

Denne fil er hentet fra Handelshøyskolen BIs åpne institusjonelle arkiv BI Brage  
<http://brage.bibsys.no/bi>

## **En bedre klageordning**

**Ole Gjems-Onstad**  
**Handelshøyskolen BI**

Dette er siste forfatterversjon, etter fagfelleevaluering, før publisering i

***Skatterett*, 33(2014)2:104-118**

Tidsskriftets forlag, Universitetsforlaget, følger forleggerforeningens avtale, og tillater at siste forfatterversjon legges i åpent publiseringsarkiv ved den institusjon forfatteren tilhører. [http://www.universitetsforlaget.no/tidsskrift/Informasjon\\_om\\_rettigheter\\_og\\_praksis](http://www.universitetsforlaget.no/tidsskrift/Informasjon_om_rettigheter_og_praksis)

Forlagets publikasjoner er tilgjengelige via [www.idunn.no](http://www.idunn.no)

## En bedre klageordning

Av professor Ole Gjems-Onstad

*De høye kostnader gjør at rettens vei er blitt umulig for de aller fleste skattytere. Derfor er det viktig at den nye skatteklageordningen blir så god og uavhengig at private som ikke får medhold, kan føle seg rimelig trygge på at problemet er regelverket, ikke Skatteetaten. Ny klageordning og helt ny skatteforvaltningslov står for dørene. Artikkelen siste del tar opp enkelte tilknyttede spørsmål som saksomkostninger, avskjæringer av innsigelser, rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser mv.*

*Ole Gjems-Onstad er født 1950, cand jur 1979, lic jur 1980, dr juris 1984, siden 1985 professor i skatterett ved Handelshøyskolen BI, senere også professor II ved Universitetet i Oslo og Universitetet i Stavanger.*

### 1. Ny klageordning og ny skatteforvaltningslov

Som fremhevet i redaktør Hugo P. Matres leder i dette nummer av Skatterett, står Norge foran omfattende endringer innen skatteforvaltningen. Denne artikkelen viderefører på flere punkter momenter som berøres i redaktørens presentasjon av høringsutkastet.

Til høsten forventes Finansdepartementet å legge frem et høringsutkast til ny skatteforvaltningslov der det til dels meningsløst fragmenterte regelverket for skatte- og avgiftsforvaltning gjøres mer enhetlig. Grunnet den sterke kritikken mot klageordningen har ny klageordning presset seg frem som en egen sak. Politisk press resulterte 28. april 2014 i FINs *Høringsnotat – endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet* som igjen bygger på Skattedirektoratets skriv til FIN 4. juli 2013 om forslag til endringer i nemndsordningen. Høringsfristen er 1. august 2014. Kanskje kan endringer tre i kraft i 2016. De vil først inngå i ligningsloven 1980 for så å bli innarbeidet i den forventede nye skatteforvaltningsloven.

Norge burde etter undertegnede mening overveie en egen særdomstol for skatt. Men man skal velge sine kamper. Motstanden mot særdomstoler fra Justisdepartement, dommerstand og store deler av juristmiljøet, synes å være så sterk at man kan la den ballen ligge. I stedet må man glede seg over at kritikken mot klageordningen nå er tatt på alvor. Og så kan man de dogmatiske motstandere av særdomstoler fastholde sine prinsipper, mens man diskret utformer en så uavhengig klageordning for skattesaker at den faktisk begynner å ligne en særdomstol (hvis man er uklok nok til å omtale den som det). FIN foreslår uansett ikke at den nye klageordningen skal gripe inn i domstolsordningen for skattesaker.

Egentlig har den organisatoriske endringstakten vært dramatisk. Før ROS (Reorganiseringen av skatteetaten) i 2008 var det f eks 19 fylkesnemnder, 96 overligningsnemnder og 96 ligningsnemnder. Før det igjen var det et skattekontor med tilhørende nemnder i alle kommuner. Nå er det 5 skatteklagenemnder pluss Riksskattenemnd og særlige klagenemnder for MVA, SFS, SFU og oljebeskatningen. I høringsnotatet foreslår FIN én sentral klagenemnd for hele landet som også inkluderer merverdiavgift. Av eksisterende klageorganer beholdes bare klagenemnda for oljeskatt og Svalbard.

Det er langt fra sikkert at endringstakten vil være like sterk fremover. Man bør ta på alvor at høringsnotatet kan være en slags siste sjanse – i det minste for en tid fremover. Og endringsmotvillige krefter kan lett slå gjennom når et system har satt seg. Den 30. september 2011 i Statsbudsjettet 2012 uttalte FIN under Sigbjørn Johnsen: «Etter departementets oppfatning sikrer gjeldende regelverk og Skatteetatens praksis en betryggende behandling av skattyterne.» (Prop 1 LS 2011-2012 pkt 27.4.3). Dette var en gjentakelse av tidligere avvisninger av kritikk mot klageordningen fra finansminister Sigbjørn Johnsen som klart og tydelig sa at han i grunnen ikke så behov for endringer.

Oppsummert: Nå går toget og “gode krefter” må bidra til at den nye ordningen blir så god som mulig.

