

# Skattyters rettssikkerhet ved ligningsbehandling



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 520

Leveringsfrist: 25.11.2011 Kl. 12:00

Til sammen 17 882 ord

19.11.2011

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>4</u></b>
1.1	Avhandlingens tema	4
1.2	Avgrensning av tema	6
1.3	Terminologi	7
1.4	Metode	8
1.4.1	Rettskilder	8
1.4.2	Min metode	9
1.5	Avhandlingens videre framstilling	10
<b><u>2</u></b>	<b><u>GJELDENE LIGNINGSFORVALTNINGSRETT</u></b>	<b><u>12</u></b>
2.1	Innledning	12
2.2	Historikk	12
2.3	Skatteetatens oppbygning i dag	13
2.3.1	Skattedirektoratet	14
2.3.2	Skatteregionene	14
2.3.3	Skatteklagenemnda	15
2.4	Generelle saksbehandlingsregler	16
2.4.1	Skattekontorets veiledningsplikt	16
2.4.2	Innsynsrett - taushetsplikt	18
2.5	Ligning	21
2.5.1	Ordinær ligning	21
2.5.2	Endring av ligning	23
2.5.2.1	Endringskompetanse	23
2.5.2.2	Klage - vilkår	24
2.5.2.3	Endring uten klage - vilkår	25
2.5.2.4	Endringens alminnelige saksgang	27

<b>3</b>	<b><u>LIGNINGSMYNDIGHETENES EGEN UTØVELSE OG PRAKSIS</u></b>	<b>30</b>
<b>3.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>30</b>
<b>3.2</b>	<b>Nærmere presentasjon av kildene</b>	<b>31</b>
3.2.1	Intervjurunde/spørsmålsskjema (vedlegg 1 og 2)	31
3.2.2	Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata (Dokument 3:11 (2009-2010))	32
3.2.3	Retningslinjer om saksbehandlingen på skatte- og merverdiavgiftsområdet (SKD 11/11)	34
<b>3.3</b>	<b>Behandlingen ved skattekontoret</b>	<b>35</b>
3.3.1	Kort oversikt	35
3.3.2	Skattekontorets organisering og arbeidsmetode	36
3.3.3	Kontroller og sakens opplysning	37
3.3.3.1	Kontroller av grunnlagsdata	37
3.3.3.2	Kontroll av selvangivelser	40
3.3.4	Kontakten med skattyter	42
3.3.5	Instruksjon og retningslinjer	44
3.3.6	Kildebruk	46
<b>3.4</b>	<b>Behandlingen ved skatteklagenemnda</b>	<b>48</b>
3.4.1	Kort oversikt	48
3.4.2	Sakens framstilling	48
3.4.3	Den nærmere nemndsbehandling	49
3.4.3.1	Behandling i avdeling	49
3.4.3.2	Behandling i utvidet avdeling	51
3.4.4	Kildebruk	52
<b>4</b>	<b><u>RETTSPOLITISK DRØFTELSE</u></b>	<b>54</b>
<b>4.1</b>	<b>Oversikt</b>	<b>54</b>
<b>4.2</b>	<b>Kravene til kvalitet</b>	<b>55</b>
4.2.1	Innledende	55
4.2.2	Ved skattekontoret	56
4.2.3	Ved skatteklagenemnda	58
<b>4.3</b>	<b>Kravene til objektivitet</b>	<b>60</b>
<b>4.4</b>	<b>Kravene til uavhengighet</b>	<b>62</b>

<b>4.5</b>	<b>Noen alternative løsninger som kan bedre rettssikkerheten</b>	<b>63</b>
4.5.1	Strengere kompetansekrav til de ansatte ved skattekontorene	64
4.5.2	Strengere kompetansekrav til medlemmene av skatteklagenemndene	65
4.5.3	Ny organisering av nemndssystemet	65
4.5.4	Egen skatterettsdomstol	66
4.5.5	Åpne for justering av vederlag for merarbeid i nemndene	67
<b><u>5</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>68</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>VEDLEGG 1</u></b>	<b><u>71</u></b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>VEDLEGG 2</u></b>	<b><u>75</u></b>

## 1 Innledning

### 1.1 Avhandlingens tema

Tema for denne oppgaven er rettssikkerhetsspørsmål for den enkelte skattyter ved behandling av ligningen i skatteetaten. Spørsmålet er om ligningsmyndighetene oppfyller de krav til kvalitet, objektivitet og uavhengighet som er stilt i den maktposisjonen de har.

Det er praktiseringen av myndighet innenfor rammen av regelverket som avgjør om skattyters krav til rettssikkerhet blir tilstrekkelig ivaretatt eller ikke. Formålet med oppgaven er å analysere/kartlegge praktiseringen av de saksbehandlingsregler ligningsloven oppstiller opp mot et rettssikkerhetsideal.

Min tese bygger på denne problemstillingen, og går ut på at de kravene skattyterne må kunne stille til ligningsmyndighetene om kvalitet, objektivitet og uavhengighet, ikke er tilstrekkelig ivaretatt.

Dette tema ble gjenstand for politisk debatt, i etterkant av at tre stortingspolitikere fra Fremskrittspartiet la fram forslag Dokument 8: 17 S (2010-2011) til finansminister Sigbjørn Johnsen om endringer i lovverket, da de mente at skattyternes rettssikkerhet ikke er tilstrekkelig ivaretatt slik forholdene nå foreligger. Finansministeren forkastet imidlertid samtlige forslag i Dokument 8: 17 S (2010-2011) i et brev av 26.11.2010 til Stortinget der han hevdet at regelverket slik det står i dag, ikke trenger endringer.

Etter mitt syn er dette et interessant og aktuelt tema som fortjener mer opplysning og oppmerksomhet. Problemer som berører saksbehandling, klageadgang, kompetanse, sakens opplysning, innkreving mv. får betydning for alle skattytere, enten de er foretak, selskaper eller enkeltpersoner.

Jeg mener at man bør stille et minstekrav til kvalitet, objektivitet og uavhengighet, til både skatteetaten som institusjon, til hvert enkelt ledd og til hver enkelt saksbehandler, for å sikre en mest mulig riktig og rettferdig behandling av skattyters ligning. På grunn av at det, i de fleste tilfeller, er et skjevt makt- og ressursforholdet mellom disse to partene, bør dette være en prioritet for å holde det norske folks skattemoral oppe.

Strengt krav til kvalitet gjør seg gjeldende gjennom hele ligningsbehandlingen; til lov- og regelverket (inkludert retningslinjer og instruksjoner), til den enkelte ansattes kunnskap/faglige kompetanse, til struktur og ressursbruk og til saksgangen og prosessen. Det er i de tilfellene der kvaliteten svikter, at skattyter blir mest direkte rammet, og som er mest synlig for alle og enhver. Skatter og avgifter er det desidert mest allment utbredte maktmiddelet staten opererer med, det påvirker hver og en av oss daglig, og som borger er en avhengig av å kunne vite at dette håndteres på best mulig måte.

Skattyter er i utgangspunktet ansvarlig for å inneberette opplysninger om sin økonomi til skattekontoret, men dette fratar ikke skatteetaten for et generelt ansvar til å opplyse saken før eventuell ligning eller vedtak fattes, se ligningslovens §§ 8-1 og 8-2. Rettssikkerhetsmessig er man særlig avhengig av at saksbehandlere og nemndsmedlemmer er objektive og (til en viss grad) selvstendige i forhold til sakens faktum og opplysning (bevisbedømmelsen), samt subsumsjonen i forhold til lovverket. Det er en viktig garanti for skattyter at de som behandler ligningen ikke har en ensidig "etatsholdning" der alt blir bedømt ut fra en presumsjon om at skattyter prøver å unngå beskatning av sine midler. Som professor Ole Gjems-Onstad uttalte i høringen på Stortinget<sup>1</sup> er "*den norske skattebetaler en av de mest trofaste skattebetalerne som noen gang har eksistert*".

Jeg syns det skulle bare mangle at man kan kreve den samme respekten fra de som fastsetter skatteplikten.

---

<sup>1</sup> Åpen høring i Stortingets finanskomité mandag 10. januar 2011 kl. 12:00, ihht. representantforslag i Dokument 8: 17 S (2010-2011).

Skatteetaten står som et administrativt separat organ, med Skattedirektoratet som øverste myndighet, adskilt fra det politiske systemet. Likevel er det slik at Finansdepartementet tildeles vesentlig innflytelse gjennom forskrifts- og instruksjonsadgang. Samtidig er medlemmene i skatteklagenemndene valgt inn med verv på fire år, av medlemmer av fylkestinget.

Skattyter er på sin side avhengig av at behandlingen av enkeltsaker ikke blir påvirket av politikk eller andre utenforliggende hensyn/faktorer, og at nemndsmedlemmer heller ikke lar seg påvirke av skattekontoret og Skattedirektoratet når det behandler hans skatteklagesak. For at hvert av trinnene skal kunne fylle sin tiltenkte funksjon bør vi stille et minstekrav til uavhengighet ved alle deler av prosessen.

Basert på mitt arbeid gjennom avhandlingen, mener jeg at det viser seg rom for forbedringer, særlig vedrørende krav til faglig kompetanse og til organiseringen av skatteklagenemndene. Dette behandles og begrunnes nærmere i kapittel 4.

## 1.2 Avgrensning av tema

Avhandlingen kommer hovedsakelig til å ta for seg saksbehandlingen i de forskjellige ligningsinstansene, spesielt klageorganene, som er tilkommet etter reorganiseringen av skatteetaten fra 2008.

Det følger en rettsdogmatisk gjennomgang av de mest sentrale saksbehandlingsreglene i ligningsloven som skal belyse hvordan dagens ligningsbehandling, og kontrollen av den, ideelt sett bør foregå.

Deretter følger en samfunnsvitenskapelig analyse av den praktiske (faktiske) saksbehandlingen i de forskjellige instansene hvor jeg særlig vil se på kildebruken (både ved det rettslige og ved det faktiske), hvem som er saksbehandler, saksbehandlers kommunikasjon med skattyter, instansenes/saksbehandlers integritet i forhold til etaten og så videre.

Målet er å avdekke eventuelle svakheter i de forskjellige ligningsinstansene, sammenligne saksbehandlingen i et rettssikkerhetsperspektiv, og deretter foreta en analyse av funnene.

Det er viktig å presisere at avhandlingen ikke tar sikte på kartlegge og kritisere alle svake sider ved vårt skatte- og innkrevningssystem. Oppgaven er ment for å belyse og avdekke områder under ligningsbehandlingen/-praktiseringen der rettssikkerheten til skattytere kan være utsatt.

Etter mitt syn bør ytterligere studier og mer empirisk forskning foretas ved de problemområder som jeg belyser i kapittel 4, for å nærmere kartlegge faktisk omfang og aktualitet.

Det er nødvendig å foreta en avgrensning mot avgiftssystemet. Oppgaven omhandler kun ligningsbehandling, og problemstillinger rundt merverdiavgift mv. holdes utenfor.

Videre har jeg måttet avgrense mot en del klassiske problemområder, der vi vet at rettssikkerheten for skattyter allerede er noe utsatt; spørsmål knyttet til beviskrav ved skjønnslingning, (skjerpet) tilleggs�katt, tilkjennelse av saksomkostninger, og innkreving av omtvistede skattekrav. Disse temaene blir for store i denne sammenheng, oppgavens ressurser tatt i betraktning, og fortjener egne avhandlinger for hvert enkelt tema.

### 1.3 Terminologi

I denne oppgaven er det viktig å presisere nærmere hva som menes med ”rettssikkerhet” i denne sammenheng, i en skatterettslig forstand.

Ordet rettssikkerhet er brukt i mange sammenhenger og fått mange tolkninger gjennom årene. Å begi seg ut på en definisjon av hva som ligger i dette begrepet er en nokså utakknemlig oppgave. Dette fordi uttrykket favner om så veldig mye og det ligger så mye i selve uttrykket som man knytter såpass sterke positive følelser til, at å sette noen faste ord til innholdet av det kan skade vår oppfatning av det. Det er uansett ikke rom her for noen bred diskusjon av hva begrepet inneholder, men noen ord i forhold til hva vi knytter til det i denne sammenhengen skal det redegjøres kort for.



Rettsikkerhet er gjerne en betegnelse som brukes når man snakker om å ivareta flere forskjellige rettsikkerhetsgarantier som er helt nødvendig for enhver fungerende rettsstat. Her brukes det til forsvar for skattytere.

Typiske rettsikkerhetsgarantier for en skattyter er blant andre forutberegnelighetshensynet, beskyttelse mot maktmisbruk fra statens side, likhetsprinsippet og legalitetsprinsippet. Skatt kan ikke ilegges uten en klar lovfestet hjemmel da dette pålegger en direkte plikt for borgerne.

For å oppnå dette vil vi være avhengige av å ha et forståelig, oversiktlig lovverk, kompetente, objektive og til en viss grad uavhengige organer og saksbehandlere, samt gode kontroll- og klagemuligheter.

Disse ovennevnte momentene er ikke ment å være uttømmende, men retningsgivende. Jeg syns Frederik Zimmer formulerer begrepet godt når han skrev ”*Man kan oppfatte rettsikkerhet som en målsetting.*” (Zimmer 1978).

De målsettingene som denne oppgaven knytter seg til med tanke på begrepet rettsikkerhet, er de krav som stilles til skatteetaten vedrørende kvalitet, objektivitet og uavhengighet i saksbehandlingen.

## 1.4 Metode

### 1.4.1 Rettskilder

Den viktigste rettskilden er den spesielle forvaltningsloven på skatteområdet; Lov om ligningsforvaltning av 13.06.1980 nr. 24. Det ble i denne foretatt store endringer etter reorganiseringen av skatteetaten med virkning fra 1. januar 2008. Dette vil bli nøyere gjennomgått lenger ned.

Forarbeidene til ligningsloven av 1980 vil bli en viktig rettskilde. Arbeidet med å skille ut forvaltningsreglene fra skatteloven begynte allerede med ligningsforvaltningsutvalget (lovutvalget) i 1961 og flere proposisjoner og innstillinger ble skrevet tidlig.

Både forarbeider og generelle forvaltningsrettslige regler kan få betydning for redegjørelsen om gjeldende rett på saksbehandlingsområdet. Det er også hensiktsmessig å ha i bakhodet at ligningsreglene bygger på skatteretten, slik at skatteloven av 1999 og skattebetalingsloven av 2005 kan også få betydning.

I denne oppgaven vil rettspraksis ikke være en så aktuell rettskilde, da formålet er å analysere ligningssystemet.

Den samfunnsvitenskapelige analysen av praksisen av ligningsbehandlingen bygger på tre kilder; samtaler med saksbehandlere og nemndsmedlemmer i skatteetaten, rapporten fra Riksrevisjonen fra 2010<sup>2</sup> og ”SKD 11/11 - Retningslinjer om saksbehandlingen på skatte- og merverdiavgiftsområdet”<sup>3</sup>. Disse kildene og metoden for bruken av dem, vil bli nærmere presentert i punkt 1.4.2 og 3.2.

Jeg har også tatt i bruk juridiske artikler og teori der dette får betydning for framstillingen.

Bruken av rettskilder vil variere alt ettersom i hvilken del av oppgaven vi befinner oss i.

#### 1.4.2 Min metode

For å finne ut hva som er gjeldende rett, *de lege lata*, på ligningsforvaltningsrettens område, er formålet å gi et helhetlig bilde av de mest aktuelle saksbehandlingsreglene slik de er formet av ligningsloven, forskrifter og forarbeider. Formålet med oppgaven er imidlertid ikke å analysere og problematisere regelverket, men å analysere praktiseringen av ligningsforvaltningssystemet opp mot et ideal sett i fra skattyternes perspektiv og behov.

---

<sup>2</sup> ”Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata” Dokument 3:11 (2009 – 2010)

<sup>3</sup> Melding fra Skarredirektoratet, SKD 11/11, 8. sept. 2011

Når det gjelder kartlegging av praksis i ligningskontorene, er den viktigste kilden kvalitative dybdeintervjuer med et begrenset utvalg av ansatte i Skatt øst. Jeg har valgt dybdesamtaler med et begrenset antall for å få de tilstrekkelige og grundige opplysningene som er nødvendig for å kunne analysere ligningssystemet i lys av min problemstilling. Riktignok ville en mer kvantitativ undersøkelse av et større utvalg ansatte, gitt mer empiriske og forskningsanvendelige data for å foreta endelige konklusjoner. Likevel mener jeg at dybdeintervjuer er mer formålstjenelig for temaet i min avhandling, som er nærmere beskrevet i punkt 1.1.

SKD 11/11 er retningslinjer om saksbehandling som det forventes at saksbehandlere skal følge. Disse er nylig vedtatt (8. sept. 2011) og burde dermed etter sitt innhold være representativt for hva slags holdninger og standard skatteetaten har for sin saksbehandling. Dette er riktignok et internt utarbeidet dokument, og må behandles ut i fra det utgangspunktet, men som rettesnor og pekepinn gir disse reglene viktige og gode innspill ved kartlegging av faktisk praksis.

Rapporten fra Riksrevisjonen blir nærmere presentert senere i oppgaven. Innholdet i rapporten er basert på resultatene etter en omhyggelig undersøkelse som tar for seg ligningsmyndighetenes kontroll med opplysninger og utføringen av selve ligningen.

## 1.5 Avhandlingens videre framstilling

Avhandlingen videre vil i hovedsak bestå av tre deler.

