

Klageordningen på skatteområdet:

Ett skritt frem og ett tilbake?

Den sentraliserte skatteklagenemnda ble etablert sommeren 2016. I fjor skrev vi en artikkel om erfaringene så langt,¹ og fikk frem at starten hadde bydd på enkelte utfordringer. Vi har nå innhentet ajourførte opplysninger og kommentarer fra Skatteklagenemnda, sekretariatet for Skatteklagenemnda, Skattedirektoratet og brukere, som vi deler i artikkelen her.



Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Advokatfirmaet Thommessen



Advokat
Morten Platou
Advokatfirmaet Thommessen

Det vi har sett er at Skatteklagenemndas sekretariat har hatt for liten kapasitet til å sikre en klagebehandling innen rimelig tid. Dette har særlig gått ut over de større og mer kompliserte sakene, der den samlede saksbehandlingstiden for klagesakene kan bli 2–3 år. Dette omfatter også saker med tilleggsrett og andre sanksjoner. Sivilombudsmannen har bedt om redegjørelse og skattedirektøren vurderer restansesituasjonen som bekymringsfull.

Blant de gode tiltakene som er satt i verk for å avhjelpe situasjonen, er det flere målrettede løsninger for å sikre godt arbeid med sakene i sekretariatet. Det er imidlertid bekymringsfullt at store deler av klagesaksbehandlingen nå føres tilbake til skattekontorene, som både utarbeider omfattende redegjørelser til bruk i klagesakene og avgir «ressurser» til klagesaksbehandlingen. Det er også besluttet at deler av klage-

behandlingen skal overføres fra den uavhengige skatteklagenemnda tilbake til skatteetaten ved Skattedirektoratet. Klager som gjelder mindre beløp og klager over tvangsmulkt, skal ikke lenger undergis uavhengig klagebe-

handling. I stedet gis skatteetaten tilleggsmidler for å behandle klagen selv i Skattedirektoratet. Vi mener det er grunn til å stille spørsmålet om reformen som skulle sikre uavhengig klagebehandling, har gått i revers.

Våre hovedfunn

Den nye skatteklagenemnda og sekretariatet har fått en relativt god start, og mange av de som klager, får fortsatt medhold i skatteklagenemnda. I så måte fungerer den nye klageordningen som forutsatt.

Det er samtidig et klart forbedringspotensial. Ressurssituasjon i sekretariatet er svært krevende, og det er fortsatt en uforholdsmessig lang saksbehandlingstid. Slik vi tolker rettsstatistikken, vil en rekke skattytere ikke få en rettslig prøving av sine saker innen rimelig tid ettersom det tar lang tid før klagen blir behandlet.

Antatt saksbehandlingstid på inntil to år for klager på Bindende Forhåndsuttalelser (BFU) gjør også at klageadgangen i realiteten blir illusorisk for denne typen saker.

Mange av de endringene som er gjort for å få ned saksbehandlingstiden, går på tvers av skattyternes rettssikkerhet. En overføring av arbeidsoppgaver fra den uavhengige Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet er et brudd på rettssikkerhetsgarantien som var formålet med den nye klageordningen.

Vi stiller også spørsmål ved om løsningen på den lange saksbehandlingstiden med innlån av ressurser fra skattekontorene er egnet. For det første rokker løsningen ved sekretariatets uavhengighet. Prinsipielt sett er det ikke tilstrekkelig at andre personer hos sekretariatet «kvalitetssikrer» arbeidet utført av ressursene fra skattekontorene. Skattytere kan oppfatte det som lite tilfredsstillende at en klage blir behandlet hos en ansatt på skattekontoret.

Det er også en bekymring at skatteklagenemndas sekretariat for lett kan legge skattekontorets faktumfremstilling til grunn.

¹ Se Revisjon og Regnskap nr. 6 2017 s. 53: Erfaringer med ny klageordning på skatteområdet.

Nytt år – uløste og nye utfordringer

I fjorårets artikkel var hovedfunnet at sekretariatet for skatteklagenemnda hadde uforholdsmessig mange klagesaker i forhold til tildelte ressurser. Det hjelper lite med en velfungerende skatteklagenemnd når sekretariatet er tildelt så få ressurser at det opparbeides store restanser. Dette ble plukket opp av Sivilombudsmannen, som etter å ha mottatt klager fra skattytere tok opp den lange saksbehandlingstiden med Skattedirektoratet i et brev 5. mars 2018.²

Skattedirektoratet skal ha opplyst Sivilombudsmannen om en rekke tiltak som er iverksatt for å få ned saksbehandlingstiden. I tilbakemeldingen sier Skattedirektoratet at den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden innen utgangen av 2018 skal være nede i åtte måneder for 90 prosent av klagene. Som vi vil vise nedenfor, er det for tidlig å si om tiltakene har fått noen særlig effekt ennå. Om tiltakene så langt sikrer effektivitet og skattyternes rettsikkerhet, er heller tvilsomt.

