



KPMG Law  
Advokatfirma AS  
P.O. Box 7000 Majorstuen  
Sørkedalsveien 6  
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063  
Fax +47 21 09 29 45  
Internet www.kpmg.no  
Enterprise NO 912 056 880 MVA

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

Deres ref 17/1735 SL

Vår ref AHL.li.

1. februar 2018

Ansvarlig advokat:  
Anders H. Liland

## Høringsuttalelse - Overføring av oppgaver fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet

### *Innledning*

Vi viser til Finansdepartementets brev av 21. desember 2017, hvor departementet sendte på høring et forslag om overføring av oppgaver fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Forslaget er nærmere omtalt i et høringsnotat av samme dato.

Forslaget går ut på at behandlingen av klager i følgende tilfeller overføres fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet:

- Vedtak om tvangsmulkt etter a-opplysningsloven.
- Vedtak om fastsetting av skatt på inntekt og formue, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift når klagegjensstanden er av lavere verdi og saken ikke er av prinsipiell interesse.

Bakgrunnen for forslaget er at det har bygget seg opp betydelige restanse av ubehandlede klagesaker i Skatteklagenemnda og dets sekretariat.

Vi tillater oss å fremkomme med følgende synspunkter på høringsnotatet:

- Høringsnotatets forslag til overføring av oppgaver innebærer et brudd med den rettssikkerhetsgarantien som ble etablert ved opprettelsen av en uavhengig Skatteklagenemnd. Et brudd som nevnt krever en bedre begrunnelse enn den som er gitt i høringsnotatet.
- Det fremgår av høringsnotatet at en overføring av oppgaver vil kreve økt ressursinnsats i Skattedirektoratet på omtrent 7 mill. kroner. Høringsnotatet burde ha vurdert som et alternativ tilsvarende økt ressursinnsats i Skatteklagenemnda.
- Høringsnotatet forutsetter at forslagene er egnet til å redusere restansene i Skatteklagenemnda. Denne forutsetningen overser restansene på skattekontorene, som kan utgjøre en vesentlig del av total saksbehandlingstid. Klagesakene blir heller ikke borte om de overføres.
- I høringsnotatet forutsettes det at klagers rettssikkerhet kan ivaretas på en god måte også uten nemndsbehandling. Dette forutsettes uten noen vurdering av de hensyn som ble ansett avgjørende ved opprettelsen av en uavhengig Skatteklagenemnd.

Offices in:

KPMG Law Advokatfirma AS, a Norwegian limited liability company and member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity.

Advokater - medlemmer av Den Norske Advokatforening. Barristers and solicitors - members of the Norwegian Bar Association

Oslo  
Bergen  
Bodo  
Heugesund

Kristiansand  
Stavanger  
Tromsø  
Trondheim

Oppsummert er vår oppfatning at den foreslåtte endring i klageordningen ikke bør gjennomføres. Etter vår oppfatning vil det være en bedre løsning om den forutsatte økte ressursinnsats tilføres klagenemnda og dets sekretariat.

Nedenfor vil vi utdype våre synspunkter nærmere.

### **Bakgrunnen for forslaget vs. rettsikkerhetsgarantien**

Bakgrunnen for forslaget som er fremsatt i høringsnotatet er at Skatteklagenemnda og dets sekretariat siden etableringen har bygget opp betydelige restanser av ubehandlede klagesaker. En mer utdypende redegjørelse for omfanget av restansene er ikke gitt i høringsnotatet.

Med bakgrunn i det brudd med den rettsikkerhetsgarantien som ble etablert ved opprettelsen av en uavhengig Skatteklagenemnd, er det etter vår oppfatning en mangel ved høringsnotatet at det ikke inneholder en mer utdypende redegjørelse for omfanget av restansene.