I den første delen (kap. 2) redegjør jeg for hva som er gjeldende ligningsforvaltningsrett. Her presenteres de sentrale saksbehandlingsreglene i ligningsloven med forskrifter.

I den neste delen (kap. 3) gjennomgår jeg ligningsmyndighetenes egen praksis og utøvelse av regelverket. Fremstillingen behandler organisering og oppbygning, kontroll og saksopplysning, kontakten med skattyter, bruk av instruksjoner og retningslinjer samt kildebruken i arbeidet.

I den siste delen (kap. 4) legger jeg fram de funnene jeg har kommet til i en rettspolitisk drøftelse. Presentasjonen tar utgangspunkt i de tre momentene jeg har stilt meg kritisk til i problemstillingen min; om skatteetaten i tilstrekkelig grad ivaretar skattyters krav til kvalitet, objektivitet og uavhengighet sett fra et rettssikkerhetsperspektiv.

Jeg konkluderer med at det er behov for forbedringer på enkelte punkter ved saksbehandlingen/organiseringen i skatteetaten.

Det følger også avslutningsvis noen alternative løsninger, eller forslag til løsninger, basert på de problemene som kommer fram underveis.

## 2 Gjeldende ligningsforvaltningsrett

### 2.1 Innledning

I dette kapittelet skal jeg, på et overordnet nivå, gjennomgå de saksbehandlingsreglene som gjelder per i dag på ligningsforvaltningens område. Jeg gir en kort historikk, deretter foretar jeg en gjennomgang av den strukturelle oppbygningen av skatteetaten for deretter å gjennomgå enkelte normer og regler for saksbehandlingen for ligningsbehandling i etaten.

Målet er å kartlegge hvordan ligningsmyndighetenes arbeidsmetode og oppbygning er formet av lov og forskrift, som bakgrunn for en analyse av praksis.

### 2.2 Historikk

Skatteloven fra 18. august 1911 inneholdt både materielle skatteregler for beskatning samt ligningsforvaltningsrettslige regler. Den gamle skatteloven baserte seg på en kronologisk oppbygning av forvaltningsreglene. Her fantes et fullstendig sett av saksbehandlingsregler, delt opp i kapitler, for hver enkelt instans; ligningskontoret, ligningsnemnda, overligningsnemnda og så videre.

Det var et behov for en nyansert og moderne ligningsforvaltningslov, og i 1968 kom Ligningsforvaltningsutvalget av 1961 med en innstilling (II) der de fremmer forslag til ny ligningsforvaltningslov.<sup>4</sup> Ny lov ble vedtatt den 13. Juni 1980 og trådte hovedsakelig i kraft fra starten av 1984.

Et hovedformål med revisjonen var å gjøre regelverket mer tilgjengelig og oversiktlig. Dette søktes gjennomført ved å gjøre lovgivningen mer systematisert, lettere lest med oppdatert språk, revisjon av de uklare bestemmelsenes innhold og ikke minst samle alle saksbehandlings-, prosessuelle- og organisatoriske regler på ett sted.

---

<sup>4</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 5 fg.

Videre i forarbeidene listes andre formål<sup>5</sup>:

- *Å legge forholdene til rette for å oppnå en mest mulig ensartet skatteligning av god kvalitet, og å motvirke skatteunndragelse,*
- *Å gjennomføre en ajourføring, modernisering og forenkling av ligningsforvaltningen og ligningsarbeidet, med sikte på optimal utnytting av de ressurser man anvender på dette område,*
- *Å tillempe forvaltningslovens prinsipper i ligningsforvaltningen, og å sikre skattyternes rettsstilling,*
- *Å sikre Stortingets kontroll med ligningsforvaltningen.*

Dette er formål som direkte søker å bedre og å sikre forholdene til skattyters posisjon i forhold til skatteetaten. Jeg viser til uttrykk som ensartet, kvalitet, skattyters rettsstilling og kontroll.

I slutten av 2006 ble det vedtatt en endringslov som hadde til hensikt å reorganisere hele strukturen i skatteetaten, og med dette også fornye ressursbruken. Dette er den nåværende ordningen, som vil bli gjennomgått nedenfor.

I følge St. prp. nr. 1 (2006-2007) ville konsekvensene av omorganiseringen føre til, blant annet, økt kvalitet i saksbehandlingen, økt likebehandling, kortere saksbehandlingstider, økt service og veiledning til brukerne, økt avdekking av skatteunndragelser og bedre etterlevelse av regelverket. Dette gjenspeiler de samme formålene som ble tidligere sitert fra forarbeidene til ligningsloven, som var aktuelle for 30 år siden.

### 2.3 Skatteetatens oppbygning i dag

Skatteetaten opererer nå med to nivåer; Skattedirektoratet og skattekontorene.

Sentralskattekontorene, Riksskattenemnda og andre særskilte ligningsmyndigheter vil ikke bli nærmere presentert grunnet manglende plass.

---

<sup>5</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 9

### 2.3.1 Skattedirektoratet

Skattedirektoratet er en “sentral ligningsmyndighet” jfr. ligningsloven § 2-3. Det er direkte underlagt Finansdepartementet og dettes instruksjonsmyndighet. Instruksjonen gjelder imidlertid ikke enkeltsaker. Direktoratet har den sentrale faglige og administrative ledelse av de fem forskjellige skatteregionene som finnes på landsbasis, samt Oljeskattekontoret.

Skattedirektoratet består videre av fem staber med hvert sitt ansvarsområde; IT, HR, media, internrevisjon og virksomhetsstab. I tillegg finner vi tre avdelinger; regionstyringsavdelingen, rettsavdelingen og innovasjons- og utviklingsavdelingen.

Skattedirektoratet har, både i kraft av loven (se for eksempel ligningslovens kapittel 3 A om BFU'er) og gjennom forskrifter gitt av FIN etter ligningsloven, betydelig kompetanse når det gjelder styring og kontroll med skattekontorene. Det er ment som en overordnet myndighet for skatteregionene, og kontorene blir bundet av direktoratets avgjørelser, uttalelser og rundskriv, så vel interne som offentlige.

### 2.3.2 Skatteregionene

Etter 2008 og den nye inndelingen, har vi nå skattekontorer fordelt på fem regioner (Skatt øst, vest, nord, sør og midt-Norge), se ligningsloven § 2-1. De nye skattekontorene erstatter de gamle ligningskontorene, skattefogdene og fylkesskattekontorene, og er under direkte instruksjonsmyndighet av Skattedirektoratet. Skattekontorene kan behandle saker for hele landet innenfor alle virksomhetsområder. De blir med dette en mer strukturert og samlet instans enn den tidligere ordningen. Det er for øvrig Skatt øst som er utgangspunktet for analysen av praksis senere i avhandlingen.

Hver region er videre organisert i fem funksjoner; veiledning, fastsetting, kontroll og rettsanvendelse, skattekrim og innkreving. I tillegg er sentralskattekontoret for utenlandssaker og for storbedrifter, henholdsvis lagt under Skatt vest og Skatt øst. Skattekontoret består av flere faktiske kontorsteder innenfor regionen som utad fremstår som en del av skattekontoret.

Skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans, jfr. § 2-1. Det har avgjørelsesmyndighet under ordinær ligning etter § 8-4, og i første klagerunde jfr. § 9-2 første ledd litra a. Dette er en viktig og sentral endring da tidligere ble alle vedtak fattet av nemndene. Videre kan skattekontoret ta ligningen opp til endring etter eget tiltak, § 9-5.<sup>6</sup> Det er også skattekontoret som har sekretariatsfunksjon og er saksforbereder for skatteklagenemnda, denne rollen kommer jeg nærmere tilbake til i kapittel 3 i oppgaven.

### 2.3.3 Skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda er det avgjørende klageorgan for skattyter som ønsker å påklage skattekontorets endringsvedtak vedrørende ligning, jfr. § 9-2 første ledd litra b. Dette er den nye nemndsordningen etter reorganiseringen (med tillegg av riksskattenemnda) i 2008, og erstatter ligningsnemnda og overligningsnemnda.

Det er én skatteklagenemnd oppnevnt for hvert skattekontor og medlemmene i denne skal velges av fylkestinget for et verv med fire års varighet.<sup>7</sup> Hensikten er at skatteklagenemnda skal være et uavhengig, kollegialt organ innad i skatteetaten for å sikre en rettferdig, objektiv og uavhengig behandling, uten hverken politisk eller intern styring/påvirkning.

Antall medlemmer i skatteklagenemndene skal fastsettes av Skattedirektoratet og kan variere i de forskjellige regionene. Per i dag har Skatt øst flest medlemmer med 39 (disse er vurdert beskåret til 24 ved neste periode, fra 2012<sup>8</sup>), det utgjør dermed 13 avdelinger med tre i hver. Ellers har Skatt sør og vest 18 medlemmer, mens nord og midt-Norge stiller med 12 medlemmer. Videre er det blitt fastsatt i forskrift<sup>9</sup> en del regler for nemndenes sammensetning. Det skal blant annet være en leder og en nestleder.

---

<sup>6</sup> Se også ligningsloven § 9-8.

<sup>7</sup> Se ligningslovens § 2-2 med forskrifter

<sup>8</sup> Opplysninger fra intervjuer med medlemmer av nemnda

<sup>9</sup> Forskrift av 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene



Til forskjell fra den tidligere ordningen, er det stilt krav om kompetanse for nemndene; minst to tredjedeler av nemndas medlemmer må ha formell utdanning innenfor regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene, samt at lederen og nestlederen skal oppfylle kravene for å være tingrettsdommer, se forskriftens § 3. Videre er det lederens oppgave å dele opp nemnda i mindre avdelinger med tre medlemmer per avdeling. I Skatt øst har lederen delt inn avdelingene med en økonom og en jurist i hver avdeling for å spre kompetansen jevnt i avdelingene.

## 2.4 Generelle saksbehandlingsregler

Her skal jeg behandle en del regler om saksbehandlingen i skatteetaten. I dette kapitlet vil de mest sentrale saksbehandlingsreglene bli gjennomgått. Det vil generelt bli fokusert på reglene i lovens kapittel 3 “*alminnelige saksbehandlingsregler*” da det er disse som i størst grad pålegger ligningsmyndighetene plikter i forhold til skattyterne.

Reglene som det blir fokusert på videre skal være relevante for den alminnelige forståelsen av rettssikkerhetsbegrepet, og for analysen av praktiseringen av ligningssystemet.

Om forholdet til forvaltningsloven av 1967, så er det slik at denne ikke gjelder på ligningsforvaltningens område, med unntak av lovens kapittel om forskrifter. Tanken er likevel at reglene om saksbehandling i forvaltningsloven har gjennomgått en tilpasning til ligningsrettens område og fått plass i ligningsloven.<sup>10</sup>

### 2.4.1 Skattekontorets veiledningsplikt

Ligningsforvaltningen i Norge er pliktig til å bistå skattyter til å fylle ut skjemaer etter henvendelse, se ligningsloven § 3-1. Regelen strekker seg også noe lenger ved at den pålegger ligningsmyndighetene en mer generell veiledningsplikt på linje med den i forvaltningsloven § 11, med den modifikasjon at “arbeidssituasjonen tillater det”. Dette innebærer at den enkelte skattyter kan henvende seg til hvilket som helst skattekontor med et spørsmål om egen ligning, og kunne kreve godt svar.

---

<sup>10</sup> Se Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 6

Skattyter har videre rett til en muntlig samtale om ligning eller opplysningsplikt med en tjenestemann fra skattekontoret, jfr. § 3-2.

De uttalelser skattekontorene kommer med etter § 3-1 er derimot ikke juridisk bindende for ligningsmyndighetene. Dette gjelder uavhengig av om skattyter har innrettet seg etter disse eller ikke!

Dette ville framstått som en usikker og dårlig ordning dersom vi ikke hadde hatt reglene om Bindende forhåndsuttalelser (BFU) i §§ 3A-1 fg, som ble føyd til ligningsloven ved en lovendring i år 2000. Etter disse reglene kan skattyter, på anmodning og mot et gebyr (min. kr. 430,- for pers. skattyter, maks kr. 12.900,- for større bedrifter) kreve å få en skattemessig bindende uttalelse fra Skattedirektoratet eller skattekontoret før en disposisjon gjennomføres. Dette gjelder med enkelte modifikasjoner, for eksempel må det kunne påvises at det er av stor nødvendighet for skattyter å få klarlagt forholdene rundt disposisjonen, eller at spørsmålet er av allmenn interesse.

En BFU skal legges til grunnlag ved ligningen dersom skattyter krever det, men den er i utgangspunktet ikke bindende for skattyter dersom han velger selv å gå imot BFU'en.

De veiledningsreglene som er nevnt i ligningsloven har mye godt for seg; de bidrar generelt til å tilgjengeliggjøre skattereglene for skattyterne og tar i den forbindelse vare på et viktig hensyn om forutsigbarhet for skattyterne i samfunnet.

Til tross for dette, er ikke de uttalelser fra skattekontoret etter § 3-1 bindende for ligningsmyndighetene, og de er heller ikke pliktig i å uttale seg i hver enkelte sak der skattyter har et velbegrunnet spørsmål angående skattereglene. Med det kan det fort bli en dyr og langtekkelig affære og stadig vekk ofre kr. 12.900,- på en BFU før man foretar disposisjoner der man er litt i tvil om hva som skal beskattes eller kan fradras. Dette vil igjen kunne føre til at det kun blir de disposisjoner der skattebesparelsen er betraktelig over kr. 13.000,- at skattytere (spesielt store bedrifter) vil søke råd gjennom bindende forhåndsuttalelser før gjennomføring.

Det bør også nevnes at både BFU'en i seg selv og avgjørelsen om å avgi en eller ikke, er uangripelig med vanlige rettsmidler, se § 3A-3. Selv ikke domstolen kan overprøve disse avgjørelsene da de anses å falle inn under ligningsforvaltningens utøvelse av diskresjonært skjønn. Selve ligningen der den bindende forhåndsuttalelsen er lagt til grunn, kan derimot bringes inn for domstolsprøving.

#### 2.4.2 Innsynsrett - taushetsplikt

Å ha innsynsrett i dokumenter som gjelder ens egen sak i forhold til staten, er en grunnleggende rettsikkerhetsregel som bidrar til å motvirke maktmisbruk og gir økt forutberegnelighet for enhver borger. Innsynsregler bidrar også til økt åpenhet rundt sakens dokumenter og faktagrunnlag, slik at objektiviteten i en avgjørelse er lett å kontrollere. Vi finner bestemmelser om dette i forvaltningslovens §§ 18-20 for de øvrige forvaltningsområder.

Ligningsloven § 3-4 gir skattyter tilgang til dokumenter som angår vedkommendes ligning. Skattyteren har hovedsakelig to grunnleggende behov for kjennskap til sakens dokumenter; bidra til at saken har riktig faktum og kunne kontrollere avgjørelsen hvis dette er noe han ikke ønsker å akseptere.<sup>11</sup> Innsynsregelen blir med det et av skattytters viktigste virkemidler der man føler seg feil eller urettferdig behandlet.

Regelen er dessverre ikke uten unntak. Man har ikke innsynsrett i dokumentet når spørsmålet dokumentet gjelder ennå ikke er avgjort ved ligning, når skattyteren ikke har besvart på spørsmål han er stilt som angår det aktuelle dokumentet, når dokumentet er et internt utarbeidet hjelpemiddel i saksforberedelsen, når det er uvesentlige dokumenter, og dersom hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det, jfr. lignl. § 3-4 nr. 2 litra a-e. Unntakene er med det ganske omfattende, og gir skattyter liten mulighet til å kontrollere egne opplysninger i sin sak før ligning i første runde er avgjort.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-79)

<sup>12</sup> For ordens skyld bør det også nevnes at offentlighetsloven fra 2006 gir allmenheten en generell innsynsrett i statsforvaltningens dokumenter. Denne regelen har derimot omfattende unntak, slik at det er begrenset hvilke rettigheter denne loven gir den enkelte skattyter hva gjelder dokumentinnsyn.

Lignings-ABC, som for øvrig er skatteetatens egne utarbeidede hjelpemiddel for etatens ansatte i skatte- og ligningsspørsmål, viser til en del definisjoner av hvilke dokumenter som går inn under lovens “dokument”-begrep. *Et dokument er en skriftlig opptegnelse som foreligger i saken uavhengig av hvem som har fremstilt dokumentet.*<sup>13</sup> Et “dokument” kan etter dette for eksempel være interne notater, referat fra konferanser, skriftveksling med andre, kontrollopgaver, forslag til vedtak og nemndsprotokoller. Det er også, i all forvaltning, antatt at også elektroniske opplysninger/dokumenter faller inn under lovens dokumentbegrep.

Som motstykke til innsynsrett har alle som jobber i skatteetaten en lovfestet taushetsplikt, se § 3-13. Denne taushetsplikten omfatter all kunnskap en ansatt får om en persons eller et selskaps formue, inntekt, personlige og økonomiske situasjon.

Hensynet bak en slik regel er å verne skattyteren mot at opplysninger ligningsmyndighetene tilegner seg om deres individuelle forhold, blir kjent av uvedkommende.<sup>14</sup> Det finnes tilsvarende regler om taushetsplikt på alle områder der det offentlige mottar personlige opplysninger gjennom sitt arbeid/verv, om enkeltindivider.<sup>15</sup>

Taushetsplikten hindrer vedkommende saksbehandler fra å snakke om og å drøfte skattyters forhold med andre, både i og utenfor deler av skatteetaten, slik at hensynet til en upåvirket og uavhengig avgjørelse blir tilstrekkelig ivaretatt.

