andre fagområder til det arbeidet som administrasjonen har ansvar for. I et kollektivt organ kan prinsipielle spørsmål settes under debatt, og det vil kunne trekkes på et bredt kompetansefelt for å avgjøre sammensatte spørsmål med politiske, alternativt strategiske, overtoner. Normalt vil imidlertid hovedtyngden av den sentrale faglige kompetansen og det faktiske arbeidet med det sentrale saksområdet utføres av den underliggende administrasjonen.

Skatteklagenemnda skal imidlertid ikke utforme politikk eller strategi, og heller ikke drøfte prinsipielle spørsmål. Den skal ta enkeltavgjørelser på et høyt faglig nivå.

Det vises for så vidt til drøftelsen i høringsnotatet side 4 flg., som viser hvordan synet på nemndens funksjon er endret fra å være et korrektiv basert på lokalkunnskap og demokratisk kontroll, til et organsom skal utøve et faglig kvalifisert håndverk. Organiseringen av skatteklagenemnda må etter vårt syn i større grad ta konsekvensen av denne endringen.

I notatets punkt 5 er det videre drøftet hvorvidt dagens klageordning bør erstattes med et system der klagenes avgjøres av skattedirektoratet eller en nemnd. Etter vårt syn vil man ved å legge sekretariatsfunksjonen til skattedirektoratet men beholde en nemnd besatt på deltid, få et skinn av det siste og en underliggende realitet av det første. Man må derfor etter vårt syn gå lengre for å sikre både at nemnden reelt blir uavhengig av Skattedirektoratet og dessuten i stand til å løse oppgaven på en faglig god måte, se nedenfor.

3.1.2 Nemndas medlemmer bør være engasjert på heltid

Det er positivt at det legges opp til rekruttering av mer kvalifiserte nemndsmedlemmer enn det som har vært praksis, se utkastet side 14. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig gjennomtenkt når det synes forutsatt at nemndens medlemmer også skal ha annet arbeid ved siden av sitt verv, i tråd med dagens løsning.

Nemndas arbeidsoppgaver som beslutningstagere i kompliserte saker taler for at en mer kvalifisert nemnd også skal delta på en mer aktiv måte i den faglige forberedelsen av sakene enn det som er mulig dersom man arbeidsformen er begrenset til deltagelse i møter og forberedelse til møter i form av gjennomgang av sakspapirer. Nemndsmedlemmene bør allerede av den grunn være heltidsengasjerte, og selv delta i forberedelsen av saker.

En videreføring av bruken av deltidsarbeid i skatteklagenemnden vil dessuten virke negativt på rekrutteringsmulighetene innenfor de presumptivt kompetente fagmiljøene. Man vil neppe

kunne realisere den kompetanseheving blant nemndsmedlemmene som er forutsatt uten at dette premisset endres.

Nemndsmedlemmer med deltidsengasjement vil naturlig nok ikke vil kunne rekrutteres blant ansatte i skatteetaten, se for så vidt utkast til ligningsloven § 2-5.

Når det forutsettes at medlemmene skal ha skatte-, avgifts- og/eller regnskapskompetanse vil de således måtte rekrutteres i rådgivermiljøet, eventuelt supplert med universitets- og høyskoleansatte og ansatte i enkelte organisasjoner. Det store flertall av de aktuelle kompetente personene vil imidlertid befinne seg i den første gruppen, da de øvrige institusjonene kun sysselsetter et lite antall mennesker.

En stilling som rådgiver vil imidlertid neppe være forenlig med et samtidig medlemskap i skatteklagenemnda. Det vises til det brede ansvarsområdet, både geografisk og faglig, som skatteklagenemnda forutsettes å ha. Nemndsmedlemmer med hovedverv som rådgiver ville måtte håndtere jevnlig habilitetsspørsmål, av både det direkte og det mer indirekte slaget; dels som følge av personkonflikt men kanskje like ofte av en faglig karakter; der det standpunkt man inntar i en sak kan være i strid med annen klients interesser. Både klienter og arbeidsgiver ville se det som en utfordring å forholde seg til en slik dobbeltrolle blant sine ansatte/rådgivere. Dermed vil den mest interessante kompetansen i praksis være utelukket fra oppnevning til et slikt deltidsengasjement.

Dersom man i stedet gjør vervet til et heltidsengasjement, med en avlønning som står i forhold til den kompetansen som ønskes, vil skatteklagenemndas medlemmer kunne representere en karrieremulighet både for ansatte i etaten og blant skatterådgivere. Man vil dermed både mangedoble rekrutteringsgrunnlaget, og få en mulighet til å rekruttere personer med bakgrunn både fra det offentlige og fra det private.

3.1.3 Tilpasset rekrutteringsprosedyre

Når nemndsmedlemmer bør være heltidsengasjerte må dette også få betydning for rekrutteringsprosessen. I utgangspunktet bør ledige engasjement som medlem av skatteklagenemnda utlyses som interesserte kandidater kan søke på, og i utgangspunktet følges opp med vanlige prosedyrer for ansettelse i staten.

Det er imidlertid positivt dersom det gjøres tiltak for å sikre en god rekrutteringspolitikk slik det for så vidt er foreslått i høringsnotatet side 15. Et eksempel til etterfølgelse er innstillingsrådet for dommere. Vi foreslår at det etableres et tilsvarende organ, med slik representasjon som foreslått på side 15, som gir tilråding om engasjement som medlem av skatteklagenemnda til Finansdepartementet.

