

Finansdepartementet  
postmottak@fin.dep.no

Oslo, 1. august 2014

Ansvarlig partner: Knut Andreassen

## Høringsuttalelse - Forslag om endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet

### 1 Innledning

Vi viser til Departementets høringsbrev av 28. april 2014 samt høringsnotat vedrørende ovennevnte sak. Nedenfor følger BDO Advokater AS sine bemerkninger til høringsnotatet.

BDO er en advokat-, revisjons- og rådgivningsvirksomhet med over 1 250 medarbeidere ved kontorer over hele landet. BDO yter advokattjenester knyttet til skatt og avgift og revisjon samt rådgivning. BDOs medarbeidere er advokater, økonomer og revisorer med sterk faglig tyngde og stor breddekunnskap innenfor særlig skatt og avgift. BDO er opptatt av skatte-/avgiftspliktiges rettsikkerhet og allmennhetens oppfatning av skatteetaten. BDO har nær kontakt og samarbeid med skatte- / og avgiftspliktige over hele landet.

Internasjonalt er BDO til stede i 144 land og teller 56 000 ansatte. BDO samarbeider tett med store deler av nettverket om både internasjonale og nasjonale kunder med spesielle rådgivningsbehov. BDO AS, et norsk aksjeselskap er deltaker i BDO International Limited, et engelsk selskap med begrenset ansvar og en del av det internasjonale BDO-nettverket som består av uavhengige selskaper i de enkelte land.

### 2 Våre kommentarer til høringsnotatet

#### 2.1 Sakens bakgrunn (pkt 3)

Vi imøteser en ny nemndsstruktur, og er enige i departementets utgangspunkter for etableringen av en ny skatteklagenemnd.

Vi er videre enige med departementet i at klageretten er en sentral rettssikkerhetsgaranti for den skatte- / avgiftspliktige, og at det er viktig at skatte- / avgiftspliktige har rett til ny realitetsavgjørelse i saken. Det er viktig at allmennheten har tillit til at klageordningen fungerer slik den skal. Ved utformingen av klagereglene må hensynet til rettssikkerhet veie tungt. Etter vårt syn må dette være bærende for utarbeidelsen av den nye klagenemndsordningen.

Etter vårt syn er det viktig at den nye nemndstrukturen tilfører noe nytt og bedre enn den klagenemndstrukturen vi har i dag. Slik vi forstår forslaget til ny struktur vil endringene være mer dyptgripende for skatteområdet generelt enn for merverdiavgiftsområdet. Dette skyldes at for eksempel Klagenemnda for merverdiavgift allerede i dag i stor utstrekning har tilsvarende organisering som den som nå foreslås for den nye skatteklagenemnda. Likevel er det en del nyvinninger så som at sakene skal forberedes i et eget sekretariat.

Slik vi vurderer det har klagenemndene følgende utfordringer i dag:

- Innstillingene utarbeides av saksbehandlere som på skattekontoret kan tenkes å ha nære kollegiale og sosiale bånd til den som har fattet vedtak i saken eller av den som selv har fattet vedtaket, noe som kan gi en viss dreining i favør av skattekontoret.
- Innstillingene utformes ikke alltid på en presis, objektiv og informativ måte
- Klagenemndene har ikke tilstrekkelige ressurser i forhold til antall saker
- Klagenemndenes vedtak begrunnes ikke alltid på en tilfredsstillende måte
- Avgjørelser fra nemndene tillegges ofte liten vekt hos skatteetaten

En ny organisering av nemndstrukturen bør tilstrebe å bøte på disse svakhetene samt tilføre alle nemndene noe nytt. Avgjørende må i alle fall være at ny nemnd ikke svekker klagebehandlingen av enkelte saksområder som for eksempel saker innenfor merverdiavgiftsområdet, samt saker hvor skatteyder behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) og Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SfU), som i dag har landsdekkende nemnder og nemndsmedlemmer med høy faglig spesialkompetanse for sitt område.