I tillegg til ganske omfattende unntak<sup>16</sup> (spesielt om utlevering av opplysninger ved kredittsjekk), er det viktig å se regelen om taushetsplikt i samsvar med bestemmelsen om offentliggjøring av skattelistene, se ligningsloven § 8-8.

---

<sup>13</sup> Se Lignings-ABC 2010/2011 s. 632.

<sup>14</sup> Se Ot. prp. nr. 29 (1978-79) om § 3-13

<sup>15</sup> Se blant annet forvaltningsloven regler om taushetsplikt

<sup>16</sup> Se ligningsloven § 3-13 nr. 2-8

Bestemmelsen hjemler (etter nylig endring) at skatteetaten kan legge ut hele skattelisten for (nesten) alle skattytere i landet, med innsyn og offentliggjøring for alle. Listene blir lagt ut på internett<sup>17</sup>, og opplysningene som blir oppgitt er den enkelte skattyters navn, postnummer, poststed, fødselsår for personlig skattyter, organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter. Inntil en lovendring i 2004 opplyste man også om hver enkeltes fødselsdato, gateadresse og skatteklasse.

Hensynet er at det skal kunne foretas offentlig ettersyn av ligningen, av hva og hvordan inntekter blir lignet og så videre.<sup>18</sup> To litt motstridende formål kolliderer med denne regelen; det ene er naturligvis hver og ens personlige integritet og ønske om ikke å utlyse sin økonomiske situasjon og inntekt til hele verden. Det motstridende er den likebehandling og rettssikkerhetsgarantien som regelen bidrar til å støtte opp under; den gjør oss mer beskyttet mot maktmisbruk og feilligning av ligningsmyndighetene.

Forarbeidene formulerer det slik: *”Offentlig utlegging av skattelisten har vært praktisert i all fall siden 1863 og blir av mange sett som en form for samfunnsmessig kontroll. Særlig med vårt høye generelle skattenivå synes åpenhet om ligningen å være et naturlig ledd i vårt demokrati. For øvrig vil det også kunne være av interesse at det kommer fram forhold som avdekker uoverensstemmelser mellom det virkelige og det skattemessige forhold”*.<sup>19</sup>

Jeg synes dette er en nødvendig, og ikke minst undervurdert bestemmelse. I dag er listene veldig lett tilgjengelige på skatteetatens hjemmeside. Selv om formålet til de som sjekker listene sjeldent er så nobelt at man skal kontrollere opplysningene som står der av hensyn til den bekjente, så blir effekten for de ansatte i skatteetaten som jobber med ligning den samme; de blir mer vare for feil.

---

<sup>17</sup> [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no), eller [www.altinn.no](http://www.altinn.no)

<sup>18</sup> Se Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 103

<sup>19</sup> Se mer i Ot. prp. nr. 29 (1978-79) om § 8-8.

## 2.5 Ligning

Ligningen i første instans ved skattekontoret er der hvor inntekten og formuen for skattyterne blir vurdert og fastlagt. Ligningen legger med det grunnlaget for en eventuell sak videre. Reglene for vanlig ligningsbehandling, samt reglene om endring og klage på ligning vil bli gjennomgått.

Bestemmelser om oppgjør og innkreving faller utenfor og blir ikke behandlet.

### 2.5.1 Ordinær ligning

Den ordinære ligningen blir foretatt av det aktuelle skattekontoret i skattyters region, se lovens § 8-6 med forskrifter. Ligningen bygger i utgangspunktet på opplysninger skattyter oppgir om seg selv i selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret; selvangivelsesprinsippet.<sup>20</sup> Etter ligningslovens §§ 4-2 og 4-3, med forskrifter, er så godt som samtlige skattesubjekter med norsk skattbar inntekt etter skatteloven, pliktig til å levere selvangivelse. Denne skal inneholde en spesifisert oppgave over skattesubjektets brutto formue og inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.

Samme hva selvangivelsen inneholder så er det, etter en prøving/bevisbedømmelse av de opplysninger skattyter har gitt og de øvrige opplysninger som foreligger, i bunn og grunn opp til skattekontoret å avgjøre hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter.<sup>21</sup> Denne kompetansen til å utøve diskresjonært skjønn ved en bevisbedømmelse, innebærer at vi kan stille strenge krav til kvalitet og objektivitet ved saksbehandlingen og opplysning i saken. I følge forarbeidene<sup>22</sup> vil ligningsmyndighetenes plikt til å prøve skattyters opplysninger, bli begrenset av de ressurser som står til rådighet, hvilket i praksis blir en vesentlig begrensning tatt i betraktning antall oppgavepliktige vi har per skattekontor og antall saksbehandlere som finnes der. På landsbasis leveres ca. 4 millioner selvangivelser hvert år!<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Les mer om selvangivelsesprinsippet, hensynene og forholdet mellom partene i Ot. prp. nr. 29 (1978 – 79) s. 76 fg.

<sup>21</sup> Se ligningsloven § 8-1 første ledd

<sup>22</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 97

<sup>23</sup> Skatteetatens årsmelding 2010

I de tilfelle der skattekontoret ikke finner skattyters selvangivelse tilfredsstillende eller troverdig, kan de selv endre eller tilføye poster basert på en skjønnsmessig vurdering, se ligningslovens §§ 8-1 – 8-3. Slik fravikelse er undergitt nærmere regler hva angår grunnlag for fravikelsen, samt varsling der slik fravikelse blir gjort.

Hovedkriteriet for å kunne foreta skjønnsligning, eller endring av oppgaven, innebærer at oppgaven ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på, eller opplysningene er uriktige eller ufullstendige.<sup>24</sup>

I Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 100 uttales det, under kommentarene til bestemmelsen om skjønnsligning i § 8-2 første ledd litra c, at *“ligningsmyndighetene må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige”*. Dette kan regnes som et generelt vilkår, eller en plikt, som ligningsmyndighetene må vurdere, for å kunne fravike skattyters selvangivelse.

I et rettssikkerhetsperspektiv, er dette en viktig regel. Det er en forsikring for skattyter å vite at det er kompetente saksbehandlere som vurderer selvangivelsen deres og at prosessen er grundig før endring kan slås fast. Der skattekonsulenten mangler andre holdepunkter, må konsekvensene av det naturlig gå i skattyters favør. Det finnes opptil flere eksempler der ufullstendig eller uriktig bevisbedømmelse fra ligningsmyndighetenes side, kunne gi grunnlag for ugyldighet, jfr. blant andre Rt. 1933 s. 588, Utv. 2001 s. 1348 (Bergen), Utv. 2002 s. 994 (Agder), Utv. 2002 s. 1000 (Gulating), Utv. 2002 s. 1404 (Gulating), Utv. 2003 s. 1343 (Borgarting), Utv. 2004 s. 19 (Borgarting), Utv. 2004 s. 466 (Hålogaland). Avgjørelsene er flere, og dette viser at domstolene tar fravikelsessaker på alvor, hvilket er viktig sett fra skattyters øyne, og også rettspolitisk, når vi har en slik ordning.

Etter eventuell avgjørelse om fravik av selvangivelse er tatt, skal (med enkelte unntak<sup>25</sup>) skattyter varsles og gis en passende tid for en uttalelse, se ligningsloven § 8-3. Dette er

---

<sup>24</sup> Se ligningsloven §§ 8-1 første ledd, andre punktum og 8-2 første ledd

<sup>25</sup> Ligningsloven § 8-3 andre ledd

en ganske naturlig regel og grunnlegger seg i kontradiksjonsprinsippet som er gjennomsyrende i hele vårt rettssystem.

## 2.5.2 Endring av ligning

I dette avsnittet vil reglene for endring av ligningen behandles. Reglene finnes i ligningsloven kapittel 9 med tilhørende forskrifter.

### 2.5.2.1 Endringskompetanse

Endringsreglene, både etter klage og etter skatteetatens initiativ, er en viktig brikke i ligningsinstitusjonen. Endrings- og klageadgangen er skattyters (og for så vidt skatteetatens) verktøy for å kunne sikre rettferdig ligning og behandling.

I følge ligningsloven har vi ett hovedvilkår som må være oppfylt for at endring skal kunne foretas;

*“når en skattyter, uansett av hvilken grunn, er uriktig lignet eller forbigått ved ligningen og når skattelovgivningen foreskriver eller forutsetter endring i andre tilfelle”<sup>26</sup>.*

Det må avdekkes en feil ved den ordinære ligning for at endring skal kunne foretas. Grunnen til at det foreligger en feil, stiller loven intet spørsmålstegn ved, og er ikke av betydning for selve adgangen til å endre. Forarbeidene beskriver paragrafens, og kapitlets innhold slik:

*“Endrings sak etter kapittel 9 må gjelde spørsmålet om å endre selve innholdet i en ligningsavgjørelse”<sup>27</sup>.*

I ligningsmyndighetene opererer vi med to endringsinstanser; skattekontoret i første omgang, og så kan skatteklagenemnda enten på eget, skattekontorets eller skattyters initiativ, overprøve skattekontorets endringsvedtak i andre runde, jfr. henholdsvis ligningsloven § 9-8 som igjen viser videre til §§ 9-2 og 9-5.

---

<sup>26</sup> Ligningsloven § 9-1

<sup>27</sup> Se Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 106.



Under denne kompetansemyndighet faller utøvelse av ligningsmyndighetenes diskresjonære skjønn ved en endringssak, plikt til å få saken tilstrekkelig opplyst, vurdere fakta og lovtolkninger og til slutt fatte vedtak etter ligningslovens § 3-11 om hvorvidt endring skal foretas eller ikke. Det er unødvendig å påpeke viktigheten av kvalitet, objektivitet og uavhengighet i denne delen av saksgangen, da dette er selve kjernen i rettssikkerhetsverktøyet til skattyter.

Endring kan foretas på to grunnlag; etter klage fra skattyter (§ 9-2) eller etter initiativ fra ligningsmyndighetene (§ 9-5). Det stilles noen felles vilkår for behandling i begge instansene for begge ordninger.

#### 2.5.2.2 Klage - vilkår

For at en klage skal kunne tas opp til behandling må noen grunnleggende saksbehandlingsvilkår innfris.

Klagen skal være skriftlig og inneholde konkrete påstander med begrunnelse. Klagen skal leveres til skattyters skattekontor, dette gjelder uansett hvem som er klageorgan, se ligningslovens § 9-2 andre og tredje ledd.

Videre må klagen leveres innen nærmere angitte frister. Den alminnelige klagefristen er innen seks uker etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter, likevel slik at klagefristen tidligst utløper 10. august. For tilfeller der det foreligger fravikelse etter § 8-3 nr. 1 jf. nr. 2 uten at påbudt varsel er sendt, kan klage over fraviket likevel leveres innen tre uker etter at skattyteren ble oppmerksom på fraviket, men ikke mer enn tre år etter inntektsåret.<sup>28</sup>

Fristen for å klage på andre typer ligningsavgjørelser enn de som nevnes i paragrafens fjerde ledd er tre uker, beregnet etter bestemmelsene i ligningsloven § 3-7, altså fra det tidspunktet meldingen om avgjørelsen er kommet fram til skattyter.

---

<sup>28</sup> Ligningsloven § 9-2 nr. 4.

Der disse vilkår er oppfylt kan klageren kreve å få saken sin behandlet og at skatteetaten fatter et vedtak. Retten til å kunne kreve saken behandlet faller likevel bort dersom skattyter har unnlatt å levere oppgaver og opplysninger om seg selv, se § 9-2 nr. 7.

Likevel er det slik at i de tilfeller skattyter ikke tilfredsstillter kravene stilt i § 9-2 nr. 2-7, kan vedkommende som skal fatte vedtak i saken avgjøre hvilken betydning dette skal få for skattyters klagerett. Vurderingen som foretas er den samme som hensiktsmessighetsvurderingen for endringsadgangen etter § 9-5 nr. 7. Hensyn som skal få tyngde ved vurderingen er blant andre om det er grunn til å ta opp klagen under hensyn til spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått (se også punkt 2.5.2.3). Etter tilsvarende vurdering kan slik sak henlegges. Det er imidlertid antatt at avgjørelse om ikke å ta saken opp til behandling kan påklages igjen etter § 9-2 nr. 1 og 5.<sup>29</sup>

Det stilles imidlertid en absolutt frist for at en sak skal kunne behandles som en klagesak; at det er gått mindre enn ett år siden ligningen ble lagt ut, eller vedtak i endringssak er truffet, jfr. § 9-2 nr. 9.

### 2.5.2.3 Endring uten klage - vilkår

For adgangen til å endre etter ligningsmyndighetenes initiativ er reglene preget av et litt annet fokus. Særlig knytter disse seg til hvilke saker som kan eller skal tas opp og fristreglene i § 9-6. Det er også varslingsplikt overfor skattyter før avgjørelse om endring foretas. De har til formål å ivareta vesentlige rettssikkerhetsgarantier som skal følges av hensyn til skattyter.

Ligningsloven § 9-5 nr. 1 og 2 slår fast hvilke saker som kan tas opp til endring og hvilke som skal tas opp. De sistnevnte består stort sett utelukkende av avgjørelser for domsfullbyrdelse, altså der saken er behandlet av domstolen. Det kan også forekomme at skattelovgivningen forespeiler endring etter nevnte regler når senere inntrufne forhold tilsier det, jfr. blant andre sktl. §§14-7, 14-70, 14-71 og 14-80.

---

<sup>29</sup> Se SKD 01/09 pkt. 4.2.2 eller Lignings-ABC *endringssak - klage*

De endrings saker som kan tas opp er avgjørelser under den ordinære ligning eller forhåndsligning, eller vedtak i endrings sak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig.<sup>30</sup> I praksis er det lagt til grunn at saker hvor det i utgangspunktet ville foreligget klagerett, men fristen er utgått, skal avgjøres etter endringsreglene, da som oftest etter en anmodning eller begjæring av skattyter.<sup>31</sup>

Hvorvidt ligningsmyndighetene skal benytte seg av endringsadgangen beror på en hensiktsmessighetsdrøftelse etter § 9-5 nr. 7, der de samme forhold (som ved klagevurderingen) legges til grunn ved avgjørelsen. Det følger av forarbeidene<sup>32</sup> at den listen av momenter til vurderingen som nevnes i loven ikke er uttømmende, men at det skal foretas en grundig helhetsvurdering der alle objektive, som subjektive, momenter ved saken kan få betydning. Det er for øvrig fastsatt av Skattedirektoratet en forskrift fra 2009 som gir saksbehandlerne retningslinjer for vurdering av når en endrings sak bør tas opp til realitetsbehandling.<sup>33</sup>

Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 111 sier at:

*”Det gjelder å finne den rette balanse mellom ønsket om å få enhver ligning så riktig som mulig, ulempene ved å gjøre endringer i et etablert forhold og hva endrings saken vil koste av tid og arbeid til fortrensel for andre oppgaver i ligningsforvaltningen. Det vil være vanskelig å definere og gjennomføre en helt ensartet praksis for denne vurdering, som dessuten bør tilpasses arbeidsbelastningen i ligningsforvaltningen og dens variasjoner over tid og mellom ulike kommuner. Likevel bør fylkesskattekontoret søke å følge med i den praksis som følges, og motvirke påtagelige utslag av ulike vurderinger.”*

Det er nok en gang de samme hensynene som strides; riktig avgjørelse mot effektivitets- og ressurs hensynet. Det er uansett viktig at avgjørelsen fattes med et objektivt syn fra

---

<sup>30</sup> Se ligningsloven § 9-5 nr. 1.

<sup>31</sup> Se Gyldendals Lovkommentarer note 402 til ligningsloven.

<sup>32</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-79) s. 111 og 112.

<sup>33</sup> ”Veiledende retningslinjer for når et endrings spørsmål bør tas opp til realitetsbehandling etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, 3-6 jf. nr. 7”

saksbehandler; at ikke endring blir foretatt over en lav lest basert på presumsjoner om skattytere.

Den helt absolutte fristen for å foreta en endring er ti år etter inntektsåret, se § 9-6 nr. 1. Det er en langt lengre frist enn den alminnelige foreldelsesregelen på tre år for fordringer.<sup>34</sup>

Når endringen gjelder skatteetatens eget skjønn ved fastsetting av ligningen, eller dens anvendelse av skattelovgivningen, er endringsfristen tre år så lenge faktagrunnlaget for avgjørelser ikke var uriktig eller ufullstendig.

To år er fristen, når en avgjørelse er til skade for skattyter, og han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller det er gjort regne- og skrivefeil som han ikke visste eller burde visst om.<sup>35</sup>

Forbeholdene er flere, og det er ikke vanskelig å skjønne at dette er en tung og komplisert lovregel som er vanskelig for en skattyter å forstå. Skattedirektoratet har opptil flere ganger kommet med uttalelser om forståelsen av denne regelen, se blant andre SKD 2001 nr. 9.<sup>36</sup> Dette er en unødvendig uklar bestemmelse som med fordel burde vært endret/modifisert.

#### 2.5.2.4 Endringens alminnelige saksgang

Ligningsloven er beskjedent utformet når det kommer til den nærmere saksgang og retningslinjer for den enkelte saksbehandler med formkrav, lovtolking, omstendelighet, ressursbruk mv. Jeg skal likevel kort redegjøre for saksbehandlingens hovedtrekk, slik den er formet av lovverket.