## 2. Eneste alternativ for mange

Mye står på spill. Den norske velferdsstaten avhenger av et høyt skattenivå. En del ser ut til undertiden å tro at bare man skremmer skattytere nok med strenge sanksjoner, så kommer pengene. De glemmer det politiske element: Skattyter i dag, velger i morgen. Et høyt skattenivå avhenger i det lange løp av at systemet oppleves rimelig rettferdig. Et minstekrav er da at skattyterne kan være rimelig sikre på at de ikke behandles strengere enn et komplisert og krevende regelverk tilsier. Slagordet rett skatt til rett tid er et gjensidig forpliktende motto.

Man kommer ikke utenom at skattyterne møter skatteetaten ikke bare som en vennlig, veiledende og serviceorientert etat, men som en reell motpart. Særlig når det spisser seg til, kan det være vanskelig å tro at en etat som først opptre som en motstander, klarer skiftet til en mer objektiv forvalter av regelverket under klagebehandlingen. Derfor er det viktig at en klageordning utformes slik at skattyter føler at saken er vurdert av en mest mulig uavhengig instans. Dette burde også etaten være interessert i. Føler skattyteren at resultatet blir urettferdig, bør opplevelsen være at det er noe galt med regelverket og dermed i siste instans Stortingets vurderinger, og ikke skatteetatens praktisering av det.

En del av bildet er også at klageordningen for de aller fleste skattytere er siste håp. Domstolene er i dag ikke et rasjonelt alternativ i mange skattesaker. Kostnadsnivået har tatt helt av. Advokatenes honorarnivå er så høyt at mange skattytere ikke kan gjøre bruk av deres tjenester. Stortinget (uten særlig motbør fra advokatstanden) gjorde også vondt verre ved å legge moms på prosessutgifter - ut fra en merkelig misforståelse om at man ville vri konsumet hvis prosesshjelp var momsfri (heller en artig rettsak mot skatteetaten enn ny bil). Man har heller ikke lagt inn nok firkantede begrensninger på prosesskrifter saksavvikling mv som ville tvinge til en mer kostnadsbesparende saksavvikling. Skattelovgivningen er også så komplisert at det sjelden er forsvarlig å opptre som selvprosederende. I sum: Domstolene fungerer ikke for vanlige skattytere. Klageordningen er i praksis deres eneste håp. Dermed må den være god.

## 3. Mangelfullt utredet

I forhold til sakens viktighet er FINs høringsnotat ikke bredt nok. Det er ikke nødvendig for Norge å finne opp hjulet. Sverige la nylig (2012) om sin klageordning. Det er dekket, men ikke særlig bredt. Men det er ikke akseptabelt at FIN unnlater å den danske ordningen. Der virker det som om Norge kunne ha meget å lære. Danskene la om sitt system i 2005 med en ny skatteforvaltningslov. De har et

todelt system med en skatteankenemnd som dekker personbeskatning og som til dels besettes med legfolk. For min del er jeg ikke sikker på at den ordningen burde tjene som forbilde. Men Danmark har også en Landsskatterett. Til tross for navnet, er det formelt ikke en særdomstol. Men i organisasjonsform synes det å ligne. Landsskatteretten bemannes av fagpersonell med en rettspresident og rettsformenn. Den skal behandler primært nærings- og selskapsbeskatning, og dens avgjørelser kan bringes inn for domstolene. Danskene virker rimelig fornøyd med ordningen. Det er en mangel at den ikke er vurdert nærmere som ledd i omleggingen av den norske klageordningen.<sup>1</sup>

Et domstolslignende forvaltningsorgan her hjemme er Trygderetten. På god avstand og bare sett utenfra virker den også rimelig velfungerende, men kanskje litt for domstollignende og dermed “tung” til å kunne tjene som klageorgan i skattesaker. Men FIN burde vurdert erfaringene med Trygderetten som en del av forberedelsene til nye klageordning for skatteområdet.

Det er en – stor – sammenheng mellom arbeidsmengde og rettssikkerhet. Det forbauser at FIN i høringsnotatet ikke legger frem statistikk om hvor mange og omfattende saker en ny klageordning må forventes å håndtere. Generelt gjelder at “klagebegrepet” innen skatteretten er vanskelig og til dels misvisende. Er man misfornøyd med skatteavregningen, må man etter ligningsloven “klage”, jf lignl § 9-2. Men ligningslovens klagebegrep rekker videre enn det etaten internt behandler som klager, og det man også ellers ofte omtaler som klager. Svært mange “klager” etter lignl § 9-2 dreier seg om oppretting av rene feil uten at det egentlig er tale om uenighet eller motsetninger. Med maskinell ligning oppstår en rekke samordningsfeil. De fleste selvangivelser er ikke lenger sett av menneskeøyne, verken saksbehandlere og realistisk heller ikke av mange skattytere som knapt leser utkastet til selvangivelse. Så mye sees først når skattyterne får skatteavregningen og innbetalingskravene. Visstnok sorterer skatteetaten de rene feil i en egen kategori. Det som internt behandles som klagesaker, dreier seg ikke om de klare feil, og det som i hvert fall krever mer inngående behandling, eller som innebærer en reell uenighet mellom skattytere og etaten. Hvordan en klageordning bør organiseres, beregnet saksmengde osv, krever et forhold til disse tallene. –Det hadde vært ønskelig å se hvor mange av de sakene der det er reell uenighet, der skattyter gis medhold, hvor mange vedtak som endres for domstolene osv. FINs høringsnotat gir ingen hjelp til det.