Mål og forutsetninger for etableringen av en uavhengig skatteklagenemnd

Da finansminister Siv Jensen fremla forslaget om en ny, landsdekkende og uavhengig skatteklagenemnd, fremhevet hun at forslaget er et viktig skritt for å styrke skattyternes rettsikkerhet.³

Nemnda ble gitt et eget sekretariat, og det ble lovfestet at skatteklagenemnda og sekretariatet deres ikke kan instrueres av forvaltningen. Det var forventet at skatteklagenemnda ville få et stort antall saker til behandling, og bemanningen tok sikte på å ta unna ca. 2 500 saker pr. år. Ved åpningen av skatteklagenemndas sekretariat i september 2016 understreket finansministeren at det er viktig at klagebehandlingstiden ikke tar for lang tid.

Modellen som ble innført, legger opp til at klager over skattefastsettelsen inngis til skattekontoret. Skattekontoret mottar klagene, vurderer omgjøring

helt eller delvis og skriver en redegjørelse for sitt syn på saken til skatteklagenemndas sekretariat.

Målsettingen for tidsbruk i klagesaker ble satt til 3–3–2 måneders saksbehandling i gjennomsnitt for 90 % av skatte- og avgiftssakene, fordelt på:

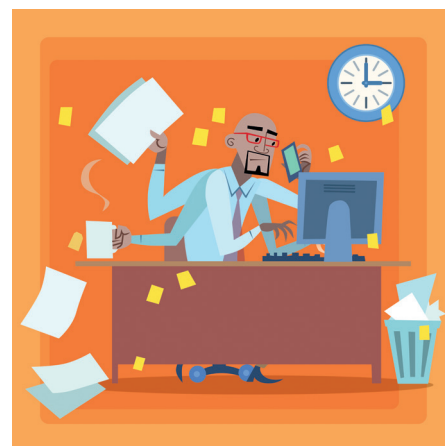
- 3 måneder til skattekontorets klagebehandling i første instans og utarbeidelse av redegjørelse til sekretariatet ved fastholdelse av skattekontorets vedtak,
- 3 måneder til sekretariatets saksbehandling og skriving av innstilling til nemnda, og
- 2 måneder til Skatteklagenemndas behandling/votering.

Opplysninger om antall klager, klager behandlet og saksbehandlingstid

Antallet klagesaker og saksbehandlingstid
Allerede i 2017 kunne man konstatere at det kom inn flere klager enn forutsatt, og at behandlingen i skatteklagenemndas sekretariat ble en flaskehals i klagesakene. Pr. 31. juli 2017 var det kommet inn drøyt 3 400 klagesaker, og siden oppstarten sommeren 2016 er det totalt kommet inn 7 226 klagesaker, ifølge opplysninger fra skatteklagenemndas sekretariat. Det har blitt utarbeidet innstillinger og nemnda har votert i til sammen 4 069 saker siden oppstarten og pr. 30. juni 2018 var det 3 120 klagesaker til behandling i sekretariatet.

For de sakene som var ferdig behandlet og votert i nemnda i 2016–2017, var gjennomsnittlig saksbehandlingstid i sekretariatet opplyst å være 4,8 måneder. Sekretariatet opplyser at det ikke finnes noen eksakte tall på saksbehandlingstiden i dag, men den skal være høyere enn den var i fjor. Selv om det er tatt grep for å forsøke å få ned saksbehandlingstiden, har tiltakene tilsynelatende ikke hindret at utviklingen i saksbehandlingstid går feil vei.

Særlig de tyngre sakene tar svært lang tid, og de blir heller ikke prioritert. Seniorskattejurist Elisabeth Schwerdt var hovedtillitsvalgt for skatteetatens juristforening. Hun har uttalt at det er mange saker av betydelig størrelse som ligger ubehandlet:



Skatteklagenemndas sekretariat har hatt for liten kapasitet til å sikre en klagebehandling innen rimelig tid.

«Dette rett og slett fordi vi har fulgt opp Skattedirektoratets fokus på at det skal være produksjon og at saksbehandlingstiden skal gå ned. Vi har derfor jobbet for å få ut saker, og da blir gjerne ikke de tyngste sakene prioritert først.»⁴

I media er det rapportert om standardiserte brev som opplyser om forventet saksbehandlingstid på inntil to år for en klage på en Bindende Forhåndsuttalelse (BFU).⁵ Når det må forventes at en klage på en BFU tar to år, blir klageadgangen i realiteten illusorisk – det er få eller ingen skattytere som kan eller vil utsette en ønsket transaksjon så lenge i påvente av skattemessige avklaringer.

Årsakene til lang saksbehandlingstid

En ikke ubetydelig andel av tidsbruken kan skyldes skattekontorets behandling før oversendelse til sekretariatet. I år som i fjor er det likevel sekretariatet som fremstår som flaskehalsen i klagebehandlingstiden. Rolf Lothe i Skattebetalerforeningen har betegnet sekretariatet som «et flaggskip med for få matroser»⁶ og anbefalt at sekretariatet styrkes ved at stillingshjemler overføres fra andre deler av skatteetaten. Også Juristforbundet har gitt uttrykk for at sekretariatet er underdimensjonert.