Etter endt ligning i første runde har enten skattyter eller skattekontoret en mulighet for å begjære endring av ligningen etter de nærmere regler som er nevnt over. Det vanlige er

---

<sup>34</sup> Se foreldelsesloven av 1979 § 2

<sup>35</sup> Se § 9-6 nr. 2 og 3

<sup>36</sup> SKD 2001 nr. 9, kap. 4

at det kommer inn en klage fra skattyter som ønsker å bestride ligningen etter ligningslovens § 9-2. Klage har ikke oppsettende virkning, slik at skattekravet uansett må betales.<sup>37</sup>

Saken blir så behandlet av en saksbehandler på det aktuelle skattekontor, som er første klageinstans (se punkt 2.5.2.1). Vedkommende saksbehandler tar først stilling til om klagen skal behandles, jfr. lignl. § 9-2, for så deretter å ta stilling til det som bestrides i klagen.

En klage-/endringsak blir avgjort ved vedtak, jfr. § 3-11. Dette stiller en god del krav til prosessen og formen på avgjørelsen. Alminnelige forvaltningsregler om begrunnelse, varsling og kontradiksjon blir viktige regler å følge, og har fått eget innhold i ligningsloven.<sup>38</sup> Vedtaket skal angi de endringer som er foretatt i skattyters ligning, hvilke eventuelt andre spørsmål som er blitt behandlet, samt en kort begrunnelse. Der skattekontoret avgjør endrings sak og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, eller skattyters klage fullt ut tas til følge, gjelder reglene for forenklet vedtak der kravene til form og begrunnelse er begrenset.

Skattekontorets vedtak kan så igjen påklages av skattyter etter § 9-2 inn til skatteklagenemnda, som jobber uavhengig av skatteetaten. Nemnda jobber med enkeltsaker i avdelinger på tre personer der avgjørelse enten blir truffet skriftlig eller i møte.<sup>39</sup> Dersom det er dissens om avgjørelsen i avdelingen (eller lederen krever det), blir avgjørelsen fattet i møte, der avdelingen utvides med to medlemmer, der en av dem er nemndas leder, se § 3-10.

Tilsynelatende virker dette som en hensiktsmessig og sikker måte å avgjøre skattyters siste ordinære sjanse på, men praksis vil vise at reglene virker sikrere enn de praktiseres, mer om det under del 3.

---

<sup>37</sup> Skattekravet mot skattyter består og forfaller selv om kravet bestrides, jfr. skattebetalingslovens § 10-1. Dette er i strid med alminnelig pengekravsrett, og leder til at en kamp mot skatteetaten kan bli en ressurskrevende affære for skattyter som mener han er feil behandlet.

<sup>38</sup> Se f. eks. ligningsloven §§ 3-11 og 8-3

<sup>39</sup> Se ligningsloven § 3-10

Når saken skal inn til behandling i skatteklagenemnda, er det av ressurs hensyn lovpålagt at det skal være skattekontoret som forbereder saken før den går til nemndsmedlemmene, se ligninglovens § 3-9 med forarbeider.<sup>40</sup> De har også rett til å møte for å gi en uttalelse ved nemndsbehandlingen. I loven står det ikke noe mer om hva som ligger i uttrykket saksforberedelse eller hva dette nærmere inneholder. Forarbeidene ytrer derimot et ønske om at dette skal omfatte full utredning av saken, og at det skal medfølge forslag til vedtak, slik at nemndsmedlemmenes arbeid blir mest mulig begrenset. Denne formen for forberedelse er blitt en fast praksis basert på instruks fra Skattedirektoratet, se for eksempel Lignings-ABC ”Endring uten klage” punkt 8. Detaljene rundt denne prosessen i praksis vil bli redegjort i del 3.

Det bør for øvrig nevnes at det nylig ble innført krav fra Finandepartementet om automatisk utsendelse av forslag til vedtak til skattyter slik at vedkommende kan komme med kommentarer før klage/ending behandles i skatteklagenemnda. Dette ble innført for å ”bidra til å styrke skattyters rettssikkerhet”<sup>41</sup> uttrykker finansminister Sigbjørn Johnsen.

I de tilfeller der ending blir tatt opp uten klage fra skattyter gjelder også en varslingsregel, der skattyter skal få rimelig tid til å forklare/utrede sin side av saken, se § 9-7.

---

<sup>40</sup> Ot. prp. nr. 29 (1978-1979) s. 71

<sup>41</sup> Sigbjørn Johnsen i pressemelding fra FIN 22.02.2011

### **3 Ligningsmyndighetenes egen utøvelse og praksis**

#### **3.1 Innledning**

Hittil er det kun blitt redegjort for de formelle reglene for ligningsforvaltningen som skatteetaten utfører; de reglene som setter rammer for praktiseringen. Denne rammen gir derimot kun et formelt og overordnet bilde av den faktiske ligningsbehandlingen. For å vise et mer reelt bilde av måten skatteetaten jobber på, må man supplere denne rammen med andre kilder.

Målet er å danne et faktisk bilde av systemet og måten ligningen blir behandlet på i skatteetaten, for deretter å kunne vise eventuelle svakheter og problemområder ved ligningsbehandlingen, som ikke lever opp til de kravene til kvalitet, objektivitet og uavhengighet som skattyterne må kunne stille for å ivareta grunnleggende rettssikkerhetshensyn.

Jeg holder meg til tre kilder i dette kapitlet, som jeg mener samlet gir meg tilstrekkelig med opplysninger hensett til skatteetatens faktiske praksis; egne data fra skatteetaten basert på dybdesamtaler (int.), Riksrevisjonens rapport fra 2010 (RR) og Skattedirektoratets retningslinjer om saksbehandlingen på skatte- og merverdiavgiftsområdet SKD 11/11 (SKD) (se for øvrig punkt. 1.4 og 3.2).

Det blir et naturlig fokus på de typiske omdiskuterte områdene ved ligningsbehandlingen, som for eksempel saksbehandlerne (kvalifikasjoner mv.), arbeidsmetoder og kildebruk, opplysning, faktavurderinger og kontroll, påvirkning og instruksjon, og nemndspraksis. Dette vurderes som en naturlig vinkel når man ser det i sammenheng med problemstillingen (se 1.1).

For å fremstille saksgangen gjennom ligningsbehandlingen, presenterer jeg saksbehandlingen i skattekontorene på en noe tematisk måte, da behandlingen der

varierer ganske mye alt etter som hvilken avdeling man befinner seg i, og hvor i saksbehandlingen man er.

I skatteklagenemnda er behandlingen lik for alle typer saker, og her er bildet av praktiseringen mer nyansert og direkte framstilt. Dette er også hensiktsmessig da det er behandlingen i skatteklagenemnda mange av problemområdene knytter seg til.

## 3.2 Nærmere presentasjon av kildene

### 3.2.1 Intervjurunde/spørsmålsskjema (vedlegg 1 og 2)

Primærkilde for denne delen av oppgaven er kvalitative dybdeintervjuer med ansatte i skatteetaten; saksbehandlere og nemndsmedlemmer.

For mine samtaler med saksbehandlere i skattekontorene i Skatt øst, har jeg utarbeidet et generelt utformet spørsmålsskjema (vedlegg 1) som er delt inn i fem deler, der hovedtyngden ligger i sakens opplysning og kontroll av data, kildebruken i arbeidet og kommunikasjonen med skattyter. For intervjuene med medlemmene i skatteklagenemnda i Skatt øst har jeg justert formen og innholdet i spørsmålene, slik at de er bedre tilpasset intervjuobjektene i nemnda. Jeg fant dette nødvendig, da arbeidet i de to instansene har ganske forskjellig form.

Spørsmålsskjema ble sendt vedkommende (ikke for utfylling) dagen før jeg kom dit, og dannet sådan et grunnlag for en nærmere samtale som ble tatt opp (diktert) og senere gjennomgått. Etter at jeg gjennomgikk samtalene, oversendte jeg et skriftlig eksemplar av resultatet til vedkommende, slik at de vet hvilke data jeg grunnlegger meg på og vil presentere i oppgaven min.

Resultatene av de samtaler jeg har utført er uansett ikke blitt presentert individuelt, da dette ikke er hensiktsmessig for oppgaven. Det er det samlede inntrykk som er relevant i en kvalitativ undersøkelse i denne sammenheng, slik at alle resultater er behandlet samlet og anonymt i avhandlingen.



Jeg valgte å intervju et begrenset utvalg av saksbehandlere i skatteetaten.<sup>42</sup>

Intervjurundene ble gjort med fire saksbehandlere fra skattekontorene, to konsulenter/saksbehandlere og to seniorrådgivere (skattejurister) som driver med fastsetting av ligning for forskjellige typer skattytere, samt to medlemmer av skatteklagenemnda i Skatt øst. Saksbehandlere som jobber med kontroll av grunnlagsdata har dermed ikke blitt intervjuet i denne sammenheng.

Utvalget kan virke begrenset både i antall og fagområde, men da dette skal være kvalitativ forskning med skattyters rettssikkerhet i fokus, synes jeg dette er riktig for å kunne tilegne meg tilstrekkelig informasjon rundt det arbeidet i skatteetaten som er mest relevant for min problemstilling. Målet er, som tidligere nevnt, å få dannet et inntrykk av hvordan saksbehandlingen faktisk foregår, og da vil seks representanter gi tilstrekkelig grunnlag.

Da intervjueskjemaene også inneholder ganske mange spørsmål er det også et ressurshensyn, med tanke på tiden som går med på bearbeidelse og anvendelse av svarene, som gjør seg gjeldende.

Intervjuobjektene fordeler seg særlig over forskjellig utdanning, erfaring i skatteetaten og arbeidsoppgaver innenfor fagområdet.

### 3.2.2 Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata (Dokument 3:11 (2009-2010))

Riksrevisjonen la 12. august 2010 fram en rapport for Stortinget der de hadde gjennomført en undersøkelse (for inntektsårene 2006-2008) av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata.

Målet med undersøkelsen var å vurdere skatteetatens arbeid med å sikre korrekt fastsettelse av skatter.<sup>43</sup> Dette har omfattet en kartlegging av skatteetatens kontroller av

---

<sup>42</sup> Se punkt 1.4.2

<sup>43</sup> Se Dokument 3:11 (2009-2010) s. 24

grunnlagsdata, samt oppfølging av skattyters selvangivelser og egne data. De vurderte også Finansdepartementets styring og oppfølging av eteatens arbeid på området.

Tilnæringsmetoder som ble brukt var blant annet dokumentanalyse (for å fastlegge revisjonskriterier), statistikk, intervjuer og spørrelister, samt en ganske omstendelig vignettundersøkelse, der ca. 30 skattekontorer landet over deltok. Vignettundersøkelsen tok for seg seks ulike saker som omhandlet korrekt fastsettelse av skatt. Målet med vignettundersøkelsen var ikke å avdekke eventuelle feilaktige vedtak, men å få fram datagrunnlag som kan si litt om eventuelle variasjoner i saksbehandlingen og lovanvendelsen ved de forskjellige skattekontorene landet over.

Kort oppsummert, innebærer de funnene Riksrevisjonen gjorde, at kontrollen av diverse grunnlagsdata var lavt prioritert og de fant svakheter ved kontroll og oppfølging av selvangivelser. Riksrevisjonen selv, stiller etter dette spørsmål om skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med kontroll av grunnlagsdata, om skatteetaten må øke fokus på arbeidsgiverkontroller på lønnsområdet, om sikring av god kvalitet på øvrige viktige interne grunnlagsdata er blitt tilstrekkelig prioritert, om det bør stilles skjerpede krav til dokumentasjon i skatteregionene for oppfølgingen av disse kontrollene, om ledelsens styring av skatteetatens kontroll med næringsdrivende og selskaper under ligningsbehandlingen er tilstrekkelig og om gjennomføringen av disse kontrollene skjer på en kvalitativ god måte, og til slutt om departementet og skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med regelverksforenklinger og oppfølging av skattekontorenes praksis for å sikre en likere behandling av skattyterne.<sup>44</sup> Som en kan se, er spørsmålene mange.

Etter et kort svarbrev fra FIN, der de ikke mener undersøkelsen gir grunnlag for noen antakelse om provenytnap eller svekket rettsikkerhet for skattyter, uttaler Riksrevisjonen:

*”Skatteetaten skal sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som Stortinget vedtar. Kontroll av grunnlagsdata og kontrol*

---

<sup>44</sup> Se s. 14 fg. i rapporten.

*log oppfølging av selvangivelser er derfor sentrale aktiviteter for å sikre at skattene blir fastsatt i tråd med Stortingets vedtak. Etter Riksrevisjonens vurdering er det klare forbedringsmuligheter ved begge disse viktige kontrollformene.”<sup>45</sup>(mine understrekinger)*

Denne rapporten er en relevant kilde i min oppgave, da denne analyserer og avdekker mange av de samme problemstillingene som er aktuelle for denne avhandlingen. Rapporten er omstendelig og nøye gjennomført over en lang tidsperiode, og er etter en grundig saksgang, der alle parter har kunnet kommentere, vedtatt av statens eget kontrollorgan som gir troverdighet til resultatet.

Rapporten bidrar, i seg selv, med direkte belysning på hvordan saker behandles og hvor svakhetene ligger, sett i fra problemstillingens utgangspunkt. Den fungerer således som en direkte kilde (og et supplement til egne funn), og som en rettesnor for samtaler med saksbehandlere og nemndsmedlemmer, på fokusområdene kontroll og lovanvendelse.

Det er likevel viktig å huske at undersøkelsen ble gjennomført midt i en overgangsperiode for skatteetaten med reorganiseringen som foregikk, slik at en del problemområder vil kunne være forbedret.

### 3.2.3 Retningslinjer om saksbehandlingen på skatte- og merverdiavgiftsområdet (SKD 11/11)

Disse retningslinjene berører og omhandler områder ved ligningsbehandlingen som går i kjernen på min problemstilling og ble helt nylig vedtatt og publisert, 8. september 2011. Hensikten med retningslinjene er å sikre kvaliteten på saksbehandlingen og likebehandlingen av skatte- og avgiftspliktige, samt å sikre at det foreligger rutiner som ivaretar deres rettssikkerhet i samsvar med lov og lovformål.<sup>46</sup>

Områder som reguleres av dokumentet er hovedsakelig kvalitet og likebehandling både i saksbehandling og rettsanvendelse, taushetsplikt og utlevering av taushetsbelagte

---

<sup>45</sup> Se s. 16 i rapporten

<sup>46</sup> Se SKD 11/11 s. 3, pkt. 1.

opplysninger, partsinnsyn, habilitet, bytte av saksbehandler på ethvert trinn i saksbehandlingen, rutiner for foreløpig svar, krav til varsel, prioritering av klager og saksbehandlingstider, begrunnelser i vedtak, behandling i saker der skattytere er representert ved en fullmektig, og forholdet mellom veiledende og kontrollerende virksomhet.

Retningslinjene og deres innhold er en relevant kilde da de representerer nylig vedtatte holdninger og regler fra direktoratets side, samt at de rent direkte vil påvirke saksbehandlingen fremover.

For øvrig er det, ved anvendelsen av retningslinjene som kilde i en slik metodetilnærming som jeg har valgt, viktig å huske at dette ikke er direkte representativt som faktisk saksbehandling, men nettopp som en retningslinje for saksbehandlere. Disse får derfor ikke selvstendig avgjørende betydning, men fungerer som et godt supplement for å utrede og opplyse et problemområde.

### 3.3 Behandlingen ved skattekontoret

#### 3.3.1 Kort oversikt

Skattekontorene behandler årlig ca. 4 millioner selvangivelser, omtrent 90.000 endring-/klagesaker i første instans og forbereder ca. 3.800 innstillinger til skatteklagenemnda.<sup>47</sup> Samtidig med denne behandling foretas det også regelmessige kontroller av forskjellige grunnlagsdata som skatteetaten får inn gjennom ligningsbehandlingen (RR). Dette krever mange årsverk og mye ressurser, både hva angår tid og penger. Ingen av de jeg intervjuet fra skattekontoret klarte å anslå hvor mange saker de var innom og behandlet i løpet av ett år.

I det følgende kommer en framstilling som tar for seg skattekontorets ligningsbehandling, med hovedfokus på kontroller og sakens opplysning, kontakten med skattyter, og den instruksjon og kildebruk som anvendes i arbeidet.

---

<sup>47</sup> Hentet fra Skatteetatens årsmelding 2010

### 3.3.2 Skattekontorets organisering og arbeidsmetode

Skatteetaten er som tidligere nevnt delt inn i regioner, som igjen er delt inn i flere avdelinger som er geografisk spredd rundt i regionen. Avdelingene er gjerne faglig inndelt, og etter fokusområder. Det er forskjellige avdelinger for fastsetting av skatt for personer og personlig næringsdrivende, det er egne avdelinger for fastsetting av selskaper, og egne kontrollavdelinger, mv.

Innad i de forskjellige avdelingene jobber de også delvis etter en faglig inndeling. De vanlige konsulentene eller rådgiverne blir delt inn i mindre grupper i starten av året, der de får tildelt sine ”områder”, for eksempel poster i selvangivelsen, som de skal kontrollere. (int.)

De saksbehandlerne som arbeider på dette nivået har spredt faglig kunnskap og bakgrunn, noen har økonomisk utdannelse i varierende grad, andre har gått skatteetatskolen, og noen har en veldig lang og bred arbeidserfaring på ligningsområdet. Disse konsulentene arbeider stort sett med ligning i første runde, samt klage- og endringsbehandling i første instans. Enkelte behandler også klager til skatteklagenemnda.

Jeg får videre opplyst at de samtidig fungerer som rådgivere og servicepersonell for de skattytere som ønsker å benytte seg av de ytelser som skatteetaten tilbyr.