#### 4. Arbeidsmengde, rettssikkerhet og sekretariatets nøkkelrolle

Et så prinsipielt spørsmål som rettssikkerhet har nær sammenheng med noe så jordnært som arbeidsmengde. Å gjøre seg opp en selvstendig mening om en sak krever tilstrekkelig tid til å sette seg inn i den. Uten at det er forankret i statistikk, bare i tilfeldig lesing av avgjørelser, nærer f eks undertegnede en viss – og altså ikke-vitenskapelig – skeptisk holdning til Klagenemnda i merverdiavgift. For dem som uansett overveier å gå til domstolene, ville mitt råd være at man tar saken direkte dit. Du får likevel ikke medhold i klagenemnda og behandlingen der bidrar bare til at domstolene bes om å sette til side et mer gjennomarbeidet vedtak.

I forhold til de fem regionale skatteklagenemndene vurderer visstnok en del advokater spørsmålet om klage slik: Man går ut fra at skatteklagenemndene vil følge skattekontoret med mindre det foreligger omstendigheter som også ville medført at skattekontoret endret vedtaket,

---

<sup>1</sup> For en grunnleggende omtale av den danske Landsskatteretten, se f eks Jan Pedersen et al: Skatteretten 4, 5. udg, 2009 s 174-196.

typisk nytt faktum. Tenker man slik om skatteklagenemndene, vil Skattyter spare tid og penger ved å gå direkte til domstolen. Er det klare svakheter i vedtaket, tenker angivelig en del skatterådgivere at man ikke bør gi etaten mulighet til å rette opp disse. Men ønsker skattyter å få supplert faktum, må saken fremlegges for skatteklagenemnden. For spesialnemndene er det nok litt mer individuelle vurderinger i forhold til den enkelte nemnd.

Når man hører om arbeidsmengden i Klagenemnda kan man undres om undertegnedes fordomsfulle oppfatning kan ha en viss realitetsforankring. I 2013 skal uformell statistikk vise at KMVA hadde 400 saker. En del saker ansees kurante og behøver ikke behandles i møte. Men saker med dissens eller der ett medlem ønsker det, skal dit. Det er også et anselig antall saker. Hvis man ikke er en slags mental Herkules, er dette saksantallet så stort at en reell selvstendig stillingtagen til alle sakene er vanskelig (les: umulig). Vurdert ut fra undertegnedes begrensede kapasitet ville det å komme til et møte med paratforståelse av mer enn 8-10 kompliserte MVA-saker være bortenfor det rimelige. For meg ville rettsikkerhetsforskjellen på 10-20 og 20-100 saker være forsvinnende liten(!) Klagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter har langt færre saker. Det kan ha noe å gjøre med renommeet til denne nemnda for selvstendige og grundige vurderinger.

Ved større saksmengder, men også ved mindre, vil saksforberedernes rolle være sentral. Uenighet om faktum spiller en stor rolle i mange skatte- og avgiftssaker. Det kan, ikke minst hva gjelder faktum, kreve en betydelig innsats å frigjøre seg fra de rammer som utrederne har satt en sak inn i. I forhold til jussen vil nok de fleste kvalifiserte nemndsmedlemmer ha lettere for å frigjøre seg fra sekretariatets vurderinger.

FIN foreslår lovfestet at skatteklagenemnda skal være et uavhengig forvaltningsorgan og dermed ikke underlagt instruksjonsmyndighet. Slik er også rettsstillingen nå for klagenemndene, men det er ryddig at et så viktig prinsipp lovfestes. Fokuset på nemdene kan imidlertid gjøre at sekretariatets viktige rolle oversees. Sekretariatet bør gjøres så uavhengig som mulig. Her kommer FINs forslag til kort.

Det vil ikke tjene nemndenes uavhengighet at deres saksforberedere blir, slik FIN foreslår, et "eget landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet". For så vidt gjelder jussen, vil det ofte ikke dreie seg om å overprøve et enkeltstående standpunkt av et skattekontor, men standpunkter tatt av SKD og tilkjennegett i håndbøker som Lignings-ABC, Skattebetalingshåndbok og Merverdiavgiftshåndbok eller i rundskriv og uttalelser. Slikt er aldri nøytralt, og enda mindre hvis man daglig omgås de kolleger som har tatt disse godt offentlige (men riktignok personlig anonyme) standpunktene i det offentlige rom. Et viktig grep kunne vært å la sekretariatet være uavhengig i faglige spørsmål, dvs. ikke underlagt instruksjonsmyndighet, slik Matre foreslår i sin leder i dette nummer.