² <https://www.sivilombudsmannen.no/uttalelser/saksbehandlingstiden-i-skatteklagenemnda/>

³ <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/Ny-klagenemnd-soring-pa-skatteområdet/id2005676/>

⁴ <http://www.juristkontakt.no/i/2017/8/juko-2017-08c-402>

⁵ <https://www.hegner.no/Nyheter/Personlig-oekonomi/2017/12/Klage-paa-skatten-Du-risikerer-aa-ventei-to-aar>

⁶ <https://www.skatt.no/2017/03/30/et-flaggskip-med-forfa-matroser/>

Selve skatteklagenemnda har tilstrekkelig kapasitet, ifølge skatteklagenemndas leder Gudrun Bugge Andvord:

«Nemndas kapasitet p.t. er tilstrekkelig.»

Direktør i Skattedirektoratets rettsavdeling Jan M. Magnus uttaler følgende om restansene og sekretariatets ressurs-situasjon:

«SKD mener det er tilført tilstrekkelige ressurser og kan ikke pr. i dag se at det er behov for økte ressurser.»

«Restansesituasjonen er fortsatt ikke tilfredsstillende. Skattedirektoratet har fokus på restansesituasjonen og i samarbeid med sekretariatet følges dette tett.»

Den lange saksbehandlingstiden i klagesaker har også vært i fokus på høyeste hold hos skatteetaten. Skattedirektør Hans Christian Holte uttalte følgende i skatteetatens årsrapport for 2017:

«Saksbehandlingstiden ved nemda er ikke tilfredsstillende.»

Skatteetatens årsrapport sier følgende om måloppnåelsen og resultatene i 2017:

«Skatteetaten yter en god service til brukerne, og vi vurderer saksbehandlingen som effektiv på de fleste områder. Vi må imidlertid forbedre effektiviteten på klagebehandling i alle ledd for å redusere restansene i Skatteklagenemnda.»

Et av skatteetatens hovedmål er ifølge årsrapporten at brukerne skal få god service, med effektiv og riktig saksbehandling. I vurderingen av om skatteetaten når dette målet, er saksbehandlingstiden for klager utpekt som problemområde:

«På området saksbehandling for klager er restansesituasjonen bekymringsfull. Spesielt for klager som går til Skatteklagenemnda er behandlingstiden for lang og må forbedres.»

Konsekvenser av lang saksbehandlingstid

Den lange saksbehandlingstiden som har bygget seg opp i klagesystemet, gir seg utslag i rettsstatsstatistikken. Skatteetatens årsrapport opplyser at antall stevninger mot skatteetaten har falt fra 136 i 2015 til 35 i 2017, og påpeker at dette kan ha en sammenheng med restansesituasjonen i skatteklagenemnda. En naturlig måte å tolke dette på er at en rekke skattytere – enkelte som også er ilagt tilleggs-skatt – ikke får en rettslig prøving av saken innen rimelig tid ettersom det tar lang tid før klagen er behandlet. Innen restansesituasjonen er håndtert, antar vi at dette fortsatt vil være et problem.

Fra et brukerperspektiv er erfaringene at saksbehandlingstiden i den nye skatteklagenemnda i enkelte tilfeller fortsatt er svært lang. Advokat og partner i EY, Arild Vestengen, uttaler følgende om sine erfaringer:

«Vår oppfatning er at enkelte saker blir liggende svært lenge. Dette er gjerne saker som er tunge og kompliserte. I enklere saker har vi opplevd at saksbehandlingstiden har vært innenfor det som er rimelig.»

Når vi spør Vestengen om han har noen konkrete eksempler, utdyper han følgende:

«Vår erfaring er generelt at saker som dreier seg om tap på fordring (sktl. § 6–2-saker), samt saker som gjelder transaksjonskostnader er mange og tar lang tid. Når det gjelder noen av sakene knyttet til tap på fordring kan det diskuteres om det er fornuftig at skattemyndighetene bruker så mye ressurser på saker som omhandler tidligere retts-tilstander hvor det har kommet lov-endringer og rettslige avklaringer.»

Dette samsvarer med våre erfaringer. Vi har i tillegg erfart at også saker som ikke nødvendigvis er veldig kompliserte, kan bli liggende lenge. Dette skjer på tross av at det er gjort tiltak for å få ned saksbehandlingstiden. De sakene som raskt blir behandlet, er tilsynelatende de relativt sett enklere sakene.