## **2.2 Krav til nemndsmedlemmenes utdanning og yrkeserfaring (pkt 7.2 i høringsnotatet)**

Departementet foreslår at leder og nestleder i skatteklagenemnda skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer etter domstoloven § 54. Videre foreslår departementet at alle de øvrige nemndsmedlemmene skal ha utdanning og arbeidserfaring som jurist, økonom, statsautorisert revisor eller registrert revisor. Det uttales at 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. Det uttales videre at 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.

Etter vårt syn vil denne endringen kunne føre til en svekkelse av kompetansen innenfor skatteklagenemndene ved SfS, SfU og Klagenemnda for merverdiavgift. I for eksempel Klagenemnda for merverdiavgift har man i dag fem nemndsmedlemmer hvorav ett medlem er dommer, en statsautorisert revisor i et revisjonsselskap samt tre jurister/advokater med kompetanse innenfor merverdiavgiftsområdet.

Vår vurdering er at man må sørge for å ivareta denne spisskompetansen også i en ny skatteklagenemnd. Vi er av den oppfatning at dersom ikke avdelingene i den nye nemnda spesialiseres innenfor for eksempel merverdiavgift, samt saker som i dag hører under SfS og SfU, slik at de oppnår en kontinuitet i sitt arbeid med saksområdet, vil man oppnå en faglig svekkelse av den ordningen man har i dag. Dette vil være i strid med hovedformålet med reformen. Det forhold at man styrker nemndstrukturen for skattesiden må ikke få som konsekvens at man tillater en svekket behandling av merverdiavgiftssakene i ny nemnd.

Vi er følgelig uenige med departementet i at de ulike fagområdene ikke er så spesialiserte at det er grunn til å foreslå at det enkelte nemndsmedlem skal representere et særlig fagområde. Vårt forslag er tvert imot at for eksempel fagområdet merverdiavgift er så spesialisert og har så vidt lite med skatteretten for øvrig å gjøre at det er all grunn til og en nødvendighet at det enkelte nemndsmedlemmet representerer et særlig fagområde. Dersom dette ikke blir ivaretatt oppnår man ikke formålet med en ny skatteklagenemnd. Etter vårt syn vil det da være en bedre løsning at for eksempel Klagenemnda for merverdiavgift ikke inngår i den nye skatteklagenemnda, men hvor sakene forberedes i samme sekretariat.

På dette grunnlaget anbefaler vi å innsette eksperter innen områdene merverdiavgift, saker som hører under SfS og saker som hører under SfU, snarere enn å benytte rullering av saker for å oppnå «breddeerfaring» hos nemndas medlemmer. Vi mener det må settes krav om at medlemmene må ha relevant kompetanse gjennom arbeidserfaring innen skatt-/merverdiavgift. Dette bør være et ubetinget krav for samtlige medlemmer, med tanke på fagets kompleksitet og behov for dybdekunnskap i en slik nemnd.

For mange skatteyttere er klage til nemnda eneste mulighet, da forfølgelse av saken for retten vil være for dyrt. Det er derfor svært viktig at nemnda er et høykompetent organ som har evne og vilje til å fatte riktige avgjørelser. Nemnda skal ta stilling til riktigheten av avgjørelser fattet av skattekontoret, som kan være kompliserte. Derfor er det viktig at nemndsmedlemmene har tilstrekkelig faglig kompetanse. Vi mener at faglig kompetente nemndsmedlemmer vil være bedre egnet til å fatte selvstendige og riktige avgjørelser. Med hensyn til rettssikkerhet vil vi derfor understreke viktigheten av at kompetanse innen henholdsvis skatt- og avgift hos samtlige nemndsmedlemmer. Det er ikke nødvendigvis slik at personer med utdanning og yrkeserfaring som jurist eller økonom har spesialkunnskap innen skatte- og avgiftsrett. Etter vår mening er det derfor ikke tilstrekkelig at det kreves bakgrunn som jurist eller økonom.