Generelt er det i skatteetaten en frykt for at førstelinjehandling vil bli tappet for dyktige medarbeidere som søker seg til skatteklagenemndas beskyttede verden med bare interessante saker, ingen utleggsfrister mv. Det er også en del uro i det regionale Norge fordi skatteetaten gjennom dette forslaget sentraliseres ytterligere. Hvis FINs forslag om et sekretariat underlagt SKD går gjennom, betyr ikke det nødvendigvis at geografisk lokalisering må være på Helsfyr. Hvis man f.eks. la sekretariatet til Trondheim, kunne det styrke det skatterettslige fagmiljøet i denne regionen også utenom skatteetaten, og det kunne kanskje dempe noe av førstelinjesvekkelsen i det øvrige Norge. Akkurat det problemet kunne bli verre i Trondheim (men trøndere finner jo stort sett ut av ting!). For

nemndsmedlemmer fra Oslo kunne en slik lokalisering av sekretariatet kanskje gi noe mer besvær og svekket motivasjon for å ta på seg vervet. Men både SFS og SFU har helt siden oppstarten hatt nemndsmedlemmer bosatt utenfor kontorstedet. Generelt gjelder at de teknologiske rammer for møter er under så sterk utvikling at man kanskje ikke lenger bør tenke så geografisk bundet om dette. Her må det forventes at en landsdekkende skatteklagenemnd må kunne nyttiggjøre seg oppdaterte digitale møteverktøy.

Selv om sekretariatet vil ha en viss størrelse, vil det likevel være begrenset. I et lite land som Norge med de facto livslangt stillingsvern i det offentlige, er det for mange offentlige institusjoner som etter undertegneds mening får et faststivnet preg. Nøkkelpersoner preger holdningene og det hele blir predikerbart. Kanskje nemndene ville være tjent med at ikke bare medlemmene, men også ansatte i sekretariatet roterte, f eks med en tjenestetid på inntil 10 år i sekretariatet. For tjenestemenn i skatteetaten er vel dette mulig innenfor lovverk og stillingsinstruksjoner. For ansatte i et evt helt frittstående sekretariat, er dette kanskje vanskeligere. Ut fra et ønske om rotasjon og muligheten for et tilstrekkelig høyt og oppdatert utvalg av potensielle medarbeidere å velge fra, kan det også være nødvendig å la sekretariatet bestå av tjenestemenn fra Skatteetaten. Dette er et av de punkter der FIN gjerne kunne ha trukket inn erfaringer fra Landsskatteretten i Danmark. Rotasjon kunne også styrke tilbakemeldingen fra nemndene til skattekontorenes øvrige virke. Den kan bli enda viktigere å sørge for det nå hvis sekretariatets arbeid blir fjerne fra den øvrige ligningsforvaltningen.

## 5. Én skatteklagenemnd?

At Oljeskattenemnda foreslås beholdt, synes lite kontroversielt i de mange uformelle diskusjoner av høringsutkastet. At Klagenemnda for Svalbardskatt foreslås beholdt, har undertegnede hørt lite om – muligens fordi ingen har greie på den – i det minste ikke undertegnede.

At Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, foreslås “fusjonert” inn i den nye Skatteklagenemnda, synes mer omstridt. If it works, don't change it, mener øyensynlig flere. Selv synes jeg argumentene for å la storbedriftssakene inngå, er nokså åpenbare. Denne nemnda har fungert tilsynelatende godt, ikke bare fordi den er så faglig forankret og har et dyktig sekretariat, men de har vel også hatt færre saker og tid til fordypelse. Det har også vært en mye mer prestisjepreget nemnd. Den nye nemnda må tiltrekke seg toppfolk. Det vil neppe friste hvis nemnda for storbedrifter har de meste prestisjefylte sakene og fremstår som A-nemnda.

Forholdet til MVA har opptatt mange. Etter mitt skjønn er det åpenbart riktig at dette integreres. Mange fagfolk opprettholder her et gammeldags skille. På mange områder må rådgivere ha en grunnleggende forståelse av fallgruvene innenfor begge felt. Gi f eks inntektsskatteråd om fusjoner eller fisjoner uten å varsle om justeringsregler, og du kan lett lære mer erstatningsrett enn du føler behov for. På Bls Skattemaster må nå alle deltagere gjennom en grunnleggende modul i MVA.

Samtidig er det klart at en Skatteklagenemnd her vil stå overfor betydelige utfordringer. De bør trolig ha to-tre avdelinger som særlig behandler MVA. En del MVA-spørsmål er så tekniske og har så få paralleller til inntektsskatteretten, at ikke MVA-kyndige ikke kan bidra. Ett er at alle rådgivere og skatterevisorer bør vite at justeringsreglene er der, men en rendyrket justeringssak bør reserveres for MVA-ekspertisen. Sorteringen av saker vil her stille store krav til den faglige dyktigheten hos lederen av nemnda, og i praksis sekretariatslederen. FIN legger i høringsnotatet opp til mulig

spesialisering av nemndene innen andre områder. Det er lett å følge FIN når man forutsetter en spesialisering for det saksområdet som ligger under Sentralskattekontoret for utenlandssaker. For enkelte av saksområdene ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan man også forstå FINs antydninger om spesialisering. Men mange spørsmål ved dette kontoret gjelder generelle nærings- og selskapsbeskatning der spesialisering ikke vil være naturlig.