På det faglige trinnet over saksbehandlerne sitter seniorrådgiverne/skattejuristene. Disse er i sterkt undertall i avdelingene, og det stilles gjerne litt strengere krav til hva angår faglig utdanning og/eller erfaring. De er ofte utdannet jurister, eller i noen tilfeller økonomisk utdannet.

Seniorrådgivernes arbeidsoppgaver går typisk ut på å kvalitetssikre avdelingens innstillinger og vedtak, å være rådgiver for andre medarbeidere, å skrive innstillinger til skatteklagenemnda i de mer kompliserte saker, å vedta og forme Bindende forhåndsuttalelser, å delta i utvidet avdeling (skatteklagenemnda) og i noen tilfeller assistere i sammenheng med rettsaker. (int.)

Avdelingsledelsen sitter på toppen av hierarkiet i sin avdeling, og driver gjerne den administrerende gjennomførelse av hele avdelingen. Det er lederen som deler inn gruppene og arbeidsområdene, utformer (eller videresender) interne brev og retningslinjer for gjennomføring av ligning, sørger for at det faglige nivået opprettholdes, mv.

### 3.3.3 Kontroller og sakens opplysning

I Norge skattlegger man etter selvangivelsesprinsippet; det er skattyter som har ansvaret for å innberette de opplysninger som er relevante for at skattekontoret skal kunne fastsette riktig ligning. Likevel er det, som nevnt over i punkt 2.5.1, de forhold som skattekontoret anser som det mest sannsynlige som skal legges til grunn ved skattleggingen.

For at skattyters opplysninger, og de øvrige grunnlagsdata og tredjemannsoppgaver, skal kunne fravikes trenger skattekontoret holdepunkter for at et annet faktum er mer sannsynlig enn det oppgitte. Dette gjøres stort sett gjennom kontroller, både av grunnlagsdata og av de leverte selvangivelsene.

I det følgende går jeg gjennom de forskjellige kontrollene som blir gjort av både grunnlagsdata og av selvangivelsene. Det meste er basert på opplysninger gitt i rapporten fra Riksrevisjonen om kontrollmetoder, samt at tilleggsopplysninger fra intervjurundene gjør seg gjeldende på enkelte områder.

#### 3.3.3.1 Kontroller av grunnlagsdata

Grunnlagsdataoppgaver er opplysninger om andre skattytere levert til skatteetaten fra eksterne virksomheter som har en innberettelsesplikt etter ligningslovens kapittel 6, typisk arbeidsgivere, finansinstitusjoner, mv. I tillegg til dette følger kontrolloppgavene for primærnæringen (KOP) og automatiske kontrolloppgaver fra utlandet (AKU). Skattekontoret mottar et enormt antall grunnlagsdataoppgaver årlig; for inntektsåret 2010 mottok de om lag 52,5 millioner oppgaver.<sup>48</sup> Disse opplysningene blir igjen brukt for automatisk utfylling av selvangivelse for hver enkelt skattyter.

---

<sup>48</sup> Skatteetatens årsmelding 2010

Behandlingen og mottagelsen av grunnlagsdata er for det meste elektronisk gjennomført.

Grunnlagsdatasystemet (GLDS) er skatteetatens mottak- og kontrollsystem for grunnlagsdata.<sup>49</sup> Dette består i prinsippet av mange forskjellige enkeltsystemer der alderen på systemene stammer fra slutten av 80-tallet til begynnelsen av 90-tallet, med andre ord; ikke spesielt moderne. Her har de 17 forskjellige typer grunnlagsdata et eget tilpasset system, hvor det er etablert ulike kontrollkrav knyttet til de forskjellige dataene. Dette oppgaveregisteret danner grunnlaget for skatteetatens oppfølging og identifisering av de oppgavepliktige, informasjonsutsendelse, tilskrivning, purring, mv. (RR)

Grunnlagsdatabasen (GLDB) er betegnelsen på den databasen, der alle kvalitetskontrollerte eksterne grunnlagsdata, inkludert KOP, samt utvalgte interne grunnlagsdata, ligger lagret.<sup>50</sup> Denne databasen er den som forsyner selvangivelsen med opplysninger. Den brukes også som et oppslagsverk for kontrollansvarlige i skatteetaten og hos kemneren. I denne databasen vises alle grunnlagsdata for en skattyter ved hjelp av et søk, mens i GLDS må man søke på den type grunnlagsdata man ønsker å se på. Likevel viser den sistnevnte et noe mer detaljert bilde av opplysningene.

Skatteetaten har satt i gang flere prosjekter for å forbedre og forenkle måten grunnlagsdata blir håndtert på; MAG (Modernisering Av Grunnlagsdata) og MAG2, som jeg ikke går nærmere inn på.

Kontrollene av grunnlagsdataene blir hovedsakelig gjort på tre måter; maskinelle-, manuelle- og materielle grunnlagsdatakontroller. (RR)

De maskinelle kontrollene blir gjennomført, i direktoratets regi, ved overføringen av data inn i GLDS, gjennom forhåndsfastsatte parametere for å avdekke enkle feil. Kontrollene blir her gjennomført på alle oppgaver, uavhengig av hvilken

---

<sup>49</sup> Les mer i rapporten fra Riksrevisjonen s. 32

<sup>50</sup> Les mer i rapporten fra Riksrevisjonen s. 32

innrapporteringskanal som blir brukt. I dag legges alt inn elektronisk slik at også de oppgaver som blir sendt per post blir scannet, kontrollert og overført til GLDS.

De maskinelle kontrollene deles videre inn i tre grupper; (1) leveranser som er feilfrie, (2) leveranser med mindre alvorlige feil, typisk dubletter, uidentifiserte oppgaver, negative beløp, mv., (3) og leveranser med alvorlige feil, typisk ukjente givernumre, ikke maskinlesbart innhold, mv. De oppgaver som går inn i gruppene (1) og (2) går i gjennom som godkjent, men med eventuelle små justeringer, mens oppgavene som inneholder grove feil blir stanset. Illustrerende: for inntektsåret 2008 var det 265.331 uidentifiserte oppgaver!<sup>51</sup> Konsekvensen av de uidentifiserte oppgavene kan være at de aktuelle beløp blir unndratt beskatning og vil få provenymessige konsekvenser for staten, samt at skattyter kan risikere å ikke få de fradragene han har krav på.

De manuelle kontrollene omfatter kontroll og oppfølging av de feil som oppdages gjennom de maskinelle kontrollene; kontroll av kvitteringer og feillister. Dette er også gjennomført på direktoratsnivå. I perioden januar – mars går direktoratet i gjennom kvitteringer ut fra de kriteriene for de maskinelle kontrollene. Kvitteringer for stansede leveranser blir alltid gjennomgått manuelt av den enkelte fagansvarlig.

Fra januar og fram til produksjonen av selvangivelser jobber de fagansvarlige for de ulike grunnlagsdataområdene med å følge opp de leveranser som er kommet på systemgenererte nummer<sup>52</sup>, oppgaver med ekstremt høye tall (beløp) og de oppgavepliktige som ikke har levert. Saksbehandlingen her blir delvis basert på en del skjønnsmomenter, uttales det i RR.<sup>53</sup> Direktoratet vurderer alvorligheten av eventuelle feil og mangler ved de innrapporterte opplysningene, og ser på omfanget av konsekvensene når de setter opp listen for oppfølging av oppgavegiver og hva som skal prioriteres. De mest alvorlige tilfellene behandles først (der konsekvensene målt i penger er størst).

---

<sup>51</sup> Se rapporten fra Riksrevisjonen s. 36

<sup>52</sup> Dette skjer når et ugyldig org. nr. er benyttet for oppgavegiver

<sup>53</sup> Se s. 34 i rapporten



De to ovennevnte former for kontroller, er kontroller av eksterne grunnlagsdata utført i Skattedirektoratets regi. De forskjellige skatteregionene skal også gjennomføre kontroller av eksterne grunnlagsdata, men dette gjennomføres i noen mindre grad.<sup>54</sup> For det meste blir dette gjort på lønnsområdet gjennom den stedlige arbeidsgiverkontrollen gjennomført av kemneren, og alminnelig bokettersyn.

Dette bringer oss videre til den tredje formen for kontroll av grunnlagsdata; den materielle (substansielle) grunnlagsdatakontrollen. Denne formen for kontroller gjennomføres som arbeidsgiverkontroll gjennomført av regionens skatteoppkrever. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å se til at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet og innbetalt i henhold til de gjeldende bestemmelser.

Arbeidsgiverkontrollen har to sider; kontormessig kontroll og stedlig kontroll. Den kontormessige går blant annet ut på å kontrollere at arbeidsgivere sender inn korrekte oppgaver til rett tid og avstemmer innbetalingene mot disse. Den stedlige kontrollen utføres ved en gjennomgang av arbeidsgivers regnskap med tilhørende bilag.<sup>55</sup>

Fra og med år 2000 har Skattedirektoratet fastsatt resultatkrav for skatteregionene ved gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen. Den har stått seg stort sett stabilt, med en dekningsgrad på 5 %. En hensiktsmessig fordeling av kontrollene har vært anslått til at 1,25 % går med til begrensede kontroller og 3,75 % går med til fullstendige kontroller (fullt bokettersyn). I 2009 var kontrollerte arbeidsgivere 3,9 %, hvilket var en rolig stigning fra de to foregående årene, henholdsvis 3,5 % og 3,8 %.

### 3.3.3.2 Kontroll av selvangivelser

Kontrollen av selvangivelser tar utgangspunkt i de verdier som er fastsatt etter direktoratets kontroll av grunnlagsdata, og samkjører disse verdiene opp mot hver enkelt skattyter etter nærmere bestemte parametere.

---

<sup>54</sup> Gjelder data fra inntektsårene 2007 – 2009, rapportens s. 34

<sup>55</sup> Se rapporten fra Riksrevisjonen s. 37 fg.

Når selvangivelsene er produsert, og er gjenstand for maskinelle kontroller hos skatteetaten, skiller man gjerne mellom obligatoriske kontroller på landsbasis og egendefinerte (verdiorienterte) kontroller i den enkelte region. For inntektsåret 2008 resulterte disse kontrollene i en bruttoendring i alminnelig inntekt på 10,5 milliarder kroner, der 9,6 milliarder var inntektsforhøyelser og 0,9 milliarder var inntektsreduksjoner!<sup>56</sup>

Disse kontrollene blir gjennomført ved at selvangivelsene blir kontrollert opp mot på forhånd fastsatte kontrollparametere, som er lagt inn i IKT-systemet. Utslag, eller treff, i kontrollene blir så videre behandlet manuelt av en saksbehandler på skattekontorene. Ved de obligatoriske kontrollene er det direktoratet som velger ut postene og parameterne, og ved de egendefinerte er det skatteregionene selv som setter opp poster og verdier.<sup>57</sup>

De obligatoriske kontrollene skal bidra til å unngå unndragelser og sikre et likt nivå på ligningsbehandlingen landet over. For lønnstakere og pensjonister, som utgjør den desidert største andelen av skattytere, viste de obligatoriske kontrollene et utslag på om lag 255.000 skattytere og utgjorde bruttoendringer på ca. 3,3 milliarder kroner for inntektsåret 2008.

Det fremgår imidlertid av Riksrevisjonens undersøkelse som er gjengitt i rapporten (s. 50) at det er noe ulik praksis mellom regionene hva angår oppfølging av de utslag som gis i de obligatoriske kontrollene, og hvordan dette arbeidet kvalitetssikres. Det er mye variasjon i kvalitetssikringen, om man går inn og ser hva den enkelte saksbehandler faktisk kontrollerer eller måten han vurderer opplysningene på. Her jobber man derimot mot en mer detaljert kvalitetsmelding fremover, der dokumentasjon blir mer aktuelt.<sup>58</sup> Mitt inntrykk etter intervjuene var likevel at saksbehandlerne tar kontrollene alvorlig, og søker god dokumentasjon der kontrollene gir utslag.

---

<sup>56</sup> Les mer i rapporten fra Riksrevisjonen s. 58 fg.

<sup>57</sup> Les mer i rapporten fra Riksrevisjonen s. 48 fg.

<sup>58</sup> Les mer i rapporten fra Riksrevisjonen s. 50

De egendefinerte kontrollene på det samme området, ga en bruttoendring i alminnelig inntekt på ca. 2,5 milliarder kroner for inntektsåret 2008, og kontrollene ga i gjennomsnitt en endring på 200.000 kroner per skattyter, da det viste utslag hos 13.157 skattytere!<sup>59</sup> De egendefinerte kontrollene har for det meste vært knyttet til områdene verdipapirer, eiendommer og utland, i den gjengitte perioden. De obligatoriske kontrollene er av et slikt omfang, at de egendefinerte områdene fort blir avgrenset av hensyn til dette.

For næringsdrivende og selskaper viste de obligatoriske og egendefinerte kontrollene en bruttomessig endring på henholdsvis 3,8 milliarder og 870 millioner kroner.

Når det kommer til vurderingen av de faktagrunnlag som foreligger, etter kontroller og levert selvangivelse, så er det det best dokumenterte forhold som anses som mest sannsynlig av saksbehandleren på skattekontoret. Det framgikk etter mine samtaler med de forskjellige konsulentene at det skal svært mye til for at skattyter skal få medhold i en påstand om et fradrag som strider i mot de kontrollopplysninger skatteetaten besitter.

I de tilfeller der skattyter har ført inn en utgift han krever fradrag for i feltet for skattyters egne kommentarer, og ikke har dokumentert dette tilstrekkelig, så blir enten fradraget nektet, eller eventuelt, dersom det ikke er fradragsretten som er problematisert, redusert fradrag ved hjelp av skjønn til et beløp som samsvarer mer med den vanlige normen for fradragsposten. (int.)

### 3.3.4 Kontakten med skattyter

Skatteetaten skal fungere som serviceinstitusjon gjennom hele ligningsgangen for norske skattytere, se for øvrig ”Skatteetatens serviceerklæringer”<sup>60</sup> og SKD 11/11. I dette ligger ikke bare at de skal ha en veiledningstelefon og besitte kompetanse vedrørende skatterettslige spørsmål mv., men de skal også hele tiden holde skattyter tilstrekkelig informert i hans sak, søke å finne den mest riktige og sannsynlige løsning i skattyters sak, samt bistå skattyter med så vel skatterettslige, som saksbehandlingsregler

---

<sup>59</sup> Se rapporten s. 51 og 52

<sup>60</sup> Se <http://www.skatteetaten.no/no/Brosjyrer-og-boker/Skatteetatens-serviceerklæringer/>

av betydning for hans sak. De skal også bistå med partsinnsyn i saksdokumenter, lett begrunnede varsler der de ønsker å foreta en endring, sende ut foreløpige svar ved uforholdsmessig lang saksbehandlingstid, og automatisk utsendelse av skattekontorets forslag til vedtak ved klage til skatteklagenemnda (nytt i 2011<sup>61</sup>).<sup>62</sup>

Ved ligningsrunden, forteller saksbehandlerne at det meste av kontakten med skattyter består i telefonsamtaler eller brev for å bekrefte og/eller dokumentere sakens faktum, altså riktigheten av postene i selvangivelsen. Dette gjøres når en saksbehandler får et utslag på kontrollene, eller dokumentasjonen ikke er tilstrekkelig forelagt, og før eventuelle endringer vurderes gjort.

Hvis konsulenten så beslutter å foreta en endring i selvangivelsen, skal varsel sendes ut til skattyter om den endring som vurderes foretatt.

Varselet skal være utformet slik at skattyter forstår hva endringen og grunnlaget baserer seg på. Det skal inneholde en beskrivelse av det faktum som vurderes lagt til grunn, det rettslige grunnlaget og kompetansehjemmel til å fatte vedtaket. I tillegg skal saksbehandlers navn og telefonnummer legges ved i varselet slik at skattyter lett kan ta kontakt med riktig saksbehandler vedrørende sin sak. Videre skal skattyter gis en tilstrekkelig frist (i utgangspunktet 14 dager) til å uttale seg vedrørende den tenkte endringen.<sup>63</sup>

I intervjuene fikk jeg bekreftet at varslene følger et standardformular som fylles ut av den aktuelle saksbehandler, slik at dokumentet blir tilpasset den problematiserte saken. Rutinene for varsling, eventuelt kombinert med en oppfordring til skattyter med å komme med dokumentasjon, blir etter mitt inntrykk godt opprettholdt.

Skal det være et område man kunne forbedret, må det være ved begrunnelsen. Riktignok trenger ikke begrunnelsen ved varsler være like omfattende som ved et

---

<sup>61</sup> SKD 11/11 pkt. 4.3.2, og senere Lignings-ABC 2012

<sup>62</sup> Se SKD 11/11 samt Skatteetatens serviceerklæring

<sup>63</sup> SKD 11/11 punkt 8.3

endringsvedtak der begrunnelsen er lovpålagt<sup>64</sup>, men retningslinjene angitt i SKD 11/11 og hensynet til skattyter tilsier at slike varsler bør gi skattyter tilstrekkelig info og forklaring på de bestemmelser vedrørende hans faktum, slik at eventuell klage lettere kan utformes.

Hva angår begrunnelsen i vedtak (og varsler), tror jeg at kvaliteten varierer mye alt ettersom hvem som skriver. For det aller meste er nok begrunnelsen og utredningen tilstrekkelig. Jeg har derimot i mine samtaler hørt eksempler der skattyter har måttet ringe opp saksbehandler for å få forklart innholdet og grunnlaget i et vedtak! Det er nok en del begrunnelser som egentlig bare er sitater og henvisninger til juridiske kilder som aldri blir forklart på et språk allmennheten faktisk forstår.