Ved innføring av ordningen med en landsdekkende uavhengig Skatteklagenemnd ble det uttalt at det "er viktig at allmennheten har tillit til at klageordningen fungerer slik den skal" og videre at ved "utformingen av klagereglene må hensynet til rettsikkerhet veie tungt", jf. Prop. 1 LS (2014-2015) s. 191 annen spalte. Det ble videre uttalt følgende om betydningen av uavhengighet, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) s. 199 første spalte:

*"Saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatteområdet, og grunnlaget for nemndas avgjørelser legges i stor grad gjennom saksforberedelsen. Samtidig er bruken av nemnd i klagesaker i dag begrunnet i skattyternes behov for en uavhengig prøving av saker der skattyter er uenig i skattemyndighetenes vurdering. Det er derfor viktig at saksforberedelsen legger til rette for at nemnda kan opptre uavhengig, og at allmennheten har tillit til at det finner sted en uavhengig prøving. Innspillene i høringen tilsier at dette ikke oppnås fullt ut dersom sekretariatet ikke er faglig uavhengig av Skatteetaten. ... Departementet foreslår på denne bakgrunn at sekretariatet ikke skal være underlagt faglig instruksjonsmyndighet fra Skattedirektoratet. Det foreslås at sekretariatets faglige uavhengighet lovfestes."*  
Vår understrekning

Vi er kjent med Skatteetatens interne retningslinjer for behandling av klager til Skatteklagenemnda. Der heter det under punkt 2.4 at krav til samlet saksbehandlingstid (for skattekontor, sekretariat i Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda selv) er satt til 90 prosent innen 8 måneder fra klagen er mottatt. I en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 for 2017 på side 54 opplyser leder av sekretariat i Skatteklagenemnda Øystein Eskeland at disse åtte månedene er tenkt fordelt med 3 måneder på skattekontor, 3 måneder på Skatteklagenemndas sekretariat og 2 måneder på Skatteklagenemnda selv.

Ved vurderingen av om det bør åpnes for et brudd med den rettsikkerhetsgarantien som ble etablert ved opprettelsen av en uavhengig Skatteklagenemnd, mener vi det foreligger et klart behov for å vite hvor stort problemet med restanser av ubehandlede klagesaker for Skatteklagenemnda og dets sekretariat er. I høringsnotatet er det ikke sagt noe konkret om verken omfanget av restanser av ubehandlede saker eller saksbehandlingstider.

I et notat fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet av 9. juni 2017 (Orientering om restansesituasjonen for saksbehandlingen til Skatteklagenemnda) redegjøres det i en viss grad for Skatteklagenemndas restanser. Der heter det at pr. 31. mai 2017 er 533 saker behandlet i nemnd og

1910 saker er under arbeid i Skatteklagenemndas sekretariat, noe som gir 2443 saker totalt. Videre heter det i notatet at restansene fortsatt øker. Hva som er faktisk gjennomsnittlig saksbehandlingstid sies det intet om.

Videre opplyser leder av sekretariat i Skatteklagenemnda Øystein Eskeland i foran nevnte artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 for 2017 på side 53 at gjennomsnittlig saksbehandlingstid i sekretariatet er 4,8 måneder pr. 31. juli 2017 for de saker som er ferdig behandlet og votert i nemnda. Han opplyser også samme sted at det pr. 31. juli 2017 har kommet inn drøyt 3400 klagesaker.

For å ta stilling til forslaget i høringsnotatet bør høringsinstansene etter vår oppfatning informeres om restansene og saksbehandlingstiden separat for sekretariatet og Skatteklagenemnda.

I tillegg mener vi det er nødvendig informasjon å vite omfanget på skattekontorenes restanser av ubehandlede klagesaker og skattekontorenes saksbehandlingstid.

Informasjon om omfanget på skattekontorenes restanser og saksbehandlingstid er nødvendig for å kunne vite hvor "skoen trykker mest", om det er hos Skatteklagenemnda og dets sekretariat eller om det er hos skatteetaten selv (skattekontorene underlagt Skattedirektoratet). Ved innføring av ordningen med en landsdekkende uavhengig Skatteklagenemnd ble det lagt til grunn at skattekontorene skulle være mottaker av klagesaker og at de fortsatt skulle ha en rolle i behandlingen av klagesakene.