### **2.3 Saksforberedelse (pkt. 9-2 i høringsnotatet)**

Departementet foreslår at klagesakene som skal avgjøres av den nye skatteklagenemnda skal forberedes av et eget landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet. Departementet fremhever at det er viktig at sekretariatet med saksbehandlere og ledere etableres som en egen enhet uavhengig av skattekontorene. Dette vil etter departementets syn 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 etter Departementets syn bidra til økt harmonisering, ved at like saker behandles likt uavhengig av hvilket skattekontor som fattet den påklagede avgjørelsen.

Vi er enige med departementet i at det vil styrke rettssikkerheten til den enkelte og allmennhetens tillit til skatteklagenemnda at klagesakene som skal avgjøres av skatteklagenemnda skal forberedes av et eget landsdekkende sekretariat. Det fremgår ikke hvor vidt saksbehandlere i sekretariatet skal deles inn i fagområder. Vi foreslår at dette gjøres. Det bør være jurister med spesialkompetanse innenfor det enkelte området som behandler sakene og skriver innstillingene til nemndene. Dette for å sikre så høyt faglig nivå på innstillingene som mulig.

Dersom sekretariatet legges i Skattedirektoratet krever dette etter vår vurdering mye av sekretariatets ledelse for at tilliten til klageordningen skal gjenopprettes, og at den skatte-/avgiftspliktige skal kunne få en ny realitetsavgjørelse i saken. Det er imidlertid en bedre løsning enn den man har i dag, forutsatt at sekretariatet fungerer som tiltenkt. På mange måter vil man for klagesakene innfor merverdiavgiftsområdet få det slik det var frem til for noen år siden da Skattedirektoratet var sekretariat for Klagenemnda for merverdiavgift. Etter vårt syn har det skjedd en svekkelse av rettssikkerheten til den enkelte klager og til allmennhetens tillit til Klagenemnda for merverdiavgift etter omleggingen hvor skattekontorene ble sekretariat for Klagenemnda for merverdiavgift. Etter vårt syn ville likevel et helt uavhengig sekretariat underlagt Finansdepartementet ha vært en bedre løsning enn at sekretariatet legges til Skattedirektoratet.

Departementet har foreslått at det av lovteksten skal fremgå at Departementet, Skattedirektoratet og skattekontorene verken generelt eller i enkeltsaker skal kunne instruere skatteklagenemnda. Vi vil foreslå at dette også gjelder nemndas sekretariat og at dette tas inn i departementets foreslåtte endringer i ligningsloven (ny § 2-4 a første ledd) og merverdiavgiftsloven (ny § 12-3 første ledd). Dette for å unngå at for eksempel Skattedirektoratet instruerer sekretariatet til å saksforberede på et annet rettslig grunnlag enn det nemnda i tidligere saker har lagt til grunn.

Departementet foreslår videre at dersom skattekontoret kommer til at vedtaket ikke skal omgjøres, må skattekontoret begrunne avgjørelsen. Det er etter departementets syn naturlig at en begrunnet redegjørelse med en fremstilling av saken inngår i saksdokumentene når saken går videre til sekretariatet. Videre anfører departementet at 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.

Slik vi forstår det vil 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. Vi er imidlertid svært skeptiske til at sekretariatet ikke i alle saker skal skrive en egen innstilling til skatteklagenemnda, og at sekretariatets innsats kun vil være å lese igjennom skattekontorets innstilling.

Etter vårt syn er det svært viktig at sekretariatet sørger for at det blir skrevet en objektiv og distansert innstilling til den nye skatteklagenemnda i alle saker. Det fremgår ikke av høringsnotatet hvordan innstillingen eller vedtaket til skatteklagenemnda skal utformes. Vi er av den oppfatning at det bør arbeides med å forbedre innstillingen og vedtakenes utforming. Vi foreslår at den nye skatteklagenemndas vedtak og sekretariatets innstilling forbedres slik at kun relevant faktum, partenes anførsler, rettskilder samt skatteklagenemndas bemerkninger og vurdering fremkommer av vedtaket og innstillingen. Det anbefales at departementet ser hen til for eksempel Landsskatterettens avgjørelser i Danmark. Avgjørelsene i Landsskatteretten kan sammenlignes mer med en dom enn en klagenemndsavgjørelse i for eksempel klagenemnda for merverdiavgift.