Likevel fikk jeg det opplyst (int.) at der skattyter selv viser litt initiativ, tar opp kontakt og viser vilje til å få hjelp, så vil konsulenten som behandler hans sak stille all sin kapasitet på området til skattyters rådighet. Inkludert tips og anførsler for en eventuell klage, og hjelp for hvordan man kan gå frem for å søke om utsettelse av innkreving for omtvistede skattekrav mv.

### 3.3.5 Instruksjon og retningslinjer

Skattekontorene og deres saksbehandlere er underlagt Skattedirektoratets instruksjon, og direktoratet er igjen underlagt instruksjon av Finansdepartementet, der denne er begrenset til ikke å gjelde i enkeltsaker. Dette er fastsatt gjennom hierarkiet i skatteetaten og dennes oppbygning, samt gjennom myndighetsdelegering gitt i lov/forskrift, og konstitusjonell forvaltningsrettslig sedvanerett hva angår FINs instruksjonsadgang.<sup>65</sup> Videre er som sagt skatteetatens hovedformål å sikre en mest riktig og rettferdig ligning av hele landets skattytermasse. Denne oppgaven løses ved å forvalte det skatterettslige regelverket, både de materielle skattereglene samt forvaltningsreglene i ligningsloven (og forvaltningsloven for avgifter).

---

<sup>64</sup> Ligningslovens § 3-11 nr. 1

<sup>65</sup> Se f. eks. Eivind Smith: 1999 s. 56 fg.

Det er en ganske liten andel jurister og økonomer på det alminnelige nivået i skatteetaten, og regelverket er komplisert og tungt å forstå, selv for erfarne skattejurister og revisorer. Her ligger derfor en utfordring når skatteregelverket skal forvaltes over fire millioner skattytere på en daglig basis der ingen saker er helt like, samt at man skal sikre en likebehandling overfor loven.

Skatteetaten arbeider med retningslinjer, både interne og eksterne, som belyser både saksbehandlingen og vurderingen av de materielle reglene. (int.) Eksterne retningslinjer er dokumenter og rundskriv som allmennheten har tilgang til og innsyn i, og de interne er unntatt det offentliges innsyn. Det meste av instruks og retningslinjer er i direktoratets regi og blir sendt ut og gjort tilgjengelig for alle i etaten, typisk Skatteutvalgsavgjørelser, Lignings-ABC, rundskriv, formelle retningslinjer, forskrifter, tolkningsuttalelser, BFU'er mv. En stor del er også ligningspraksis utviklet gjennom lang tid, både på riksbasis og ved hvert enkelt skattekontor eller skatteregion. Resultatet er forhåpentligvis å tilgjengeliggjøre hele massen av skatteregelverket for alle konsulenter og rådgivere som arbeider med ligningen, slik at fastsettingen blir riktig foretatt, og alle drar i samme retning ved de samme problemene.

Jeg fikk et inntrykk gjennom intervjuene, av at konsulentene ser på denne ordningen som en praktisk og hjelpelig ordning for å gjøre deres jobb litt enklere. At de ser på retningslinjene og instruksjonene mer som hjelpemidler for sitt utførende av arbeid, og ikke som en formell og streng instruks som de er pålagt å følge til en hver tid til punkt og prikke.

Det går likevel som en norm ved ligningsbehandlingen, og forutsettes av direktoratet, at retningslinjene og instruksene skal følges; avvik må begrunnes med gode argumenter. Retningslinjene er ofte godt utformet og nøye gjennomtenkt av personell med god kompetanse på de respektive områdene, og hensynet for likebehandling tilsier at de skal følges der de er klare. Fortsatt sitter den enkelte konsulent med tilstrekkelig albuerom til å fatte individuelle beslutninger når saksforholdet tilsier at tilpasninger er hensiktsmessig.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> Intervjuer

### 3.3.6 Kildebruk

Den alminnelige saksbehandler ser først på den omstridte posten/anførselen når han får en selvangivelse/klage på bordet. Han går så inn i faktum og vurderer de vedlegg og kontrollopplysninger som ligger elektronisk lagret på saken. Etter at faktagrunnlaget er fastsatt (se punkt 3.3.3) melder det seg et rettsspørsmål; dette kan gå ut på om klagen skal behandles, om det er skatteplikt eller ikke, og eventuelt hvilket omfang.<sup>67</sup>

Her må rettsreglene tolkes og subsumsjonen fastsettes. Da dette er juridiske rettsregler som problematiseres på alle hold jevnlig i den rettslige verden, blir kildebruken i ligningsarbeidet veldig viktig for at fastsettingen skal bli korrekt og at skattyters interesser blir ivaretatt på en kvalitativ måte. Det samme gjelder også spørsmål knyttet til saksgangen, for eksempel klageadgang, partsinnsyn, mv.

Primærkilden for dette arbeidet, både er og skal være; lovverket, med tilhørende forskrifter. Det er legalitetsprinsippet som gjelder ved inngripende pålegg ovenfor enkeltpersoner (her også juridiske personer), og det er skattelovene som pålegger og hjemler skatteplikten. Dette vet også samtlige ansatte ved skatteetaten, og bruker loven aktivt som hovedkilde for eventuell skattlegging. (int.)

Lovverket tar deg likevel bare så langt. Det sier ikke alltid hvilke hensyn som bør tas eller vektlegges ved vurderingen av ”fast driftssted” eller ”fordel vunnet ved arbeid”. Heller ikke alle lovregler er like letteste som andre, selv for erfarne jurister. Supplerende rettskilder er uansett et reelt behov på skatteområdet, dersom målet om ”faglige og solide”<sup>68</sup> vedtak skal holde mål.

De færreste saksbehandlere i skatteetaten følger den normale lovtolkingsprosessen som jurister bruker; den juridiske metode som bruker flere gjennomarbeidede og anerkjente rettskildefaktorer som man vurderer opp mot fastatte rettskildeprinsipper.

---

<sup>67</sup> Intervjuer

<sup>68</sup> Se SKD 11/11 pkt. 10

Intervjuene viste at de aller fleste, juristene inkludert (men i mindre grad) tar i bruk både retningslinjer av intern og ekstern art, og kanskje særlig Lignings-ABC, som er et skatte- og ligningsrettslig oppslagsverk utarbeidet av Skattedirektoratet, ved lovtolkning. Lignings-ABC skal være en presisering og samling av regeltolkninger, forskrifter, vurderingsmomenter og lang og fast ligningspraksis, som blir revidert hvert år og publisert gratis for alle på skatteetatens hjemmeside<sup>69</sup>.

Det er forutsatt at alle som arbeider med skatt og ligning bruker ABC'en aktivt og utstrakt. Det er meningen å etablere en praksis for dette for å få en gjennomsyrende faglig kvalitet på ligningen, i tillegg til en ensartethet ved hele etaten på forskjellige problemstillinger.

Saksbehandlerne bruker ofte denne som rettskildefaktor, og siterer gjerne til større avsnitt i denne som begrunnelse for et vedtak. Lignings-ABC er tradisjonelt likevel ikke ansett som en rettskilde etter juridisk standard. Jeg fikk et inntrykk gjennom intervjuobjektene, av at svært få leser gjennom og vurderer lovforarbeider eller rettspraksis (hvis det ikke er gjengitt i ABC) i de saker der større rettsspørsmål melder seg. Dette er også forståelig, saksmengden og ressursene tatt i betraktning.

Likevel har skattekontorene en ordning med at nesten alle vedtak og innstillinger som går ut fra avdeling eller gruppe, skal kvalitetssikres av en skattejurist, som de også kan be om råd av underveis i saksgangen angående lovtolkning og begrunnelser. Det er også en ordning i direktoratets regi som tar stilling til og hjelper alle ansatte i skatteetaten med juridiske og andre problemstillinger; avdelingen for Kvalitet og Samordning (KOS).

Sett i sammenheng, gjør ordningen med en godt skrevet "lignings-manual", saksbehandlere som klarer å stå på egne ben, og kvalitetssikring i nesten alle ledd ved utforming av vedtak, en god jobb med å tilstrebe en tilstrekkelig kildebruk. Likevel kunne det, sett i rettskildesammenheng, å rette fokuset på en utvidet forståelse av jus og juridisk metode, vært hensiktsmessig (se mer i punkt 4.2.2).

---

<sup>69</sup> [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)



## 3.4 Behandlingen ved skatteklagenemnda

### 3.4.1 Kort oversikt

Nemndsordningen på skatteområdet i Norge har, som beskrevet i 2.3.3, vært i gjennom større endringer ved gjennomføringen av ROS. Vi er nå på vei mot slutten av den første fire årige perioden i den nye ordningen, og temaer rundt saksgangen og organiseringen med nemndsarbeidet er stadig debattert og aktuelt, både politisk og innad i skatteetaten.

Skatteklagenemnda er det øverste alminnelige avgjørelsesorganet for skattytere, før en eventuell rettssak. Medlemmene er oppnevnt for perioder på fire år av gangen, samtidig som man stiller faglige kvalifikasjoner til to tredjedeler av medlemmene. De er utenfor skatteetatens alminnelige instruksjon, og skal med dette fungere som en reell motvekt til skattekontorene som prøvingsinstans.

I denne delen følger en mer nyansert og detaljert framstilling av hvordan en sak behandles og videreføres fra da klagen kommer inn til skattekontoret for andre gang, til avgjørelse i nemnda.

Til orientering ble det klaget inn ca. 3.100 saker til skatteklagenemnda for inntektsåret 2008, og av de fikk ca. 20 % medhold og ca. 20 % delvis medhold.<sup>70</sup>

### 3.4.2 Sakens framstilling

Klagen blir sendt inn til skattekontoret, der skattekontorets vedtak (eller deler av det) i første klagerunde bestrides. Her blir saken behandlet på nytt av en ny saksbehandler. Regelen med ny saksbehandler i hvert ledd er nylig blitt skrevet og fastsatt i retningslinjer<sup>71</sup>, men intervjuene viste at det er blitt praktisert ved skattekontorene også før dette. Dersom en saksbehandler har blitt tildelt en sak han har hatt, enten ved ligningen eller i første klagerunde, sender vedkommende saken tilbake og melder seg selv inhabil.

---

<sup>70</sup> Statistikker gitt av skatteetaten per e-post

<sup>71</sup> SKD 11/11 pkt. 6

Saksbehandlerne jeg intervjuet forklarer at de setter seg videre inn i saken, ved å lese nøye gjennom klage og vedlegg, samt tidligere vedtak, brev osv. Det blir så utarbeidet en innstilling til vedtak som inneholder en dokumentliste, klagers anførsler (noen ganger blir hele klagen limt rett inn) samt en lengre utredning under tittelen ”skatteklagenemnda bemerker:”. Til denne delen kan for øvrig skatteklagenemnda føre til egne opplysninger hvis alle tre er enige om det. Det skjer imidlertid sjeldent.<sup>72</sup> Til slutt følger en konklusjon i saken som skatteklagenemnda skal vurdere om de er enig eller ikke enig skattekontorets innstilling.

Disse innstillingene skal skrives oversiktlig og faglig sterkt. Det følger både av retningslinjer<sup>73</sup>, av hensynet til de som sitter i skatteklagenemnda og ikke minst av hensyn til skattyter.

Etter nye regler fra september 2011<sup>74</sup>, sendes innstillingen fra skattekontoret automatisk ut til skattyter eller hans representant for innsyn og kommentarer. Skattyter får vanligvis en frist på to uker for å gi sine synspunkter/kommentarer.

Disse kommentarene blir så innarbeidet<sup>75</sup> i innstillingen, og det skal fremgå klart for skatteklagenemnda at skattyter har gitt sine kommentarer. På dette tidspunkt vet ikke nødvendigvis skattyter at han egentlig forholder seg til skattekontoret, da alt ser ut til å være ført i pennen av skatteklagenemnda!

### 3.4.3 Den nærmere nemndsbehandling

#### 3.4.3.1 Behandling i avdeling

Sakene blir fordelt på avdelingene i skatteklagenemnda etter tilfeldighetsprinsippet innad i regionene, med andre ord; hvilken som helst sak kan tilfalle hvilken som helst

---

<sup>72</sup> Intervjuobjekter fra skatteklagenemnda

<sup>73</sup> SKD 11/11 pkt. 10

<sup>74</sup> SKD 11/11 pkt. 4.3.2, og senere Lignings-ABC 2012

<sup>75</sup> Se SKD 11/11 for nærmere info rundt den faktiske innarbeidelsen

avdeling. Avdelingene i skatteklagenemnda er heller ikke nærmere faglig inndelt enn etter de kompetansekrav som stilles i forskriftene.<sup>76</sup>

De enkelte medlemmene får tilsendt et dokument i posten (privat) der alle sakene avdelingen deres er tildelt den aktuelle runden er oppgitt med saksnummer. Dette inneholder gjerne 7-10 saker av gangen (anslagsvis behandler et nemndsmedlem i Skatt øst et sted mellom 100 og 120 saker årlig). Vedkommende kan da bruke en tilsendt PC som de disponerer, med en sikker tilkobling til Skattenettet, til å gå inn på sakene og få tilgang til alle dokumenter og vedlegg.

Fremgangsmåten herfra vil nok variere litt individuelt. Noen velger først å gå over alle partene i saksmengden for å ta stilling til eventuelle habilitetsspørsmål. Kjedelig å finne ut etter to ukers arbeid at man er inhabil i en sak og må sende den i retur. Andre sorterer sakene etter emne eller problemstillinger slik at man behandler sakene som omhandler de samme temaene etter hverandre. Det synes imidlertid enighet om at de tyngste og lengste sakene (noen er på opptil 50-60 sider) legges i bunn og blir behandlet sist, av rent praktiske grunner.

Nemndsmedlemmene setter seg så godt inn i saken ved å lese innstillingen nøye, og skattyters klage, dersom den ikke er tatt inn i sin helhet allerede, samt de relevante vedlegg for de anførsler som melder seg. De jeg intervjuet i skatteklagenemnda opplyser at det er ikke alltid anførslene, sakens faktiske trykkpunkt, til klager er presisert i innstillingen, slik at nemndsmedlemmene muligens må bruke litt tid på å forme og spisse de problemstillinger og anførsler saken reiser.

Etter at man har gjort seg opp en mening man synes riktig i saken (se punkt 3.4.4 for kildebruk i skatteklagenemnda), fattes vedtak ved å krysse av for enig i skattekontorets innstilling på arket de ble tilsendt i posten. Ved å krysse av for ikke enig blir det (om ikke alle krysser av for ikke enig) dissens i saken.

---

<sup>76</sup> Se Forskrift for skatteklagenemndene § 3

Dissenser krever ingen begrunnelse, men er klart hensiktsmessig for at videre behandling skal gå enklest mulig. Den mest vanlige grunnen for dissenser er naturlig nok at man rett og slett er uenig med det som foreslås i innstillingen fra skattekontoret. Likevel kan det å avgi dissens ved avdelingsbehandlingen også være et virkemiddel for å få en ekstra vanskelig eller tung sak behandlet muntlig i møte.<sup>77</sup> I noen ekstra kompliserte tilfeller vil nok de fleste kunne si seg enig i at saken bør avgjøres etter en dialog og meningsutveksling med andre personer og oppfatninger for at saken skal kunne få en rettmessig og veloverveid avgjørelse.

Ved dissens skal saken behandles på nytt; enten på nytt i avdelingen med endringer påført av skattekontoret med grunnlag i det dissenterendes syn, eller i utvidet avdeling.

#### 3.4.3.2 Behandling i utvidet avdeling

Jeg har fått det anslått i intervjuene at det er ca. 10 – 20 prosent av de sakene som kommer inn for nemnda, som blir gjenstand for behandling i utvidet avdeling, og av disse blir ca. en fjerdedel omgjort til skattyters fordel. Disse tallene er imidlertid ikke fastsatt/bekreftet.

I utvidet avdeling behandles de sakene der det er tatt ut dissens og avdelingen ikke blir enig. Medlemmene blir kaldt inn til å møte i utvidet avdeling to til tre ganger i halvåret, og behandlingen foregår i Oslo<sup>78</sup>. Til stede under behandling i utvidet avdeling er avdelingen på tre, et tilfeldig valgt ekstramedlem, samt at lederen for skatteklagenemnda alltid deltar. Videre er det vanlig at representant(er) for skattekontoret møter. Tross ganske omfattende geografisk spredning, må den enkelte komme seg til Oslo midt i kontortiden på egen hånd, med eventuelt dekkede reisekostnader. Skattyter gis derimot ikke anledning til å møte i utvidet avdeling og kommentere sin egen sak.

Saken blir videre presentert for de fremmøtte og det dissenterende medlemmet får komme med sitt syn eller innsigelser mot innstillingen. Her skal i prinsippet de som

---

<sup>77</sup> Intervjuer ved skatteklagenemnda

<sup>78</sup> Gjelder for Skatt øst.

møter allerede ha satt seg litt inn i sakens problemstilling. Særlig de som har behandlet saken i avdeling forutsettes at kjenner innholdet godt. Skattekontoret får videre anledning til å legge fram sin mening og syn på saken, eventuelt også dissensen.

Den videre diskusjon foregår muntlig blant medlemmene, og forskjellige meningsytringer kommer frem. Og til slutt følger en voteringsrunde gjennomført ved en håndsopprekning. (int.)