Enkelte MVA-patrioter har uttalt at navnet ikke kan være Skatteklagenemnd hvis MVA skal omfattes. Det er en provisiell misforståelse. I andre land brukes betegnelsen skatt (f eks tax) om begge. "Skatteklagenemnd" er et skritt i riktig retning.

## 6. Rask og effektiv saksbehandling – ett trinn

"Rett skatt til rett tid" – slagordet til skatteetaten har også betydning for hvordan en skatteklagenemnd bør organiseres. Om det er de digitale klokker eller hva: Mange samfunnsinstitusjoner har vent seg til å arbeide under klarere frister enn før, ikke minst ansatte i Skatteetaten.

Det vil være naturlig at det inntas også i forskriften krav om at saker skal være behandlet innen visse frister, men kanskje i en slik form at lederen skal fastsette nærmere frister for saksbehandlingen. Ressurssterke skattytere som overveier domstolsbehandling, må innen rimelig tid få avklart om stevning er neste skritt. – Det er viktig at slike formaliserte forskrifter rommer en realitet. Tvisteloven § 19-4 femte ledd inneholder frister for domsavsigelse, men i følge enkelte advokater har de i praksis ikke så stor realitet. En advokat beklaget seg f eks nylig over at å ha ventet åtte måneder på en dom som skulle vært avsagt innen to uker – uten at domstolen synes særlig beklemmt over det.

Hjulpet frem av digital ord- og tegntelling er det også blitt mer vanlig med grenser for hvor meget man kan skrive i oppgaver og doktorgrader for universitet og høyskoler, i notater til regjeringskonferanser, i forslag til styrer i bedrifter, kronikker mv (som kjent bare ikke i prosesskrifter til domstolene, i NOU'er og Prop'er – men kanskje noe å overveie!). Klagesaker vil variere – veldig – i kompleksitet og omfang. Men man kan nok tenke seg begrensninger for lengde både overfor skattytere og ikke minst i innstillinger til nemndene. Slike grenser måtte være fleksible og retningsgivende, men med moderne teknologi kan en del også løses med linker til vedlegg. Her vil ikke bare den faglige, men administrative dyktigheten, til lederne for nemnda og sekretariatet spille en rolle. Forskriften bør inneholde bestemmelser som gir adgang til å oppstille slike begrensninger – og som dermed indikerer at det bør gjøres. Begrensninger kan også bidra til kostnadsreduksjoner for skattyterne. Det er ikke gitt at det bare er hensynet til klienten som gjør at en del advokater lar klagerese ut i antall sider.

Siden det i moderne ligning oppstår så mange feil ved samkjøring av registre mv, dekker klagebegrepet høyst ulike forhold. Selv om ligningsloven ikke gjør det, skilles i praktisk ligningsarbeid mellom feiloppretting og reelle klager. Det vil være mange silingsmekanismer som gjør at skattytere og nemnden ikke behøver holde på med feiloppretting.

Først vil skattyters klage gå til skattekontoret. Åpenbare feil rettes da og saken er ute av verden. Er det ikke en feil, vil skattekontoret overprøve sin egen vurdering før oversendelse til klageorganet. Gis skattyter medhold allerede av skattekontoret, er saken ute av verden. Hvis

skattekontoret avviser klagen, overføres klagen til Skatteklagenemnda. Der er meningen at sekretariatet først skal vurdere klagen. Finner sekretariatet at skattyter klart må gis medhold, behøver saken ikke forelegges nemnda. FIN skriver ikke så meget om dette. Igjen er dette et punkt hvor lederen for nemnda og sekretariatet kan ha stor betydning gjennom utarbeidelse av retningslinjer, som igjen bør forankres i hele nemnda.

Et interessant spørsmål er presedensvirkningen av tidligere vedtak i nemnda. I dag synes dette noe uklart. Forvaltningen føler seg tilsynelatende ikke uten videre bundet av klagenemndenes vedtak i tidligere saker. En spøkefugl fra etaten som arbeider med MVA, sa det f eks slik: "Jeg har så stor tillit til KMVA at jeg tar det som selvfølge at de ikke uten videre gjentar feil de har begått." FIN kunne i den endelige proposisjon kommentere presedensvirkninger. Det synes i utgangspunktet rimelig at sekretariatet siler saker slik at nemndas standpunkter i tilsvarende forhold legges til grunn. Skulle tidligere vedtak tilsi at den private gis medhold, legges det til grunn uten nemndsbehandling. Skulle man mene at en praksisendring kan være aktuelt, bør saken forelegges, og da vel i stor avdeling, jf nedenfor. Igjen kan lederne for nemnda og sekretariatet ha stor betydning. Hvis sekretariatet mener at nemndas tidligere praksis tilsier at klagen avvises, kan dette kanskje forelegges nemnda til en mer summarisk behandling.