Tiltakene for å få ned saksbehandlingstiden er utilstrekkelige

Innlån av «ressurser»

En av løsningene på utfordringene med den lange saksbehandlingstiden har vært å trekke på ressurser fra skattekontorene. Direktør for skatteklagenemndas sekretariat Øyvind Eskeland har beskrevet løsningen på følgende måte:

«Dette er nå utvidet til å omfatte 20 omdisponerte saksbehandlere fra de forskjellige regionene. Disse er dedikert til å bygge ned gamle restanser. De jobber 100 % kun for sekretariatet og er underlagt sekretariatets faglige instruksjon og kvalitetssikring. Ingen av de sakene de produserer meldes opp til nemnda før sekretariatet har godkjent hver enkelt sak. Dette skulle gjerne vært unngått, men er helt nødvendig for å få bukt med restansene og det vil ta tid. Så lenge de omdisponerte er faglig underlagt sekretariatet og grundig kvalitets-sikring er en slik midlertidig løsning forsvarlig. Utfordringen går på at våre fast ansatte må bruke mer tid på andres forslag til innstillinger.»

Realiteten er altså at ca. 20 saksbehandlere ved de alminnelige skattekontorer nå arbeider fulltid med skatteklagesaker, selv om de ikke har skiftet stilling eller arbeidsplass. Disse arbeider primært med de eldste sakene, som utgjør en relativt større andel av gamle restanser.

Skatteklagenemndas leder Gudrun Bugge Andvord sier følgende om bruken av innlånte ressurser:

«Prinsipielt kan det være betenkeligheter knyttet til dette. Det bør neppe være en permanent måte å løse kapasitetsproblemer i sekretariatet på, særlig hvis det er behov for omfattende bistand. Slik kapasitetssituasjonen og restanseoppbyggingen har vært i sekretariatet, har det vært nødvendig med tiltak som kan iverksettes raskt, og sekretariatet har iverksatt rutiner for å «avhjelpe» de innvendigene som kan reises mot dette.»

Advokat Vestengen deler Bugge Andvords prinsipielle syn på praksisen:

«Vi mener at det prinsipielt er uheldig at ansatte fra skattekontorene bistår sekretariatet for å hjelpe den lange saksbehandlingstiden. Dersom det først er påkrevet med bistand fra skattekontorene (i stedet for oppbemanning av sekretariatet), burde bistanden begrenses til å gjelde de mindre kompliserte sakene, ikke motsatt. Man kunne f.eks. festsatt at bare saker under et visst beløp, som har et oversiktlig faktum og som ikke er prinsipielle kan sendes til ansatte ved skattekontoret. Ved større saker hvor det gjerne er et stort og komplisert faktum og kompliserte rettslige spørsmål, vil det være en direkte utthuling av klageordningen at man outsourcer til skattekontoret. Etter vår mening bør sekretariatet selv ta seg av de største og tyngste sakene.»

Jan M. Magnus i Skattedirektoratet er ikke like kritisk til løsningen, og uttaler:

«Vi er opptatt av å sikre sekretariatets uavhengige stilling. Ressursene jobber for sekretariatet i tiden de er omdisponert. For å sikre en uavhengig prøving av sakene, behandler ikke saksbehandlerne fra skattekontorene saker fra egen region.»

Vi stiller spørsmål ved om løsningen med innlånte ressurser er egnet. For det første rokker løsningen ved sekretariatets uavhengighet. Prinsipielt sett er det ikke tilstrekkelig at andre personer hos sekretariatet «kvalitetssikrer» arbeidet utført av ressursene fra skattekontorene. Det kan oppfattes som lite tilfredsstillende at en klage blir behandlet hos en ansatt på skattekontoret. Videre antar vi at det av flere grunner vil være tyngre å få omgjort en allerede skrevet innstilling. Det vil kreve merarbeid både i form av oppfølging av endringsforslag mv., og den belastningen det er å ta omkamper på faglige spørsmål. For det andre medfører løsningen at sekretariatet må bruke sin knappe tid på å kvalitetssikre ressursenes arbeid, noe som medfører mindre tid til behandling av sekretariatets saker som ikke er overført til ressursene. Dette har to effekter; kvalitetssikringen kan bli håndtert for overfladisk for å spare tid, og sekretaria-

ret får mindre tid til ren saksbehandling selv. Begge deler er uheldig.

Overføring av klagesaksbehandling til Skattedirektoratet

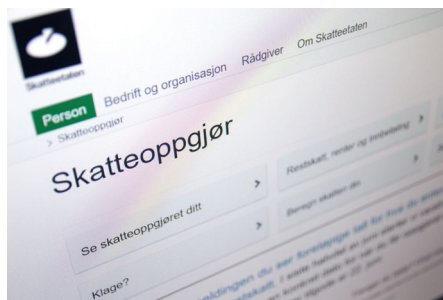
En annen løsning har vært å flytte arbeidsoppgaver fra skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Dette gjelder klager over tvangsmulkt etter a-opplysningsloven og vedtak om fastsetting av skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagegjensstanden har lav verdi.

Jan M. Magnus i Skattedirektoratet sier følgende om overføringen:

«Fra 1.8.2018 vil Skattedirektoratet være klageinstans for en betydelig andel av de sakene nemnda i dag behandler. Dette vil gi en betydelig reduksjon i saksmengde for nemnda/ sekretariatet.»