#### 3.4.4 Kildebruk

Skatteklagenemnda representerer den øverste alminnelige forvaltningsinstans som kan overprøve skattevedtak som skattyter påklager. Dette bør gjenspeiles i kvaliteten i arbeidet og hvordan nemnda jobber med juridiske og skatterettslige problemstillinger. Det er også etter mitt syn avgjørende at nemndsmedlemmene føler at de er (og faktisk er) kompetente til å tenke og jobbe individuelt og til å fatte en gjennomtenkt avgjørelse i hvilken som helst skattesak, uten å føle seg avhengig eller instruert av det innstillingen fra skattekontoret sier. Kildebruken er med det en viktig brikke i det juridiske arbeidet nemnda skal utføre.

Det vanlige er også her at loven forblir det rette utgangspunkt. (int.) Denne er alltid gjengitt i innstillingen med det som er skattekontorets oppfatning om riktig lovhjemmel og tolkingen av den. Det er likevel slik at skatteklagenemnda kan overprøve alle sider av saken,<sup>79</sup> også lovgrunnlaget, slik at en naturlig skepsis til innstillingen nok bare er sunt.

De jeg intervjuet brukte begge den tradisjonelle juridiske metode ved tolking av lovbestemmelser, med de typiske rettskildefaktorene som lovforarbeider, rettspraksis, etc. Likevel fikk jeg inntrykket av at noen i nemnda lett forholder og relaterer seg til den lovtolkning som er presentert i innstillingen. Innstillingen er godt og velformulert skrevet, og i de aller fleste tilfeller er den korrekt, så det kan være en stor utfordring å

---

<sup>79</sup> Forvaltningsrettslig prinsipp fastsatt i forvl. § 34, og forutsettes for ligningsforvaltningen i lignl. §§ 2-2, 9-2 og 9-8

”sile” ut de sakene der det kan såes tvil. Her er det liten tvil om at enkelte medlemmer møter en langt tøffere utfordring enn de med lang juridisk og skatterettslig bakgrunn.

Lignings-ABC'en blir også på dette nivået brukt mye for å nærmere utbrodere skatterettslige problemstillinger, om enn med litt mindre gjennomslagskraft hos enkelte. Som tidligere nevnt er ABC'en et skatte- og ligningsrettslig oppslagsverk basert på Skattedirektoratets vurderinger og lovtolkninger, samt ligningspraksis. Lignings-ABC er, sammen med andre retningslinjer gitt av Skattedirektoratet, et verktøy for å skape likebehandling. Direktoratet prøver å skape en praksis som det også vil at skatteklagenemnda skal følge. Hvis nemnda da skulle gå hardt i mot den praksis som er etablert i skatteetaten, så må enten skattekontoret ta opp alle tilsvarende saker og endre dem, ellers må det akseptere at det skjer en ulikebehandling her til en viss grad. Eventuelt kan skattekontoret klage skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattenemnda, slik at det legges et visst press på medlemmene til å følge det som er ligningspraksis fra skatteetaten.<sup>80</sup>

Jeg tror likevel at det er noe større evne i skatteklagenemnda til å tenke utenfor skatteetat-boksen. Mye av dette ligger i den bevisstheten om at de er siste klageinstans, og ofte siste reelle prøvelsesmyndighet, for mange skattytere og at de med det føler et overordnet ansvar for en kvalitativ juridisk prøvelse.

Som tidligere ytret, tror jeg at (skatte)juristene plukker opp problemstillinger og problematiserer lovtolkninger i innstillingen som andre nemndsmedlemmer kanskje har større problemer med å se. Denne tendensen fikk jeg også bekreftet gjennom intervjurunden, der det ble anslått at det er et tydelig flertall av de som gjentatte ganger gir dissens ved behandling i avdelingene, er juristene.

---

<sup>80</sup> Intervjuer med skatteklagenemnda

## 4 Rettspolitisk drøftelse

### 4.1 Oversikt

Hittil er det ligningsbehandlingen slik den blir praktisert i skatteetaten, med de rettslige rammer som foreligger, som er blitt presentert. I denne avsluttende delen av oppgaven er målet å knytte det som er skrevet i kapittel 2 og 3 opp mot hensynet til skattyters behov for rettssikkerhet (se kap. 1). Typiske rettssikkerhetsgarantier for en skattyter er blant andre forutberegnelighetshensynet, beskyttelse mot maktmisbruk fra statens side, likhetsprinsippet og legalitetsprinsippet.

For å oppnå dette vil vi være avhengige av å ha et forståelig, oversiktlig lovverk, kompetente og til en viss grad uavhengige organer og saksbehandlere, samt gode kontroll- og klagemuligheter.

Min tese går ut på at de kravene skattyterne må kunne stille til ligningsmyndighetene om kvalitet, objektivitet og uavhengighet i den maktposisjonen de har, ikke er tilstrekkelig ivaretatt.

Ved en slik drøftelse føler jeg at det er viktig å presisere at rettssikkerhet og rettssikkerhetsgarantier generelt sett, og ved ligningsbehandlingen, er svært høyt prioritert og godt ivaretatt i Norge. Likebehandling, legalitetsprinsipp, forutberegnelighet og beskyttelse mot maktmisbruk er begreper som faktisk har et innhold og funksjon i Norge som rettsstat, gjennom en lovgiver som i flere år har tatt sikte på å styrke enkeltindividets rettigheter hva gjelder inngripen og påleggelse fra staten. Likevel er det alltid problemområder, og det faktum at Norge som hovedregel har en velfungerende rettsstat bør ikke bli en hvilepute slik at temaet ikke blir drøftet og debattert.

Vi har problemområder, og viktige sådan, når det kommer til å ivareta borgernes rettssikkerhet ved ligningsbehandling. Problemstillinger som jeg tar opp, går særlig på

saksbehandlingen av ligning fra og med levering av selvangivelse til behandling i skatteklagenemnda. Det er særlig nemndsordningen på ligningsområdet som har vist flere grunnlag for kritikk vedrørende rettssikkerhetsspørsmål. Typisk knyttet til saksforberedelsen, nemndas sammensetning og behandlingsform.

En del av problemstillingene får jeg dessverre ikke tatt opp (se hvorfor i punkt 1.2), som blant annet ileggelse av tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt, innkreving av omtvistede skattekrav der beløpene kan være ruinerende og en mer skattytervennlig regel for tilkjennelse av saksomkostninger.

Frederik Zimmer har ved en høring i finanskomiteen uttalt ”*Jeg tror det norske systemet (skatteklagenemnda) er noe av det mest primitive vi har i internasjonal sammenheng*”.<sup>81</sup> Ikke akkurat en tillitserklæring fra Norges kanskje fremste skatterettsprofessor.

Behandlingen videre vil følge det mønsteret tesen er bygd opp rundt, kravene til kvalitet, objektivitet og uavhengighet (nærmere omtalt i punkt 1.1) i skatteetaten. De synspunkter som blir presentert er ene og alene mine egne, dog de er basert på informasjon og kilder jeg har tilegnet meg og brukt gjennom hele arbeidsprosessen.

## 4.2 Kravene til kvalitet

### 4.2.1 Innledende

Det ligger et spenn mellom de rettsreglene vi har og kravene til kompetanse til de som forvalter dem. På skatteområdet er regelverket veldig, og udiskutabelt, komplisert. Dette stiller strenge krav til kompetanse hos de som skal forvalte dem; skattekonsulentene, rådgiverne, juristene og nemndsmedlemmene, hvis kvaliteten på ligningsarbeidet skal kunne være tilfredsstillende sett fra skattyters øyne. Særlig med hensyn til den partsstillingen som foreligger på skatterettens område, der staten har et solid grep rundt lommeboka til skattyter. Min tese er at kravene til kvalitet i skatteetaten ikke tilfredstilles slik det står i dag og at vi trenger strengere krav for å sikre kvalitet i ligningsbehandlingen.

---

<sup>81</sup> Åpen høring i Stortingets finanskomité mandag 10. januar 2011 kl. 12:00



Det er nevnt tidligere at skatteetatens fremste oppgave er å fastsette korrekt skatt. For at dette skal kunne gjennomføres er vi avhengige av et kompetent personell og et behandlingssystem som er egnet til å kunne plukke opp og endre de feil som begås. Vi trenger et system der de ansatte sitter med en god kunnskap om selve skatteretten og en god evne til å vurdere sakens faktum opp mot rettsreglene. Videre trenger vi et kvalitetssikringssystem som er effektivt.

#### 4.2.2 Ved skattekontoret

Per i dag spiller de enkelte saksbehandlere og konsulenter ved skattekontorene en veldig stor og viktig rolle ved alle sider av ligningsbehandlingen. De gjennomgår og sjekker kontrollutslag, fastsetter ligning, noen ganger etter skjønn, avgjør rettsspørsmål, skriver vedtak i første klagerunde, samt at noen også forbereder saker for skatteklagenemnda, samtidig som de også er veiledere og rådgivere for skattytere. Med et slikt ansvar følger, etter min vurdering, et strengt krav til fagkunnskap, grundighet og kvalitetssikring.

Dagens ordning har absolutt mye som taler for seg. Saksbehandlerne er til dels faglig inndelt i avdelinger, hvor de på et sted behandler personlige skattytere og personlig næringsdrivende, mens de på et annet sted behandler etterskuddspliktige skattytere, typisk AS'er. Videre finnes også særlige sentralskattekontorer for storbedrifter og utenlandssaker. Gruppeinndelingen innad i avdelingene er også hensiktsmessig, da dette bidrar til at konsulentene i større perioder kan prioritere mer avgrensede juridiske problemstillinger. Skattekontorene har også et lite antall skattejurister eller seniorrådgivere som bidrar på alle stadier i ligningen, samtidig som de også kvalitetssikrer enkelte vedtak, skriver BFU'er og er fungerende rådgivere for de øvrige konsulentene. Likevel fremstår dette som utilstrekkelig.

Etter mitt syn er det grunnlag for å hevde at det er for stort sprik innad i skattekontorene. Man er mange ansatte med varierende utdannelse og spredende fagkunnskap på de enkelte skatteområder. Se dette i sammenheng med en saksmengde og et tidspres som er fryktinngytende, og et stort individuelt spillerom for den enkelte,

avhenger det altfor mye av tilfeldighetene hvorvidt den enkeltes sak får en kvalitativ tilstrekkelig behandling.

Dette illustreres og konstateres i vignettundersøkelsen som Riksrevisjonen gjennomførte i de forskjellige skatteregionene i 2009, som de presenterte resultatene av i den tidligere nevnte rapporten.<sup>82</sup> Seks saker ble sendt ut til 30 forskjellige skattekontorer spredt utover landet. Sakene reiste spørsmål om skatteplikt eller ikke og om omfanget av skatteplikten. Svarene som ble gitt var varierende i alle sakene, både hva gjaldt skatteplikten og beløpene. I en av sakene varierte gevinstberegningen med 287.000 kr! Variasjonen ble begrunnet i blant annet at regelverket legger opp til skjønnsmessige vurderinger, at regelverket er komplisert, tidspress i saksbehandlingen og at saksbehandlerne kan ha manglende kompetanse og erfaring.<sup>83</sup>

Det er ingen grunn til å betvile saksbehandlerens innsats og arbeid ut fra den kompetansen og erfaring de besitter, men spriket gjør et innhogg i likebehandlingsprinsippet som kan beskrives som uheldig. På tross av interne retningslinjer og Lignings-ABC, samt faglige samlinger og kurs innad i etaten, kan det virke som om ytterligere arbeid med å utvikle kompetanse og organisering av den kompetanse som foreligger, bør prioriteres.

I og med at samtlige skattytere berøres og stiller krav til kvaliteten i saksbehandlingen, er det derfor uheldig dersom skattyternes saker blir behandlet feil eller om det forekommer store variasjoner i behandlingen av like saker.

Dette gjør systemet sårbart og skaper et behov for økt etterfølgende kvalitetskontroll. I dag er kvalitetssikringen begrenset (se kap. 3.3). Ved det vanlige ligningsarbeidet er kvalitetskontrollen så godt som ikke-eksisterende. Det foreligger lite dokumentasjonskrav eller oppfølging ved kontrollene, og saksbehandlerne er gitt mye frihet under ansvar ved gjennomgåelsen av selvangivelsene.

---

<sup>82</sup> Dokument 3:11 (2009 – 2010)

<sup>83</sup> Se rapportens s. 13

Det som blir kvalitetssikret er enkelte vedtak i første klage-/endringsrunde og de aller fleste (om ikke alle) innstillinger til skatteklagenemndene (int.). Disse kvalitetssikres gjerne av skattejuristene på avdelingene før de går ut til skattyter eller dennes representant/fullmektig. Denne ordningen er god, men burde kanskje vært kvantitativt mer omfattende.

Det ligger også et kontrollmoment i reglene som hjemler offentliggjøring av skatteliste, lignl. § 8-8. Denne bestemmelsen ble nylig endret slik at skatteliste nå kun kan publiseres på skatteetatens hjemmesider, og ikke hos vilkårlige medienettsider.<sup>84</sup> Offentliggjøring av skatteliste utnyttes nok aller mest av de som ønsker å se hva venner, kollegaer og familie tjente året før, men får den indirekte (og sikkert noe begrensede, men dog) kontrollerende virkning av at alle har tilgang til et oppsummert resultat av den jobben skatteetaten har foretatt.

I punkt 3.3.4 tar jeg også opp litt om kvaliteten på begrunnelser og innhold i vedtak og varsler. Når vedtak utformes er begrunnelsen, som sagt, lovpålagt, se lignl. § 3-11 nr. 1. Riktignok krever loven kun en ”*kort begrunnelse*”. Her mener jeg, *de lege ferenda*, at begrunnelsen må være ”*tilstrekkelig*” slik at vedtakets innhold gjøres mer tilgjengelig for skattyterne, og ikke bare for en eventuell domstol for overprøving.<sup>85</sup> Når varselet for endring i følge den nye instruks (SKD) skal være såpass detaljert og velbegrunnet hva angår faktum og jus, må man kunne stille et enda strengere krav til begrunnelsen i vedtaket i samme sak. Her er det riktignok loven som er alt for tilbakeholden, og ikke nødvendigvis skattekontorets praksis. Jeg synes lovgiver bør sikre skattyter en ”*tilstrekkelig begrunnelse*” ved vedtak.

#### 4.2.3 Ved skatteklagenemnda

Med den organisering av skatteklagenemnda som er beskrevet gjennom oppgaven, stilles det strenge krav til kompetanse og kvalitet til behandlingen, for å sikre skattyters interesser. En er avhengig av å ha nemndsmedlemmer som evner å se og plukke ut de

---

<sup>84</sup> Endringslov av 24 juni 2011 nr. 22.

<sup>85</sup> Slik kravet lyder i SKD 11/11 pkt. 10.1

velformulerte innstillingene som inneholder kanskje små, men betydelige, feil vedrørende skattyters ligning.

Etter reorganiseringen av skatteetaten i 2008 fikk vi faglige kvalifikasjonskrav til medlemmene og særlige krav til lederen og nestlederen, se punkt 2.3.3. Dette er et stort steg i riktig retning, men jeg tror likevel ikke det er tilstrekkelig.

Skatteklagenemnda er satt til å være siste alminnelige avgjørelsesorgan sett fra skattyters øyne og den får gjerne tunge og kompliserte skattesaker. Bare dette i seg selv gir grunn til å vurdere strengere krav til utdanning, kompetanse og erfaring. Slik jeg ser det, er det ikke nok at kun to tredjedeler av nemndas medlemmer skal ha formell fullført utdanning innen jus eller økonomi. Det burde gjelde samtlige medlemmer. Slik at man får en gjennomsyrende kompetanse gjennom hele nemnda til å behandle kompliserte juridiske skattesporsmål.

Det illustreres også gjennom den tendensen som vises i de dissenterende avgjørelsene; det er en ganske stor andel av de som gjentatte ganger dissenterer i avdeling som er jurister. Dette ble ytret gjennom intervjuer i skatteklagenemnda.

Jurister har en opptrent evne og erfaring til å problematisere de spørsmål og problemstillinger som andre kanskje ikke oppdager.

De som derimot, etter noen år, begynner å tilegne seg en relevant erfaring fra skatteklagenemnda og begynner å bli fortrolig med skatterettslige problemstillinger, risikerer etter endt fireårsperiode å ikke bli gjeninnsatt, til fordel for en som kanskje aldri har jobbet med skatt eller avgift tidligere. Jeg synes denne ordningen er uheldig.

Etter min oppfatning gjennom samtalene, foreligger heller ingen praksis på kvalitetssikring av det arbeidet nemndsmedlemmene gjør. Nemndsbehandling i avdeling foregår som hjemmearbeid for de enkelte medlemmene og ingen kan kontrollere hvor nøye hver av de enkelte går i gjennom og vurderer sakene. Skattedirektoratet har imidlertid en mulighet til å gå inn på Skattenettet å se hvorvidt

det enkelte medlemmet har åpnet saksdokumentene i de sakene vedkommende er tildelt, men så vidt jeg vet er det ingen praksis på dette.

Tidligere ble derimot langt flere saker muntlig behandlet i samlede avdelinger, og sakene fikk, med det, bedre kvalitetssikring med tanke på at det her krevde at alle medlemmer deltok og fikk en gjennomgåelse og drøfting av sakene i plenum. Jeg satt igjen med et inntrykk av at dette var noe man kunne ønsket en praksis på i dag også.<sup>86</sup> Vi ser antageligvis her, nok en gang, resultatet av den evige dragkampen mellom den ideelle løsning og de begrensede ressurser tilgjengelig (ressurshensynet).