For saker som skal til nemndsbehandling, foreslår FIN en betinget to trinns-rakett. Først går saken til alminnelig avdeling med tre medlemmer der behandlingen er skriftlig. Ønsker ett av medlemmene det, skal saken løftes opp til stor avdeling der det er fem medlemmer og behandling i møte. Ut fra høringsutkastet er det uklart om det alltid skal være nye fem medlemmer eller om de tre fra alminnelig avdeling kan delta. Det siste bør utvilsomt være tilfelle siden de allerede har brukt tid på å sette seg inn i saken.

Forslaget om en alminnelig avdeling på tre medlemmer og en stor avdeling på fem medlemmer kan kanskje være fornuftig. Mange saker kan være så rutinepreget (jf f eks ovenfor om presedenssaker) at fem medlemmer kan synes unødvendig. Samtidig bør nemnda ut fra effektivitetshensyn unngå to trinns-behandling. Man bør ha retningslinjer for saksinndeling slik at saker der sekretariatet antar at det kan bli dissens eller behov for diskusjon, går til stor avdeling. Andre saker sendes alminnelig avdeling. Ved tvil, prinsippspørsmål og mulig praksisendring bør saken gå direkte til stor avdeling. Skulle de tre i den alminnelige avdeling mene at saken bør tas i stor avdeling, bør den alminnelige avdeling med jevne mellomrom suppleres med to medlemmer slik at den kan konstitueres som stor avdeling. I praksis medfører ikke denne endringen store forskjeller til FINs forslag, men det er en sterkere betoning av at to trinn skal unngås.

En slik saksinndeling gjør det også lettere å godta at alminnelig avdeling arbeider skriftlig, mens stor avdeling behandler saker i møte. Mer krevende saker og uenighet behandles ofte mer effektivt i møte. Man kan ofte gjennom få ord få hjelp til å forstå en sak bedre og få mer tak i hva uenigheten egentlig gjelder. Teknologiske fremskritt gjør også at møter blir stadig lettere å avholde.

## 7. Skattyters rett til å møte i nemnda

FIN foreslår ikke at nemndas møter skal være offentlige. En slik ordning ville etter undertegnede mening være u hensiktsmessig. Medlemmene vil ha behov for uformelle drøftelser i former og med et innhold som ikke er egnet for en offentlig scene. Da ville man bare gjøre det hele ineffektivt ved å skape behov for uformelle rådslagninger i tillegg.



Ut fra et slikt resonnement kan heller ikke skattyter ha rett til å møte under hele nemndas behandling av saken. Derimot kan man stille spørsmål om skattyter bør ha rett til å kunne møte for et begrenset tidsrom. FIN foreslår at skattyter skal kunne bes om å møte, men ikke at vedkommende skal kunne kreve det.

I dag har skattyter anledning til å be om å møte for KMVA. Imidlertid skal slike forespørsler nærmest rutinemessig alltid bli avslått. Den type kafkask tilnærming er uheldig. Den avgiftspliktige lures da til å bruke penger på at en advokat skriver en nytteløs anmodning.

I flere andre land og ved internasjonale domstoler ser man at det kan opereres med svært stramme frister for hvor lenge en skattyter, dvs dennes representant, kan foredra sin sak for domstolene. Det er kanskje litt unorsk, men muligens kunne man overveie en ordning der skattyter fikk anledning til i inntil 30 min eller 60 min - alt etter sakens karakter fikk redegjøre for sitt synspunkt. Hvis målet kun er bedre avgjørelser, er det kanskje litt åpent hva dette ville tilføre. Ved et uformelt spørsmål til noen nåværende og tidligere medlemmer av KMVA var svaret at de hadde vanskelig for å for seg saker hvor de trodde muntlig fremstilling fra den avgiftspliktige kunne opplyst saken ytterligere.

#### 8. Oppnevning av nemndsmedlemmer – godtgjørelse

Nemndsmedlemmene skal ha en faglig bakgrunn. Alle skal etter FINs forslag ha utdanning og yrkeserfaring innen fagområdene som jurist, økonom, statsautorisert revisor eller registrert revisor. Dermed forsvinner det lege eller åpent politiske element ut av klagesystemet. Det er imidlertid ikke et krav om at man skal ha arbeidserfaring med skatte- og avgiftsspørsmål. Etter undertegnede mening er det uheldig. For opptak til BIs masterstudium i skatte- og avgiftsrett kreves to års yrkeserfaring med skatte- og avgiftsrett. Det er vanskelig å forstå at listen til Skatteklagenemnda bør legges lavere. Erfaring og undersøkelser tyder på at faglig forankring gjør det lettere å ta selvstendige standpunkter.