Advokatforeningen var i sitt høringsvar kritisk til overføringen, blant annet fordi kravene til rettssikkerhet ikke ivaretas uten en upartisk klagesaksbehandling:

«Advokatforeningen er ikke negativ til at det kan vurderes om enkelte saker kan behandles i en enklere form, men er kritisk til overføring av klagesaksbehandling til Skattedirektoratet. For den enkelte skattyter er det vesentlig at klagebehandlingen skjer i et uavhengig organ, og at den også fremstår som uavhengig. Selv om Skattedirektoratet har etablerte og sterke faglige miljøer, slik det pekes på i høringsnotatet, gir



Behandlingen av klager over tvangsmulkt etter a-opplysningsloven og vedtak om fastsetting av skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagegjensstanden har lav verdi, er flyttet fra skatteklagenemnda til Skattedirektoratet.

det ikke skattyter trygghet for at klagesaksbehandlingen er uhildet.»

Vi deler bekymringen. En overføring av arbeidsoppgaver fra den uavhengige Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet er et brudd på rettssikkerhetsgarantien som var formålet med den nye klageordningen. Dersom overføringen av oppgaver innebærer at Skattedirektoratet må ansette flere for å håndtere disse klagenemnda, ville det etter vårt syn vært mer formålstjenlig om disse ressursene heller ble tildelt sekretariatet.

Andre tiltak

Andre tiltak for å få ned saksbehandlingstiden er i Skattedirektoratets tilbakemelding til Sivilombudsmannen omtalt som endringer i retningslinjer, kompetansetiltak knyttet til saksbehandlingsverktøyet og forbedring av prosesser og maler. Om prosesser og maler opplyser Eskeland følgende:

«Sekretariatet har utarbeidet en rekke maler for den type saker som vi har mange av. Dette har vist seg effektivt både med hensyn til produksjon og for å sikre lik behandling. Det er også gjort flere kompetanseøkende tiltak bl.a. ved at sekretariatet har etablert flere interne arbeidsgrupper innenfor valgte skatte- og avgifts-faglige tema.»

Virker tiltakene?

Om tiltakene nevnt over er tilstrekkelige for å få ned saksbehandlingstiden, er for tidlig å si. Skattedirektoratets mål om åtte måneders gjennomsnittlig saksbehandlingstid er tilsynelatende ikke nådd ennå. Sivilombudsmannen synes å ha fått opplysninger som gir grunnlag for forventninger om en normalisering i løpet av 2018, jf. en uttalelse av 5. mars 2018⁷, der det heter:

«Skattedirektoratet viste til en markant økning i antall saker behandlet i Skatteklagenemnda høsten 2017, og mente derfor at tiltakene som var igangsatt hadde effekt. Sekretariatet hadde utarbeidet planer for å sikre stabil produksjon samtidig som restansene ble bygget ned. På denne bakgrunn ble det

⁷ <https://www.sivilombudsmannen.no/uttalelser/saksbehandlingstiden-i-skatteklagenemnda/>

antatt at målet om gjennomsnittlig saksbehandlingstid på åtte måneder vil bli nådd innen utgangen av 2018.»

Tiden det tar å behandle en klage har imidlertid i gjennomsnitt gått opp, ikke ned, siden i fjor, ifølge sekretariatets leder Øyvind Eskeland. Han sier nå følgende:

«Målet om 8 måneders saksbehandlingstid omfatter også tiden som skattekontorene bruker på å ta stilling til klagen før den eventuelt sendes til sekretariatet. Både skattekontorene og sekretariatet har for tiden problemer med å nå denne 8 måneders målsettingen.»

Skattekontorets rolle

For fremtredende rolle?

Også skattekontorets egen klagesaksbehandling tar mer tid enn opprinnelig antatt, og det er fra flere hold reist kritikk mot skattekontorets rolle i klagesaksbehandlingen.

Advokat Finn Eide har fremhevet at skattekontorets redegjørelse til tider er såpass omfattende at de kan fremstå som en innstilling til vedtak i klagesaken, og at skattekontorene kan bruke et halvt år eller mer fra de mottar klagen til den sendes videre til skatteklagenemnda.⁸

Skattekontorets redegjørelser ble deretter nærmest klippet rett inn i vedtakene til nemnda. Dette skal nå visstnok ikke lenger være tilfelle. Eskeland uttaler følgende:

«Det er ikke riktig at sekretariatet mottar redegjørelser fra skattekontorene som er utformet som en innstilling til vedtak, men sekretariatet har anmodet SKD om å pålegge skattekontorene å gjøre redegjørelsene til sekretariatet mer ensartet slik at disse er mer tilgjengelige og mer gjennomarbeidet enn tidligere.»