Vår erfaring er at skattekontorene i sin behandling av mottatte klager bruker urovekkende lang tid. Et utvalg av saker ved vårt kontor indikerer at gjennomsnittlig saksbehandlingstid ved skattekontorene kan være så høy som 14 måneder. I så fall hjelper det lite å bøte på saksbehandlingstiden hos Skatteklagenemnda og dets sekretariat (4,8 måneder, jf. ovenfor) dersom det ikke samtidig gjøres noe med skattekontorenes saksbehandlingstid. Er tallene som antydnet må det også være viktigere å gjøre noe med skattekontorenes saksbehandlingstid fremfor med Skatteklagenemndas og dets sekretariats saksbehandlingstid.

Saksbehandlingstiden ved skattekontorene kan selvsagt avvike fra det vår erfaring indikerer. Problemet med høringsnotatet er imidlertid at det er utarbeidet uten å gi faktisk informasjon om restanser og saksbehandlingstider for de ulike instanser som er involvert i klagebehandlingen (skattekontorene, sekretariat i Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda selv). Etter vår oppfatning er dette informasjon som Skattedirektoratet bør opplyse om. Informasjonen er etter vår oppfatning relevant når brudd på rettssikkerhetsgarantien som ble etablert ved opprettelsen av Skatteklagenemnda skal vurderes.

Etter vår oppfatning bør forslaget om overføring av oppgaver ikke behandles videre før informasjon som nevnt ovenfor er fremskaffet.

#### **Økt ressursinnsats i Skattedirektoratet vs. alternative anvendelser**

Forslaget om overføring av oppgaver fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet vil ifølge høringsnotatet kreve økt ressursinnsats i Skattedirektoratet på omtrent 7 mill. kroner. Alternative anvendelser av den økte ressursinnsatsen er ikke vurdert i høringsnotatet.

Med bakgrunn i bruddet med rettssikkerhetsgarantien som den foreslåtte overføring av oppgaver vil innebære er det etter vår oppfatning en mangel ved høringsnotatet at det ikke er vurdert hva som kan

oppnås dersom Skatteklagenemnda og dets sekretariat tilføres tilsvarende ressurser som vil bli tilført Skattedirektoratet dersom forslaget i høringsnotatet blir gjennomført.

Etter vår oppfatning kommer den manglende vurderingen av alternativ bruk av ressursinnsatsen i et spesielt lys med bakgrunn i uttalelser i Revisjon og Regnskap nr. 6 for 2017 på side 54 fra leder for rettsavdelingen i Skattedirektoratet Jan Magnus. Der uttales det at Skattedirektoratet har lagt til grunn at Skatteklagenemnda "er tilført tilstrekkelig ressurser til å løse oppgavene". Dette begrunnes med at antallet klagesaker ikke har vært høyere enn estimert og forutsatt.

Ut fra den informasjon vi er kjent med når det gjelder restanser og saksbehandlingstider for ubehandlede klagesaker hos henholdsvis skattekontorene og Skatteklagenemnda (og dets sekretariat), synes det berettiget å reise spørsmålet om ikke Skatteklagenemnda heller er mer effektiv i sin saksbehandling enn skattekontorene. Uansett savnes en forklaring på hvorfor Skattedirektoratet er å foretrekke fremfor Skatteklagenemnda (og dets sekretariat).

Fordelen med økt ressursinnsats i Skatteklagenemnda fremfor Skattedirektoratet er klare, nemlig at den rettssikkerhetsgarantien som ble etablert ved opprettelsen av en uavhengig Skatteklagenemnd kan opprettholdes. På denne bakgrunn bør det gis en bedre begrunnelse enn det som gis i høringsnotatet for å velge ressurstilførsel til Skattedirektoratet fremfor Skatteklagenemnda.