En konsis og relevant fremstilling av faktum, partenes anførsler samt rettskilder som avsluttes med skatteklagenemndas bemerkninger og vurderinger vil kunne føre til en betydelig lettelse for nemndsmedlemmene som i dag må lese mangfoldige sider med lite relevant informasjon som skattekontorenes innstillinger ofte inneholder. Dette vil også styrke nemndsavgjørelsens tilgjengelighet for den skatte-/avgiftspliktige, og deres rolle som rettskilde. Videre vil man få en velbegrunnet avgjørelse fra skatteklagenemnda hvor det fremgår hvilke vurderinger som er lagt til grunn for vedtaket. Avgjørelsene som er fattet av for eksempel Klagenemnda for merverdiavgift er i dag ofte uklare når det gjelder hvilke momenter klagenemnda har lagt vekt på for sin avgjørelse. I de tilfeller hvor nemnda er uenig med skattekontorets innstilling er ofte begrunnelsene svært korte.

#### **2.4 Organisering av nemnda i avdelinger (pkt. 10)**

Det fremgår av Departementets forslag at den nye skatteklagenemnda skal 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. Departementet anfører at det etter deres oppfatning ikke er ønskelig at de enkelte avdelingene i den nye skatteklagenemnda fremstår som egne nemnder på mer eller mindre spesialiserte områder.

Vi er for så vidt positive til at skatteklagenemnda fremstår som én nemnd. Vi er imidlertid skeptiske til at det ikke skal være enkelte avdelinger som er spesialisert innenfor saker om merverdiavgift og saker som behandles ved Sfs samt Sfu. Etter vårt syn er dette et skritt tilbake. Så vidt oss bekjent har skatteetaten erfart at spesialisering har gitt økt kompetanse og bedret likebehandlingen for skatteytet. Vi vil ikke anbefale en rullering av sakene innenfor hele den nye skatteklagenemnda, men tvert i mot en økt spesialisering særlig innenfor nevnte områder.

Departementet nevner at saker som kan være egnet for spesialisering vil være saker om merverdiavgift og saker som gjelder skattytere som behandles ved Sfs samt Sfu.

Departementet anfører videre at stor avdeling vil måtte behandle alle typer saker og at det dermed er 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.

Vi vil her foreslå at stor avdeling sammensettes i forhold til de sakene som skal behandles slik at medlemmene innehar spesialkompetanse for det fagområdet som skal behandles. Dette er etter vårt syn helt avgjørende dersom skatteklagenemnda skal ha troverdighet hos allmennheten og styrke rettssikkerheten for den enkelte. Uten spesialkompetanse på det enkelte området vil formålet med å ha en stor avdeling ikke oppnås.

Videre tar vi til orde for at saksbehandlingen i ordinær avdeling avsluttes med et oppsummerende møte, da dette vil kunne gi rom for å stille spørsmål, diskutere, tilkjenne usikkerhet og avdekke om alle forhold er forstått. Saksbehandlingen vil endog skille seg fra behandlingen i stor avdeling ved at det kun tenkes et oppsummerende og avsluttende møte, i motsetning til stor avdeling der saksbehandlingen som sådan er muntlig. Vi mener det nevnte vil kunne gi grunnlag for en bedre saksbehandling og dermed større grad av objektivt korrekte avgjørelser, med andre ord styrke rettssikkerheten. Vi vil derfor be om at denne løsningen vurderes av Departementet. Et slikt møte må ikke nødvendigvis holdes fysisk, men kan holdes f.eks. via telefon.

En av svakhetene med for eksempel Klagenemnda for merverdiavgift er at nemnda har alt for mange saker i forhold til ressurser. Uoffisiell statistikk viser at nemnda hadde over 400 saker til behandling i 2013. Dette sammen med innstillinger fra skattekontoret som ofte er på et betydelig antall sider gjør at arbeidssituasjonen til nemndsmedlemmene er mer eller mindre uholdbar. Dette gjør seg dessverre utslag i at kvaliteten på avgjørelsene også er varierende. Etter vårt syn er dette et rettssikkerhetsproblem. Dette vil forhåpentligvis bli bedret dersom sekretariatet velger å forbedre formen på innstillingene til Skatteklagenemnda og at Skatteklagenemnda blir tilført tilstrekkelig med ressurser i forhold til antall saker som skal behandles.