Advokat Arild Vestengen påpekte i fjor at retningslinjene medførte at redegjørelsen innholdsmessig kan ligge nært opp til et utkast til vedtak:

«Slik retningslinjene er utformet, blir redegjørelsen i realiteten en ferdig innstilling til vedtak – noe som rettsikkerhetsmessig kan være uheldig», uttalte han til Revisjon og Regnskap – og fortsetter:

«Redegjørelsen burde kun ha en kort faktumfremstilling samt skattekontorets rettslige anførsler – slik at sekretariatet selv må gjennomgå alle sakens sider og bygge opp et selvstendig eget vedtak».

Advokat Vestengen er fortsatt kritisk til skattekontorets rolle. I tillegg til å gjenta kritikken som ble gitt i fjor, uttaler Vestengen nå:

«Videre er det et problem med ordningen at skattekontoret som mottar klagen i en del tilfeller utarbeider en redegjørelse som langt på vei er et ferdig utkast til vedtak. Dette svekker klagers rettsikkerhet, og må tas på alvor. (...) Skattekontoret skal ikke ta en omkamp om sitt eget vedtak i redegjørelsen – det skal være en så nøytral som mulig fremstilling av saken og skattekontorets syn.»

Konsekvensene av rolleforvirringen

Skattekontorets fremtredende rolle kan også være en medvirkende årsak til at saksbehandlingstiden i nemnda er blitt svært lang. Om dette uttaler advokat Vestengen følgende:

«Det er et problem at saksbehandlingen tar såpass lang tid som den gjør. Dette henger selvfølgelig sammen med at nemnda har for få ressurser. Vår oppfatning er imidlertid at det av og til også skyldes at skattekontoret venter uforholdsmessig lenge før redegjørelse oversendes sekretariatet. I noen tilfeller kan man lure på om dette skyldes at skattekontoret der det er flere lignende saker gjør taktiske vurderinger av hvilke saker de står best i og fremmer disse først, mens de andre må vente. Vi kan imidlertid ikke underbygge at dette forekommer.» Jan M. Magnus i Skattedirektoratet opplyser følgende om formålet med redegjørelsen:

«Formålet med redegjørelsen er å gi et fullstendig bilde av skattekontorets syn på saken. Av effektivitetshensyn bør redegjørelsen utarbeides slik at den kan danne grunnlag for sekretariatet sin innstilling for Skatteklagenemnda. Sekretariatet skal ta en selvstendig stilling i saken og det er sekretariatets syn som skal komme til uttrykk i innstillingen. Som det fremgår av forarbeidene er mange saker relativt enkle slik at en gjennomlesning vil kunne være tilstrekkelig til at sekretariatet finner at den er godt nok forberedt til å behandles i nemnda. Andre saker vil kreve en grundigere gjennomgang og kvalitetssikring.»

Vårt inntrykk er at redegjørelsene kan bli ganske omfattende. Det er også en bekymring at skatteklagenemndas sekretariat for lett kan legge skattekontorets faktumfremstilling til grunn. I et intervju inntatt i Juristkontakt har en seniorskattejurist ved sekretariatet gitt uttrykk for stor tillit til faktumfremstillingen i skattekontorets redegjørelser:

«Hvis faktum er tydelig fremstilt fra skattekontoret så kan vi jo stort sett ta utgangspunkt i denne så lenge vi synes det er en god fremstilling. Noe annet ville være sløsing med ressurser.»⁹

Sekretariatets leder Eskeland mener imidlertid at sekretariatet ikke bruker skattekontorets faktumfremstilling ukritisk:

«Det er bare når faktum, i noen saker, er meget godt fremstilt at sekretariatet kan klippe inn selve faktumbeskrivelsen fra skattekontoret. Sekretariatet skriver alltid selv den faglige vurderingen i sin innstilling.»

Omleggingen til ny klageordning har tilsynelatende heller ikke ledet til frigjøring av merkbare ressurser i Skatteetaten. Skattedirektør Jan M. Magnus har opplyst følgende om konsekvensene av omleggingen for skattekontorene:

«Erfaringen så langt er at den nye ordningen har medført at skattekontorene

⁹ <http://www.juristkontakt.no/i/2017/8/juko-2017-08c-402>

⁸ <http://deloittekilden.no/noe-cr-galt-i-skatteklagenemnda/>

Etableringen av en uavhengig klagenemnd

Utfordringene med tidligere klageordning

Klage over skattekontorets vedtak ble tidligere avgjort av en lokal skatteklagenemnd, og det var egne nemnder for hvert skattekontor. Den enkelte kommunen oppnevnte Skatteklagenemndas medlemmer.

Skattekontoret utarbeidet selv en innstilling til skatteklagenemndas vedtak, hvor saken ble behandlet skriftlig på sirkulasjon mellom tre nemndsmedlemmer. Ved dissens ble klagen behandlet i utvidet nemnd, og gjerne med fysisk møte. Ordningen ble kritisert som lite betryggende, fordi det ofte var samme saksbehandler som først fattet vedtaket som også skrev forslag til vedtak i klagesaken mot vedtaket de selv hadde fattet. Som svar på kritikken instruerte Skattedirektoratet om skifte av saksbehandler til klagesaken, men heller ikke dette ble oppfattet som tilstrekkelig til å sikre en reelt uavhengig saksbehandling i utarbeidelsen av innstilling til vedtak.