Et mulig alternativ ved tilførsel av økt ressursinnsats til Skatteklagenemnda kan være å la klagesakene som er omfattet av høringsnotatets forslag få en endelig behandling i Skatteklagenemndas sekretariat uten nemndsbehandling. Dette bør i tilfelle vurderes nærmere. Ved en slik løsning vil uavhengigheten opprettholdes i større grad enn ved en overføring til Skattedirektoratet.

### ***Er forslagene egnet til å redusere restansene i Skatteklagenemnda?***

Departementet har i høringsnotatet tatt utgangspunkt i forslag fra Skattedirektoratet og vurdert om klagebehandlingen for enkelte sakstyper kan overføres fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. I denne vurderingen har departementet veiet muligheten for å redusere den totale saksbehandlingstiden for nemndssakene opp mot forhold som tilsier at klagesaken bør behandles av Skatteklagenemnda.

Ifølge høringsnotatet har to vilkår vært sentrale i denne vurderingen. Det første er at overføringen er egnet til å redusere restansene i Skatteklagenemnda, både på kort og lengre sikt. Omfanget av saker som ikke lenger vil tilflyte Skatteklagenemnda må etter departementets oppfatning representere en betydelig reduksjon av det totale antall klagesaker. Ut fra høringsnotatet må det legges til grunn at departementet så langt har kommet til at nevnte vilkår er oppfylt.

Etter vår oppfatning er vilkåret for snevert til å løse det som er det egentlig problem, nemlig de samlede restanser og samlet saksbehandlingstid for klagesaker, inkludert tiden på skattekontor, sekretariat i Skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda selv. Det er nok riktig at isolert sett vil en overføring til Skattedirektoratet innebære en betydelig reduksjon i det totale antall klagesaker i Skatteklagenemnda, men klagesakene forsvinner jo ikke ved at de overføres.

Vilkåret er også for snevert fordi det helt ser bort fra den utfordring som ligger i restansene av klagesaker på skattekontorene og saksbehandlingstiden der, som tilsynelatende kan være en enda større utfordring enn restansene og saksbehandlingstiden hos Skatteklagenemnda og dets sekretariat, jf. ovenfor.

### **Vil klagers rettssikkerhet bli ivaretatt på en god måte?**

#### *Tvangsmulkt etter a-opplysningsloven*

Ifølge høringsnotatet har som nevnt ovenfor to vilkår vært sentrale i vurderingen av om klagebehandlingen for enkelte sakstyper kan overføres fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Det første vilkåret er kommentert ovenfor. Det andre vilkåret for overføring er at klagers rettssikkerhet kan ivaretas på en god måte også uten nemndsbehandling.

Når det gjelder klagers rettssikkerhet ble det ved opprettelsen av den uavhengige Skatteklagenemnda lagt vekt på at klagen skulle behandles uavhengig av Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet og at allmennheten skal ha tillitt til at det finner sted en uavhengig prøving, jf. sitatet fra Prop. 1 LS (2014-2015) ovenfor.

Etter vår oppfatning "snus ting på hodet" når det i høringsnotatets vurderinger på side 6 til 7 argumenteres med at Skattedirektoratet allerede er klageinstans for en rekke vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter andre hjemler på skatteområdet. Disse vurderingene leder opp til den konklusjon at kompetansen til å behandle klager om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven bør kunne overføres fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet.

De hjemler det vises til når det gjelder klager på vedtak om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr hvor Skattedirektoratet allerede er klageinstans er skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd, skattebetalingsloven § 5-16 fjerde ledd og kassasystemloven § 7 femte ledd.

Etter vår oppfatning er det lite i forarbeidene til de hjemler som i dag gjør Skattedirektoratet til klageinstans når det gjelder tvangsmulkt og overtredelsesgebyr som inneholder noen vurdering av forholdet til skattyters rettssikkerhet. Følgelig er heller ikke høringsnotatets henvisning til at Skattedirektoratet allerede er klageinstans etter disse hjemler noen god begrunnelse for hvorfor klagers rettssikkerhet er godt ivaretatt ved en ytterligere overføring fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Spørsmålet bør heller være om rettssikkerhetshensyn og andre hensyn burde tilsi overføring av klagesaksbehandling fra Skattedirektoratet til Skatteklagenemnda.