Vi vil for øvrig nevne at antallet nemndsmedlemmer i alminnelig avdeling etter Departementets forslag blir redusert med to medlemmer sammenlignet med Klagenemnda for merverdiavgift, hvor det i dag er fem medlemmer.

## **2.5 Hvilken saker som skal behandles i den nye Skatteklagenemnda**

### **2.5.1 Merverdiavgift**

Klagenemnda for merverdiavgift sin kompetanse til å treffe avgjørelse etter merverdiavgiftsloven § 19-1 er begrenset til skjønnssaker (§§ 18-1, 18-3 og 18-4 første og annet ledd), saker om forhøyet utgående avgift (§ 21-2), illeggelse av tilleggsavgift (§ 21-3) samt forhøyelse av investeringsavgift, jf. investeringsavgiftsloven § 7 siste ledd. Etter lovendring 15. desember 2006 nr. 73 (i kraft 1. januar 2008) behandles klage over vedtak om registrering eller sletting i Merverdiavgiftsregisteret av klagenemnda når det samtidig klages over vedtak etter § 18-1 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.

Med unntak av saker som hører under Klagenemnda for merverdiavgift, er Skattedirektoratet klageinstans for vedtak fattet ved skattekontorene. Skattedirektoratet kan endre et fastsettelsesvedtak til ugunst for avgiftssubjektet. Dersom det foreligger nye opplysninger, kan vedtaket endres i inntil ti år etter utløpet av fastsettelsesterminen. Foreligger ikke nye opplysninger, må varsel om endring gis innen to år etter tidspunktet for vedtaket. Skattedirektoratets endringsmyndighet er begrenset til fastsettelsesvedtak under 15 000 kroner.

Det kommer ikke frem av departementets høringsnotat hvorvidt dette skille mellom hvilken saker som skal behandles av henholdsvis en nemnd og skattedirektoratet skal opprettholdes ved en ny nemndsstruktur. Etter vårt syn vil det vel være naturlig at alle saker behandles av den nye Skatteklagenemnda.

## **2.6 Saksbehandlingstid**

For å forhindre at saker drar ut i tid bør det settes rimelige tidsfrister for hele saksgangen. Skattekontoret bør få en frist til å treffe vedtak i saken, det saksforberedende organ bør få en frist til å forberede saken, og nemnda en frist til å treffe avgjørelse. De nødvendige ressurser og prioritet må da tilføres de aktuelle instanser.

## 2.7 Oppsummering

Vi foreslår at det kreves relevant kompetanse gjennom arbeidserfaring eller på annen måte for samtlige nemndsmedlemmer innenfor henholdsvis skatt og avgift, og at nemndsstrukturen spesialiseres heller enn å generaliseres. Vi mener at ordningen med egne avdelinger for saker under SfS, SfU og på merverdiavgiftsområdet bør opprettholdes for å sikre kvalitativt gode avgjørelser.

Når det gjelder saksforberedelsen tror vi et uavhengig saksforberedende organ underlagt Finansdepartementet ville være en bedre ordning for å forbedre tilliten til saksbehandlingen, og dens uavhengighet. Høringsnotatet gir dog anvisning på en bedre løsning enn den vi har i dag, ved at dette organet underlegges skattedirektoratet, forutsatt at det besettes med høy og spesialisert kompetanse samt at det ikke kan instrueres.

Skatteyterne bør ha krav på å få sine skattesaker avgjort innen rimelig tid. Det bør derfor vurderes å innføre tidsfrister for saksbehandlingen i alle ledd, og det må tilføres tilstrekkelige ressurser for å realisere dette.

Vennlig hilsen  
BDO Advokater AS



Knut Andreassen  
Partner