Det var således opp til skatteklagenemndas medlemmer å stå for den uavhengige vurderingen av klagen. Nemndsmedlemmene hadde imidlertid rammebetingelser som ikke la godt nok til rette for en uavhengig behandling – med et stort antall saker og begrenset og fast avlønning uavhengig av medgått tid. Klagesaksbehandlingen foregikk etter hvert elektronisk, og et nemndsmedlem som var enig i skattekontorets innstilling, hadde en enkel oppgave med å godkjenne innstillingen. Var derimot nemndsmedlemmet uenig, krevdes en særskilt begrunnelse og saken skulle behandles i utvidet nemnd. Dette medførte ulønnet ekstraarbeid for alle nemndsmedlemmene. Det ble også avdekket tilfeller der skatteklagenemndas medlemmer hadde godkjent skattekontorets innstilling uten å åpne saksdokumentene.

Den gjengse oppfatningen var at det var svært sjeldent skattytere vant frem mot skattekontorets innstilling, og

Advokatforeningen betegnet klageordningen som «primitiv og rettsikkerhetsmessig betenkelig».

Begrunnelsen for etablering av en ny skatteklagenemnd

Ved utformingen av nye regler for klagebehandling uttalte finansminister Siv Jensen at:

«– Vi vektlegger skattebetalernes rettsikkerhet med den nye ordningen. Det er viktig at klagebehandlingen ikke tar for lang tid, og at klagen blir behandlet av en kompetent nemnd.»

Regjeringen ville sikre en uavhengig klagebehandling, ved å lovfeste at verken skatteklagenemnda eller sekretariatet kan instrueres av skatteetaten. Samtidig ville man styrke nemndas kompetanse gjennom å stille krav om at alle nemndsmedlemmene måtte ha utdanning og arbeidserfaring som jurist, økonom eller revisor. Nemndsmedlemmene skulle oppnevnes av Finansdepartementet, etter innspill fra ulike interesseorganisasjoner.

Innføring av uavhengig sekretariat som forbereder klagesakene for nemnda

Den kanskje viktigste nyvinningen ved den nye klageordningen er skatteklagenemndas sekretariat. Sekretariatet er administrativt lagt under Skattedirektoratet, men verken sekretariatet eller nemnda skal kunne instrueres av Finansdepartementet, Skattedirektoratet eller skattekontoret, jf. skatteforvaltningsloven § 2–9 (3). Denne uavhengigheten fra skattekontoret er en viktig rettsikkerhetsgaranti, og formålet med uavhengigheten er å sørge for at Skatteklagenemnda og sekretariatet står for en objektiv vurdering av skattyters klage.

Departementet la i Statsbudsjettet for 2015 til grunn at nemnda ville motta om lag 2 500 klagesaker til behandling årlig. Det ble anslått at økonomiske og administrative kostnader ville øke med om lag 25 millioner kroner, basert på

forventet saksantall, antall ansatte i sekretariatet og rollefordelingen mellom skattekontoret og sekretariatet. I statsbudsjettet for 2016 ble det anslått at skatteklagenemndas sekretariat skulle ha om lag 40 stillinger og lokaliseringen ble lagt til Stavanger.

Skattekontorets rolle ved klagebehandling i ny skatteklagenemnd

Finansdepartementet fikk Stortingets tilslutning til at skattekontoret fremdeles skal ha en rolle i klagebehandlingen. Det var bred oppslutning om at en klage på skattefastsettelsen bør sendes til skattekontoret, slik at skattekontoret gis muligheten til å omgjøre eget vedtak når de er enige i at det påklagede vedtaket var feil. Dermed behøver ikke skatteklagenemnda å behandle klart berettigede klager.

Det var noe større diskusjon om hvilken rolle skattekontoret skulle ha i klagebehandlingen for øvrig. Advokatforeningen fremhevet behovet for å sikre at «ingen saksbehandler på skattekontoret vurderer seg selv i klageprosessen», og ga uttrykk for skepsis til å gi skattekontoret en for stor og unødvendig innflytelse på klagebehandlingen.

Den løsningen som ble valgt, fremgår av skatteforvaltningsloven § 13–6 (4) der det fremgår at om ikke skattekontoret omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken, og klageren gis adgang til å kommentere denne. Skattekontoret spiller dermed fortsatt en rolle i saksforberedelsen i klagesaker, ved at skattekontoret skal sammenstille sakens faktum og skrive en redegjørelse til Skatteklagenemndas sekretariat. Skattedirektoratet har gitt retningslinjer for skatteetatens saksforberedelse og har angitt et format for skattekontorets redegjørelse som skal legges til rette for en mest mulig effektiv behandling i skatteklagenemndas sekretariat.

bruker mindre ressurser, en reduksjon på anslagsvis 1500 dagsverk på klagebehandlingen enn før ordningen trådte i kraft.»