3.2 Skatteklagenemndas sekretariat

3.2.1 Innledning

Det legges opp til at den nye skatteklagenemnda skal ha et eget sekretariat som skal forberede klagesakene. Dette utgangspunktet er svært positivt.

Tilretteleggingen for reell uavhengighet i saksbehandlingen er imidlertid mangelfull i det fremlagte høringsforslaget. Dette skyldes dels koblingen som fortsatt vil finnes mellom

sekretariatet og saksbehandler i første instans, ved at det legges til rette for en felles saksforberedelse i samarbeid mellom sekretariat og skattekontor uten innsyn fra skattyters side. Videre skyldes dette manglende faglig instruksjonsmyndighet for nemnda overfor sekretariatet.

3.2.2 Innsyn og kontradiksjon

Det vises til høringsnotatet side 18, der det som et utgangspunkt foreslås etablering av et landsdekkende sekretariat, som etableres uavhengig av skattekontorene, noe vi oppfatter som svært positivt.

Det legges imidlertid opp til fortsatt tett oppfølging fra skatteetatens saksbehandler fra første instans i klagerunden, se høringsnotatet side 19. Avhengig av ressursituasjonen i sekretariatet, kan løsningen som her velges medføre en større tilknytning mellom skattekontoret og sekretariatet enn det som er forenlig med forutsetningen om uavhengighet. Man risikerer i så fall at den planlagte omlegging kun vil gi et skinn av uavhengighet som ikke oppleves som reell av skattyterne og at den ønskede kvalitetshevingen i klagebehandlingen uteblir.

På den annen side vil saksbehandler i første instans ha tilegnet seg kunnskap om saksforholdet som naturlig bør tilflytte sekretariatet. Et tiltak som kan kompensere for den innflytelsen som skattekontoret vil beholde overfor skatteklagenemndas sekretariat vil være å gi skattyter rett til løpende innsyn i, og rett til løpende å kommentere, all korrespondanse mellom skattekontoret og sekretariatet. Som en slags rettesnor kan anvendes reglene for partsoffentlighet som praktiseres ved saksbehandlingen for domstolene, og ved dette legges til rette for anvendelse av et kontradiksjonsprinsipp i skatteklagenemndas saksbehandling.

Større kontradiksjon i saksbehandlingen for skatteklagenemnda vil også kunne kompensere for en sentral ulempe som følger av at ligningsforvaltningen legger ansvaret for sakens opplysning på skattyter, mens ligningsforvaltningen forvalter det regelverket som avgjør hvilket faktum som er relevant. I skjæringspunktet mellom faktum og jus ligger subsumpsjonen. Ofte vil forståelsen av hva som er relevant faktum endre seg med endret syn på hvilke rettslige spørsmål som er aktuelle i saken. Slik situasjonen er i dag, er det altfor ofte tilfelle at skattyter blir møtt med at tilstrekkelig faktum ikke er presentert tidnok til at det kan legges til grunn i en etterfølgende rettslig prøving av ligningsforvaltningens vedtak. Oftest vil den underliggende årsaken være at det aktuelle faktums relevans først ble klart etter at forvaltningens avgjørelse foreligger. Med større åpenhet i forkant av en avgjørelse vil dette kunne unngås i mye større grad enn i dag.

Det er forøvrig en lite akseptabel konsekvens av den ansvarsfordelingen som er valgt at staten krever inn uriktig skatt som straff for at skattyter ikke tidnok skjønnte hvilket faktum som kunne være relevant for ligningen. Selvangivelsesprinsippet er viktig, men riktig skatt til riktig tid burde være viktigere. Behovet for å effektivisere selvangivelsesprinsippet burde være tilsi en annen sanksjon enn gjennomføring av feil skattlegging, og kunne alternativt bestått i en bot som stod i forhold til overtredelsen og/eller et saksomkostningsansvar. Dette tema ligger imidlertid strengt tatt utenfor høringsforslagets tema og bør etter vårt syn drøftes som ledd i arbeidet med ny ligningsforvaltningslov.

3.2.3 Instruksjonsmyndighet overfor sekretariatet

Det vises til høringsnotatet side 18, der det fremgår at sekretariatet skal være underlagt Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet, eller som det heter i forslag til ligningsloven § 3-9, der Skattedirektoratet *er* sekretariat for Skatteklagenemnda.

Et beslutningsorgan som skal fatte avgjørelser i kompliserte faglige spørsmål men som bygges opp uten reell instruksjonsmyndigheten overfor den administrasjon som forbereder dets saker, vil fort reduseres til et sandpåstrøingsorgan.

For at skatteklagenemnda skal være reelt uavhengig i sitt arbeid er det etter vårt syn nødvendig at faglig instruksjonsmyndighet samt myndigheten til å organisere nemndas eget og sekretariatets arbeid legges til skatteklagenemnda selv, eventuelt slik at myndighet til å organisere arbeidet kan delegeres til skatteklagenemndas leder.

4 Oppsummering

Oppsummert foreslår vi at skatteklagenemnda videreutvikles med utgangspunkt i forslaget som er fremsatt i høringsnotatet til et stående beslutningsorgan med heltidsengasjerte godt kvalifiserte medlemmer, som selv får rett til faglig instruksjonsmyndighet overfor sitt eget sekretariat, samtidig som skattyters stilling under saksbehandling styrkes med innsynsrett og rett til kontradiksjon under nemndas saksbehandling.

* * *

Med vennlig hilsen,
for Deloitte Advokatfirma AS

Elin Sætre Løfsgaard
Partner / Advokat (H)