Vi har en viss forståelse for at en samlet klagebehandling av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr i Skattedirektoratet vil kunne gi en mer effektiv og koordinert behandling av klager på illeggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Vi har også en viss forståelse for at samlet klagebehandling har betydning når det gjelder likebehandling og forutsigbarhet for klagerne. Disse hensyn kan imidlertid kanskje med større tyngde tale for at illeggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr i førsteinstans legges til Skattedirektoratet (slik det i dag er for tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter a-opplysningsloven).

Før man eventuelt samler all klagebehandling av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr enten i Skatteklagenemnda eller Skattedirektoratet må man etter vår oppfatning foreta en mer inngående vurdering av blant annet hensynet til klagers rettssikkerhet. I høringsnotatet er det ikke gitt noen god begrunnelse for hvorfor klagebehandlingen skal samles i direktoratet og ikke i nemnda.

Vi vil også bemerke at høringsnotatet unnlater å opplyse om at Skatteklagenemnda pr. i dag er klageinstans ved klager på vedtak som Skattedirektoratet måtte fatte om illeggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr også i andre tilfeller enn etter a-opplysningsloven, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3

annet ledd tredje punktum. Ut fra de forslag til lovtekster som er tatt inn i høringsnotatet, vil dette bli endret uten at det er redegjort for eller begrunnet i høringsnotatet. Den manglende omtalen kan synes påfallende med bakgrunn i at Skatteklagenemnda nettopp ble valgt som klageinstans ved vedtakelsen av skatteforvaltningsloven. Dette ble gjort under henvisning til at Skattedirektoratets illeggelse av gebyr etter ligningsloven i førsteinstans (skatteforvaltningsloven videreførte på dette punkt ligningsloven) skulle avgjøres av en nemnd, jf. Prop. 38 L (2015-2016) s. 191 første spalte.

Når det gjelder Skattedirektoratet som klageinstans ved illeggelse av tvangsmulkt etter skattebetalingsloven av 2005, viser vi til at hjemmelsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 5-16 fjerde ledd er en ren videreføring av skattebetalingsloven § 47 c (loven av 1952, som ble opphevet ved den nye loven av 2005). Den senere tids diskusjon av klagers rettsikkerhet er på ingen måte hensyntatt ved vedtakelsen verken av loven fra 1952 eller 2005, og en henvisning til at Skattedirektoratet er klageinstans etter skatteforvaltningsloven § 13-1 første ledd kan derfor ikke ha særlig vekt.

Heller ikke i forarbeidene til kassasystemloven finnes det noen diskusjon av klagers rettsikkerhet og om den kan ivaretas uten en nemndsbehandling, jf. Prop. 120 (2014-2015) s. 118 første spalte. Derfor er heller ikke henvisningen til kassasystemloven § 7 femte ledd noe godt argument for den endring som foreslås i høringsnotatet.

Etter vår oppfatning gir høringsnotatet uttrykk for liten forståelse for klagers rettssikkerhet. I notatet heter det at for klageren innebærer den forslåtte utvidelse av klagefristen fra tre til seks uker at rettssikkerheten styrkes. Videre heter det at like saksbehandlingsregler og ett klageorgan gjør det lettere å orientere seg. Dette er etter vår oppfatning forhold som betyr lite og som ikke kan tillegges særlig tyngde veiet opp mot hensynet til uavhengighet. Normalt er det uproblematisk å forlenget klagefristen og argumentet med like saksbehandlingsregler og ett klageorgan kan også oppnås ved å samle all klagebehandling i Skatteklagenemnda.