Ettersom sekretariatet ble tilført omtrent 40 faste stillinger, skulle man forvente at skattekontorene fikk frigjort flere enn 1500 dagsverk. På forespørsel bekrefter Magnus at skattekontorene bruker mye tid på å skrive redegjørelser til sekretariatet. Dette forsterker inntrykket av at skattekontorene fortsatt har en stor – og kanskje for stor – rolle i klagesaksbehandlingen.

Får skattyterne oftere medhold?

Inntrykket i fjor var at den nye skatteklagenemnda oftere overprøvde skattekontorets vedtak, og det ble opplyst at skattyter fikk medhold i omtrent 1/3 av sakene. Skattyters seiersrate har nå tilsynelatende sunket noe, ettersom Øyvind Eskeland opplyser følgende om skattyteres medhold i skatteklagenemnda i år:

«Situasjon per dato er at ca hver fjerde skattepliktige får helt eller delvis medhold. Dette er nok også influert av det

store antallet småsaker i form av tvangsmulkt saker og skattebegrensningsaker som i stor grad fastholdes i innstillingene.»

Tallene for klager som gis medhold, omfatter ikke de saker der skattekontoret selv velger å omgjøre sitt opprinnelige vedtak. Dersom man tar ut de enkle sakene som ofte opprettholdes, er den samlede suksessrate for klagesaker antagelig høyere. Optimismen fra i fjor om bedre utsikter for skattyterne kan vi derfor opprettholde.

Noen observasjoner fra et brukerperspektiv

Omleggingen til en ny og uavhengig klagebehandling har naturligvis medført endringer og utfordringer. Den nye skatteklagenemnda og sekretariatet har fått en god start, til tross for en krevende ressursituasjon i sekretariatet.

At ca. en fjerdedel av klagesakene fører frem i skatteklagenemnda, viser at den uavhengige klagesaksbehandlingen har en viktig funksjon som sikkerhetsventil

for uriktige vedtak. I så måte fungerer den nye klageordningen som forutsatt.

Advokat Vestengen uttrykker følgende om omleggingen til ny klageordning:

«Omleggingen er klart positiv. Det må imidlertid tilføres ressurser, dvs. vesentlig flere fast ansatte saksbehandlere, til sekretariatet for at den skal fungere etter sin hensikt. Antakelig burde det opprettes en avdeling av sekretariatet på Østlandet for å gjøre rekrutteringen av de ekstra ansatte som trengs lettere.» Vi er enige i at sekretariatet har for få ressurser i forhold til behov. Dette inntrykket hadde vi også i fjor, det er i år ytterligere forsterket. Dette har ledet til for lang saksbehandlingstid. De endringene som er gjort, går på tvers av skattyternes rettssikkerhet, ved å overføre klagebehandling og bevilge ressurser til klagebehandling i Skattedirektoratet, heller enn å tilføre sekretariatet de ressursene de har behov for. Skatteklagenemndas sekretariat bør tilføres de ressursene de har behov for, og improviserte midlertidige løsninger der man låner ansatte fra skattekontoret, bør unngås.

Del II:

Forholdet mellom revisors og styrets ansvarsområder

I del II¹ av artikkelen skal vi ved hjelp av eksempler fra rettspraksis se nærmere på hvordan erstatningsansvaret fordeles mellom styret² og revisor i de tilfellene hvor begge kan holdes ansvarlig for at det har oppstått et erstatningsmessig tap. Artikkelen er delt inn basert på ulike potensielle ansvarssituasjoner.



Senioradvokat
Linn Kvade Ranekleiv
Advokatfirma DLA Piper

Fordelingen av erstatningsansvaret i ulike ansvarssituasjoner

Revisjonen av årsregnskapet

Revisors hovedoppgave er å revidere selskapets årsregnskap, og det er særlig ved feil i denne forbindelse at revisor pådrar seg erstatningsansvar. Som nevnt i del I, er det imidlertid en forutsetning for at revisor skal bli erstatningsansvar-

lig at de generelle vilkårene for å kreve erstatning er oppfylt, herunder at revisor har handlet uaktsomt.³

Ved revisjonen skal revisor i korte trekk kontrollere om årsregnskapet som styret presenterer er i samsvar

³ Hvis revisor har opptrådt klanderverdig uten at det har medført feil i regnskapet, foreligger det ikke noe tap/skade. En forutsetning for ansvar er derfor at det foreligger regnskapsmessige feil.

¹ Del I ble Publisert i Revisjon og Regnskap 2018 nr. 5 s. 38 flg.

² Som nevnt i del I er styreansvaret individuelt, og styret kan ikke holdes erstatningsansvarlig som en kollektiv gruppe. Begrepet "styret" brukes kun for å lette leservennligheten.