Hvordan medlemmene i Skatteklagenemnda oppnevnes kan ha stor, kanskje avgjørende, betydning for dens uavhengighet. I høringsnotatet foreslås at medlemmene "oppnevnes av et organ utenfor Skatteetaten. .... Det foreslås derfor at Finansdepartementet ...". Ett er en språklig finesse. Lederen for Skattelovavdelingen omtalte selv hans avdeling og FIN som del av Skatteetaten i et intervju: «Skattelovavdelingen er ansvarlig for den overordnede styringen av Skatteetaten, ...» (Amund Noss, Skatt 1/2014). Noe annet er hvor klokt det er at FIN står for oppnevningen. Man kan imidlertid spørre hva som er alternativet. Dette er vel for detaljert for Regjeringen. Å legge oppnevningen til et annet departement, f eks Justisdepartementet, kunne bli et spill for galleriet. Det departementet kjenner ikke skattemiljøene og vil vel lett falle ned på råd fra FIN. Det avgjørende er trolig også at FIN foreslår at ulike interesseorganisasjoner skal 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." (Høringsnotatet s 15). Man kan spørre om interesseorganisasjoner er en for snever avgrensning og en ikke alltid treffende betegnelse også for de organisasjoner som er nevnt. En rent faglig organisasjon som Den norske underavdeling av International Fiscal Association kunne også vært inkludert. Blant akademikere er det forskjellige holdninger til å sitte

i nemnder. Selv har jeg alltid tenkt at det ville være vanskelig fordi ens standpunkter til egen skriving kan bindes opp. Men andre har som kjent tenkt helt annerledes. Uansett kunne man undres om akademiske institusjoner burde inkluderes i listen over organisasjoner med forslagsrett.

FIN presiserer at det skal dreie seg om en personlig oppnevning "i den forstand at det enkelte nemndsmedlem ikke skal representere den eller de organisasjonene som foreslo han eller henne" (Høringsnotatet s 16). Siden denne forslagsretten er viktig, burde den uttrykkelige fremgått av forslagetts forskriftstekst.

Visstnok er det praksis for at man tar hensyn til denne type forslag. Forslagsretten har dermed atskillig realitet. Bli det mange organisasjoner med forslagsrett som ikke samstemmer seg med hverandre, kan man likevel få et overtallighetsproblem.

Det må være ønskelig at Skatteklagenemnda er bredt sammensatt og ivaretar også skattyternes og næringslivets perspektiver. I forskjellige fora har det særlig vært diskutert om advokater kan eller bør sitte i slike nemnder. Enkelte representanter for det offentlige har uttrykt betydelig skepsis: Advokatene vil aldri klare å gå ut av rådgiver og skatteminimaliseringsrollen. Erfaringene fra de eksisterende faglige nemnder skal ikke bekrefte det synspunktet. Habilitetsproblemene kan bli mange for advokater fra store firmaer. Enkelte advokater har fremhevet at betalingen ville være alt for dårlig, og at en slik oppnevning ville forutsette en form for idealisme. Svaret på det, er ja, nettopp, slik fungerer et godt samfunn, og hvor fattig kan man egentlig oppføre seg når man tjener millioner. Det blir igjen ad hoc, men ut fra andre erfaringer synes det etter hvert å bli en del dyktige advokater og revisorer som oppdager at deres firmaer har tvungne regler om å tre ut fra 60 års-alder og oppover. Fem-ti år i en profesjonell skatteklagenemnd er ikke nødvendigvis den verste måte å avrunde karrieren. Etter mitt skjønn vil Skatteklagenemndas prestisje og faglighet åpenbart være tjent med et markert innslag av revisorer og advokater med bakgrunn i skatterådgivning og prosedyre for både private og offentlige parter.

Medlemmene bør oppnevnes på åremål. FIN foreslår fire år som i dag. Lederens stilling synes derimot ikke uttrykkelig kommentert. Det bør nok være en fulltidsstilling, men også den på åremål, men med mulighet for fortsatt ansettelse i staten når åremålet er ute. Dermed blir løsningen i resultat tilnærmet det som i denne artikkelen er foreslått for lederen for sekretariatet.

Godtgjørelsen i en skatteklagenemnda kan aldri konkurrere med overskuddsandelen i de store advokat- og revisjonsselskaper. Men det gjør heller ikke så mye annet. Samtidig må ikke godtgjørelsen være så lav at den gjør vervet uinteressant for mer vanlige lønnstagere. Selv etter den siste oppjusteringen synes godtgjørelsen for de ordinære skatteklagenemnder for lav. Etter sigende kan godtgjørelsen i KMVA bli over kr 200 000 på årsbasis. Det er ikke mye, men det er noe. Det er vanskelig å se at man realistisk kan basere seg på det offentliges ordinære nemnds- og utvalgssatser. Skatteetaten har de senere år på topplan utviklet et mer konkurransedyktig lønnsnivå. Tilsvarende vurderinger må også legges til grunn for Skatteklagenemnda.

## 9. Publisering

FINs høringsnotat sier intet om publisering av Klagenemndas avgjørelser. Taushetsplikten vil her sette en del grenser. Samtidig vil det her kunne bli tale om viktige rettskilder, og enn mer vesentlig informasjon om de standpunkter skattyterne må forholde seg til før domstolene evt har sagt sin mening. Så langt mulig, bør derfor avgjørelsene publiseres. Der skattyter samtykker i publisering, vil taushetsplikten ikke være et problem. Det samme gjelder alle saker som kan anonymiseres uten at poengene blir borte.

## 10. Tilknyttede endringer

### 10.1 Et vindu mot forandring

Vi står nærmest foran en liten revolusjon i skatteforvaltning med ny skatteforvaltningslov og ny klageordning. Det er naturlig å aktualisere tilknyttede endringsbehov. Med et klima for endringer, kunne man håpe at enkelte ellers fastlåste posisjoner kunne løsne.