I høringsnotatet sies det intet konkret om hvorfor det er mindre viktig at klager på illeggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr skal behandles av en uavhengig klageinstans. Det sies heller ikke noe om hvorfor det er mindre viktig at allmenheten har tillit til at det finner sted en uavhengig prøving.

Vårt inntrykk er at det ved utarbeidelsen av høringsnotatet ikke har vært tilstrekkelig vektlagt at allmenheten ikke nødvendigvis vil ha tillit til at det vil finne sted en uavhengig prøving i Skattedirektoratet.

#### *Saker hvor klagegjensstanden har lav verdi*

Det fremgår av høringsnotatet at likeartede klagesaker etter departementet som utgangspunktet bør følge samme regler og behandles av samme klageinstans. Dette må forstås dit hen at departementet mener at også saker hvor klagegjensstanden har lav verdi som utgangspunkt bør behandles av en uavhengig nemnd.

Departementet mener likevel at dagens saksbehandlingstid i Skatteklagenemnda kan begrunne et unntak fra utgangspunktet. Etter vår oppfatning er det vanskelig å følge departementet i dette. Vi viser til det vi har anført ovenfor om å tilføre Skatteklagenemnda og dets sekretariat de ressurser som i høringsnotatet forutsettes tilført Skattedirektoratet.

Det er etter vår oppfatning ikke begrunnet hvorfor en økt ressursinnsats i Skattedirektoratet er å foretrekke fremfor økt ressursinnsats i skatteklagenemnda og dets sekretariat.

Vi nevner også at selv om en overføring av klagesaker som foreslått i høringsnotatet vil redusere saksmengden og saksbehandlingstiden i Skatteklagenemndas sekretariatet, vil klagesakene fortsatt eksistere. Sett fra klagers perspektiv er det neppe i seg selv slik at saksbehandlingstiden vil bli kortere og klagebehandlingen mer effektiv fordi klagesakene flyttes fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet. Vi viser til det vi har anført ovenfor om behandlingstiden for klagesaker på skattekontorene.

Det som derimot etter vår oppfatning kan være et effektivt middel for å oppnå kortere saksbehandlingstid er den tilførsel av økt ressursinnsats i klagebehandlingen som høringsnotatet forutsetter. Etter vårt syn er det basert på informasjonen i høringsnotatet og de kilder vi har vist til ovenfor en klart bedre løsning dersom den økte ressursinnsatsen tilføres Skatteklagenemnda, eventuelt kombinert med en regelendring hvor skatteklagenemndas sekretariat gis kompetanse til å avgjøre saker hvor klagegjensstanden er av lav verdi og saken ikke er prinsipiell.

Den skisserte alternative løsning med endelig avgjørelse i Skatteklagenemndas sekretariat vil etter vår oppfatning i større grad opprettholde den rettssikkerhetsgarantien som ligger i en uavhengig klagebehandling enn en overføring til Skattedirektoratet. Som nevnt ovenfor er det vårt inntrykk at det ved utarbeidelsen av høringsnotatet ikke har vært tilstrekkelig vektlagt at allmenheten ikke nødvendigvis vil ha tillitt til at det vil finne sted en uavhengig prøving i Skattedirektoratet.

Vi vil også bemerke at det i høringsnotatet gis uttrykk for det syn at Skattedirektoratet har etablerte og sterke faglige miljøer. Samtidig gis det uttrykk for at en overføring av klagesaker til direktoratet vil bidra til at Skatteklagenemndas særskilte kompetanse kan utnyttes mer effektivt. Hva disse synspunkter skal bety for vurderingen av høringsnotatets forslag er vanskelig å forstå. Etter vår vurdering er synspunktene indifferente i forhold til spørsmålet om overføring av klagesaker.

### **Avslutning**

Vi håper synspunktene ovenfor kan komme til nytte i den videre saksbehandling.

Vennlig hilsen  
KPMG Law Advokatfirma AS



Anders H. Liland  
Advokat

cc:  
Stortingets Finanskomiteé, finans@stortinget.no