### 10.2 Asymmetrisk renteordning

Det er veldig nærliggende å peke på asymmetrien som følger av regelen om ubetinget betalingsplikt, jf sktbl § 10-1. Det synes vanskelig å innføre en bestemmelse om at klager medfører rett til utsatt betaling, i det minste hvis man ikke ønsker en eksplosjon av antall klager. Men man kunne se på rentereglene. Systemet fungerer i dag langt mer smidig enn den drakoniske bestemmelsen i sktbl § 10-1 kan gi inntrykk av. Har skattyter en opplagt sak og det gjelder et større beløp (etter forholdene), kontaktes kemneren. Mitt – ad hoc-pregede – inntrykk er at kemneren, evt etter kontakt med skattekontoret, behandler slike anmodninger relativt smidig. Men det er et ris bak speilet: Gis man ikke medhold i klagen, må man betale den høye forsinkelsesrenten etter sktbl §§ 11-1, jf 11-6 første ledd. Men taper Skatteetaten saken, kompenseres skattyter bare med den langt lavere endringsrenten etter sktbl § 11-2, jf 11-6 annet ledd første punktum. Der forholdet vurderes slik at skattyter bør innrømmes betalingsutsettelse under klagebehandlingen, bør den lavere endringsrenten i sktbl § 11-6 annet ledd annet punktum benyttes. Med dagens rentenivåer er forskjellen mellom rentesatsene så stor at en hver likvid skattyter som ikke er helt trygg på sin sak (og på klagenemnda), vil kvie seg for å be om betalingsutsettelse.

### 10.3 Saksomkostninger for domstolene

Det er en evig debatt, men stadig viktigere med de økende prosessomkostningene. Tvisteloven kap 20 om saksomkostnader bygger på modell om symmetri mellom sakens parter som ikke passer i skattesaker.

Det er bare i rene unntakstilfelle staten bør få dekket saksomkostninger når den vinner saken. Regelen i tvisteloven § 20-2 øker prosessrisikoen for de private hvor alt for mange allerede ut fra kostnadsnivået er fratatt muligheten for rettslig prøving. Staten har heller intet påtagelig behov for å slippe denne kostnaden. Det kan ikke hevdes at det er for mange skattesaker for domstolene. Og staten kan uansett glede seg over MVA på advokatsalærene!

Når den private vinner, bør saksomkostnader alltid dekkes. Det bør aldri være aktuelt å fritta staten for omkostningsansvaret fordi saken var tvilsom el l. Staten har interesse av at tvilsomme

spørsmål avklares. Skattyters eneste interesse er å unngå å bli involvert i den type avklaring. Sammenlignet med f eks våre naboland, skal visstnok Norge her ha strengere regler overfor skattytere enn andre.

#### 10.4 Prøving av bindende forhåndsuttalelser

I dag kan bindende forhåndsuttalelser ikke overprøves av overordnet forvaltningsorgan, jf forskrift 14 juni 2005 nr 550 § 12. De kan heller ikke innbringes for domstolene. Avskåret adgang til rettslig prøvelse gjør den norske ordningen annerledes enn i f eks våre naboland. Det virker også unødvendig restriktivt. Tvert imot, få spørsmål er så egnet for domstolsprøvelse som bindende forhåndsuttalelser. Faktum er forutsatt. Uenigheten gjelder bare jussen og spørsmålene er vanligvis godt utredet. Antagelig er dette saker som kunne gå rett til lagmannsretten. Det kunne sikre et "fast track" for Høyesteretts avklaring av nye skattelovbestemmelser.

Man kunne også spørre om Skatteklagenemnda burde kunne overprøve bindende forhåndsuttalelser. Etter mitt skjønn burde skattyter gis mulighet for rettslig overprøving, men med adgang til først å gå veien om Skatteklagenemnda.

#### 10.5 Avskjæring av skattyters anførsler for domstolene

Ut fra prosedyretaktiske grunner velger undertiden advokater å klage selv om de ikke har den ringeste illusjon om å få medhold. Man gjør det for å utvide rammene for hvilke anførsler man kan påberope for domstolene. Den norske domstolsskapte avskjæringen av anførsler som ikke er påberopt for skattemyndighetene, er nokså spesiell. At man har vært for sent ute med å avklare saken, bør kunne sanksjoneres, men ikke ved å tape en sak ut fra galt faktum. Så dyrt det i dag er blitt å føre saker for domstolene, er det nærmest galgenhumor å la skattyter tape saken ut fra et begrenset faktum. Vi har også fått den merkelige spaltning at visse faktiske forhold kan påberopes i forhold til tilleggsskatten fordi dette er straff i forhold til EMK, men ikke overfor endringsligningen.

Det kan være naturlig å innføre en lovbestemmelse som klargjør at domstolene skal avgjøre saker ut fra det faktum som finnes bevist. Så unngår man at Skatteklagenemndas ressurser brukes der den eneste grunn til klage til nemnda er det prosedyretaktiske.