#### 4.3 Kravene til objektivitet

I en velfungerende rettsstat er det en viktig rettssikkerhetsgaranti å beskytte den enkelte i størst mulig grad mot maktmisbruk og forhåndsdomming. Et verktøy mot dette er å sikre at borgerne får en objektiv behandling i statsapparatet.

Ved ligningsbehandlingen er det en absolutt nødvendighet med saksbehandlere som ikke sitter med helt inngrodde etatsoppfatninger og negative presumsjoner om norske skattytere, eller et hierarki som legger et stadig provenypress på den enkelte.

Jeg mener at dagens system for ligningsbehandling ivaretar dette hensynet på en god og tilstrekkelig måte i alle stadier.

Helt i bunn og grunn sitter vi med et lovverk med solide habilitetsregler i lignl. § 3-8, som er til for å sile ut de helt klare tilfellene der en objektiv behandling ville kunne blitt satt på spill. Habilitetsregler er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti som det norske systemet praktiserer på alle områder der partene er stat mot enkeltindivid, og ligningsområdet er på ingen måte noe unntak.

Videre er det nylig blitt innført (SKD) regler for ny saksbehandler ved hvert trinn i ligningsbehandlingen.<sup>87</sup> Dette er riktignok en ordning som tidligere likevel har blitt

---

<sup>86</sup> Intervjuer

<sup>87</sup> Se SKD 11/11 pkt. 6

praktisert ved skattekontorene, det fikk jeg bekreftet av alle intervjuobjektene fra skattekontorene.

Det viste seg av samtalene jeg hadde med de ansatte, også i skatteklagenemnda, at habilitetsprinsippene ikke kun er formaliteter som lovgiver har pålagt dem, men godt praktiserte normer som de tydeligvis er preget av i dag-til-dag arbeidet. Likhets- og rettferdighetsprinsippet står høyt i kurs hos de ansatte. Fikk de tilsendt en klagesak de hadde behandlet på et tidligere stadium, ble den sendt tilbake og ut til en annen saksbehandler for ny behandling, slik at man sikrer at saken får nye øyne ved ny behandling.

Jeg sitter heller ikke med et inntrykk av at de ansatte blir påvirket eller sterkt instruert til å følge en skatteetatsvennlig behandling. Det virker heller, tvert imot, som om de ansatte ved skattekontorene sitter med ganske mye spillerom og frihet under ansvar. Riktignok finnes det retningslinjer for saksbehandlingen og Lignings-ABC som er utarbeidet av direktoratet. Man må nok innse at disse er virkemidler med hensikt å oppnå en ensartet behandling, og ikke påvirkning i den grad at saksbehandlingen ikke lenger er objektiv. Selv om kilden (Skattedirektoratet) er noe kritikkverdig i juridisk sammenheng, dersom man alltid stiller disse prinsippene helt ukritisk til grunn.

Mitt inntrykk er likevel at de saksbehandlerne som fastsetter ligningen og skriver vedtakene og innstillingene, er fornuftige, reflekterte mennesker (som også er skattytere på lik linje med alle andre) med et rimelig individuelt spillerom og er i en god tilstand til å kunne fravike retningslinjer der anvendelse av disse ville gitt et skjevt eller feil resultat.

Skatteklagenemnda er i prinsippet utenfor direktoratets instruksjon og utenfor skatteetatens påvirkning. Her føler jeg heller ikke at hensynet til objektivitet er et aktuelt problem. De står på utsiden og fatter sine egne beslutninger. Det virkemiddel skatteetaten har i klagerett til Riksskattenemnda er heller ingen trussel mot medlemmenes objektivitet i reelt henseende. For øvrig er det grunn til å stille et spørsmålstegn ved Skattedirektoratets reelle behov for en Riksskattenemnd, men den debatten behandles ikke her.

Det er derimot viktig å sonde mellom kravene til en objektiv behandling og en uavhengig behandling. Det er en flytende overgang mellom disse prinsippene ved behandlingen i skatteklagenemnda. Det er fort gjort å bli påvirket av skatteetatens meninger, da det er konsulenter ved skattekontorene som fører skatteklagenemndas ord i pennen. Dette temaet har jeg imidlertid valgt å behandle under kravet til uavhengighet (se punkt 4.4).

#### 4.4 Kravene til uavhengighet

En av de røde trådene som har fulgt denne avhandlingen, og debatten rundt skattyters rettssikkerhet, er hvorvidt skatteklagenemnda er en reell uavhengig motvekt til skattekontoret, og om klageordningen faktisk i det hele tatt er en to-instansordning som regelverket krever at forvaltningen skal ha.

Jeg tør å påstå, at det ikke er en overdrivelse å hevde at dagens system for nemndsbehandling på ligningsområdet ikke tilfredsstiller de krav til uavhengighet i behandlingen som skattyter kan kreve i et rettssikkerhetsperspektiv.

Vi praktiserer per i dag, et system der skattekontoret, den samme instansen som behandlet første klagerunde, også fører ordet til nemnda i pennen i rollen som sekretariat. Innstillingene er godt og overbevisende skrevet og sendes, etter eventuelle kommentarer fra skattyter, ut til geografisk spredde nemndsmedlemmer, der kun to tredjedeler er stilt faglige kompetansekrav. Medlemmene er heller ikke faglig inndelt på noen annen måte. Her får medlemmene en hjemmeoppgave; å gjøre seg opp en mening og krysse av på en lapp om de er enig eller ikke enig skattekontorets innstilling til vedtak.

Sier de seg ikke enig, risikerer de å måtte reise langt, ta seg fri fra jobb, og delta i utvidet avdeling en hel dag, presentere sine synspunkter og forsvare sine meninger høyt i plenum foran sine kollegaer (som også berøres på samme måte av dissensen) uten noen form for vederlagsjustering, annet enn dekket reiseregning.

Systemet jobber praktisk talt mot dissenser!

I denne behandlingen ligger en betydelig rettssikkerhetsrisiko, og systemet som kun er få år gammelt, synes utdatert og lite gjennomtenkt. Skattekontoret blir tillagt en alt for sentral rolle i behandlingen som er ment å være en ny reell behandling av en ny instans. Dette får den effekt at skatteklagenemnda, som tilsynelatende på alle måter er helt uavhengig av skattekontoret, likevel blir plassert godt under skatteetatens "kontroll" ved at skattekontoret formulerer vedtak og innholdet i deres "navn". Riktignok kan nemndas medlemmer føye til noe tekst, men dette kreves enstemmighet fra hele avdelingen og praktiseres, ut fra mitt inntrykk, sjeldent.

Det bør også nevnes avslutningsvis at også flere medlemmer av skatteklagenemndene sier seg enig i at den sekretariatsordningen og strukturen vi har i dag, er noe uheldig.<sup>88</sup> I det neste og avsluttende kapitlet, skal jeg ta tak i blant annet denne problemstillingen og søke å komme opp med alternativer som er gjennomførbare uten at ressurs hensynet tar en alt for stor smell.

#### 4.5 Noen alternative løsninger som kan bedre rettssikkerheten

I sitt svarbrev<sup>89</sup> vedrørende representantforslagene<sup>90</sup> som ble yret fra de tre stortingsrepresentantene fra FrP i 2010, møter vi en kanskje i overkant avvisende finansminister i Sigbjørn Johnsen, da han avfeier ethvert forslag om endringer i lignings- og skattereglene til fordel for skattyters rettssikkerhet.

Likevel er det senere kommet en endring som hjemler automatisk utsendelse av skattekontorets innstilling til vedtak til skattytere før den oversendes nemnda. Dette var det andre av de tolv forslagene representantene fremmet 20. okt. 2010. Videre er det viet et eget punkt i årets statsbudsjett (punkt 27.4) der departementene åpner for mulighetene for endring og samordning av ligningsforvaltningsreglene, og å samle de i en egen skatteforvaltningslov som et tiltak for å styrke skattyters rettssikkerhet.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Erfaringer fra intervjuer med skatteklagenemnda

<sup>89</sup> Brev av 26.11.2010

<sup>90</sup> Dokument 8: 17 S (2010-2011)

<sup>91</sup> Punkt 27.4 i Prop. 1 LS "Tiltak for å styrke skattyters rettigheter"



Sett fra min, side blir det for enkelt etter dette å si at det ikke er behov for endringer. I de foregående kapitler har jeg redegjort for reglene og den faktiske ligningsbehandlingen, og videre hvilke rettssikkerhetsutfordringer vi møter her. Og det kun innenfor et svært avgrenset område. I dette avsluttende kapitlet ønsker jeg å komme med noen alternativer til endringer og tankekors som jeg mener det er bakgrunn og behov for å ytre. Forslagene er knyttet til de mest sentrale risikoelementer som jeg har omtalt, men det er fortsatt mye av det øvrige som kunne vært gjenstand for forbedring. Hovedtyngden av forslagene knytter seg til organiseringen og behandlingen i nemndene.

#### 4.5.1 Strengere kompetansekrav til de ansatte ved skattekontorene

Jeg skulle gjerne likt å se at man stilte litt strengere krav til økonomisk eller juridisk utdanning til en større andel av de ansatte ved skattekontorene. Eventuelt tilsatt flere personer i stillingen skattejurister hvor kravene til utdanning er strengere.

Jeg mener dette er nødvendig for å sikre en mer kvalitetssterk saksbehandling. Spesielt gjelder dette ved klage- og endringsvedtakene der disse skal inneholde en forståelig og velbegrunnet juridisk begrunnelse og forklaring.

Et annet alternativ er å stille et strengere krav til kvalitetssikring. At dette skal foretas på alle vedtak der skattyter ikke får medhold. Denne ordningen ville kreve flere skattejurister eller seniorrådgivere ved skattekontorene.

En mulighet for skatteetaten er å internt utdanne flere ansatte, slik at kompetansen heves innad. De er på rett vei her med sitt nye prosjekt i samarbeid med Handelshøyskolen BI hvor de har lagt opp et eget studieprogram for en Mastergrad i skatte- og avgiftsrett.

Et obligatorisk krav til formell etterutdanning hos sine ansatte er en annen måte å øke kompetansen internt i skatteetaten på.

#### 4.5.2 Strengere kompetansekrav til medlemmene av skatteklagenemndene

Ved skatteklagenemndene er det allerede gjennom forskrift<sup>92</sup> stilt krav til formell utdannelse innenfor jus eller økonomi til to tredjedeler av nemndas medlemmer. Med det komplekse regelverket som skal forvaltes og de tunge sakene som til tider rettes mot skatteklagenemnda, mener jeg at man med fordel kunne utvidet denne ordningen til å gjelde samtlige medlemmer. Kanskje også stille et ytterligere krav til erfaring med faget skatterett til en avgrenset andel av medlemmene, slik at vi i det minste er sikret et medlem i hver avdeling som har erfaring med tung skatterett fra tidligere.

Dette ville kanskje kunne få konsekvenser med henhold til rekruttering av kompetent personell til nemndene. Ofte er det de som kan skatterett best, som gjerne jobber i store advokatfirmaer og møter en interesse- eller habilitetskonflikt dersom de skulle ta verv i skatteklagenemnda.

En mulighet er å beskjære antallet nemndsmedlemmer, kanskje spesielt i Skatt øst der vi har 39 medlemmer. Dette ville gjøre rekruttering etter nye kompetansekrav lettere gjennomførbart. De øvrige midler kunne vært brukt til økt vederlag grunnet økt saksmengde per medlem. Samtidig som det ville få den positive effekt av mer kontinuitet i nemndsarbeidet, og med det opparbeider man seg raskere erfaring og kunnskap.

I tillegg kunne en nærmere faglig inndeling vært hensiktsmessig. Man kunne delt de forskjellige avdelingene inn i mer avgrensede faglige ansvarsområder slik at ikke tilfeldighetsprinsippet bidrar til at den tilgjengelige kompetanse som ligger i nemndene ikke blir utnyttet på best mulig måte.

#### 4.5.3 Ny organisering av nemndssystemet

For å gjøre skatteklagenemnda til en reell uavhengig motvekt til skattekontorene, slik hensikten med nemndsordningen faktisk er, mener jeg at det finnes flere alternative endringer som kan gjennomføres.

---

<sup>92</sup> Les mer om dette under punkt 2.3.3

En veldig enkel, men likevel viktig endring, som bør foretas, er utformingen på innstillingen skattekontoret skriver til skatteklagenemnda. Så lenge det er skattekontoret som utformer innstillingene til vedtak, burde dette komme tydelig fram av innstillingen. Slik ordningen er i dag skriver skattekontoret: ”Skatteklagenemnda bemerker:”. Det fremgår ikke klart for skattyter at det faktisk er skattekontoret som fører pennen i forslaget de får tilsendt.

Innstillingen burde startet med ”Skattekontorets forslag til vedtak:” og eventuelt latt en rubrikk stå åpen for skatteklagenemndas medlemmer til å føye til eventuelle ”bemerkninger”, og til slutt tiltre eller ikke tiltre skattekontorets forslag.

Hvis vi først skal fortsette med denne ordningen en stund til, er dette en lett gjennomførbar endring som ville koste lite og medføre minimalt med ekstraarbeid. Jeg syns det er viktig at skattyter får tydelig beskjed om hvem det er som faktisk skriver vedtaket han mottar, samtidig som medlemmene i skatteklagenemnda ikke får ordene i vedtaket lagt i munnen.

En mer hensiktsmessig organisering av sekretariatsfunksjonen ville likevel vært å foretrekke framfor systemet i dag. Et eget sekretariat som utarbeider innstilling til vedtak for skatteklagenemnda, som er uavhengig av skattekontorene. Man kunne plukket ut kompetente skattejurister fra skattekontorene og underlagt de, for eksempel, Skattedirektoratet eller en helt egen dedikert plattform. På denne måten ville vi fått en langt mer reell uavhengig klagenemnd, samtidig som man synliggjør at innstillingen til skatteklagenemnda ikke utformes av samme instans som fattet vedtaket det klages over.

#### 4.5.4 Egen skatterettsdomstol

Dette er nok et mer drastisk og økonomisk kostbart alternativ enn de tidligere, men likevel realiserbart.

Man kunne organisert en egen forvaltningsdomstol på skatteområdet; en skattedomstol. Her ville man fått de fordelene med eget sekretariat og støtteapparat som ville ivarett de kravene til uavhengighet skattyterne kan kreve. Her kunne skattyter få prøvd alle avgjørelser og vedtak med prosessregler og kontradiksjon som tar utgangspunkt i

normale tvisteregler, samtidig som man sikrer at dommerne er kyndige i faget de dømmer i.

Her stiller riktignok en del problemer seg med tanke på hvor man skal finne kompetansen til dommere, og hvilken plass i rettssystemet den skulle fått, mv., men det er likevel et fruktig alternativ som kan bli gjenstand for videre utredning i rett forum.

#### 4.5.5 Åpne for justering av vederlag for merarbeid i nemndene

Jeg synes systemet for kompensasjon til nemndsmedlemmene er uheldig.

Det varierer altfor mye fra person til person hva angår arbeidsmengde og -innsats. Samtidig er det ingen som kvalitetssikrer det arbeidet nemndsmedlemmene utfører og foreligger heller ingen dokumentasjonskrav for tid brukt på nemndsarbeid.

Vederlagssystemet gir ytterligere utslag ved at det ikke justeres ved dissenser og innkalling til behandling i utvidet avdeling.

Jeg mener det er nødvendig med en kompensasjonsmodell som tar høyde for uforholdsmessigheter ved arbeidsmengde og – tid. Når pengene og arbeidsmengden er i så direkte kontakt med terskelen for å avgi dissenser som den er i dag, er det behov for justering. Det kan ikke være tvil om at terskelen for å si seg enig med innstillingen ved tvilsomme saker, er egnet til å flytte seg i skattyters disfavør når uenighet medfører et slikt merarbeid.

## 5 Litteraturliste

- Zimmer: Zimmer Frederik. *Den nye ligningsloven – noen hovedpunkter*. I: Lov og Rett. 1984. s. 243-264
- Zimmer, Frederik. *Om rettssikkerhet i lignings- og arveavgiftsforvaltningen*. I: Jussens Venner. 1978. s. 190-209.
- Skaar: Skaar, Arvid Aage. *Et spørsmål om rettssikkerheten i ligningsforvaltningen*. I: Skatterett. 1999. s. 373-376.
- Løchen: Løchen, Håkon. *Debatt: Rettssikkerheten i ligningsforvaltningen – kommentar*. I: Skatterett. Nr. 1 2000. s. 101-102
- Stoveland: Stoveland, Per Helge. *Kommentarer til ligningsloven*. I: Norsk lovkommentar, Gyldendal Rettsdata.  
<http://rettsdata.no/direkte?grlink=gL19800613z2D24>
- Smith: Smith, Eivind. *Instruksjonsmyndighet i den offentlige forvaltning og i ligningsforvaltningen*. I: Jussens Venner. 1999. s. 48-60
- Skattedirektoratet *Lignings-ABC 2010/11*, 32. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS, 1. opplag 2011. ISBN 978-82-05-41521-8.
- Prop. 1 LS (2011-2012) *For budsjettåret 2012 – Skatter, avgifter og toll 2012*
- Dokument 8: 17 S (2010-2011) *Representantforslag fra representantene Ulf Leirstein, Christian Tybring-Gjedde og Anders Amundsen*.
- Innst. 213 S (2010-2011) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen*.

Dokument 3: 11 (2009 – 2010) *Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangielser og grunnlagsdata.*

St. prp. nr. 1 (2006-2007) *For budsjettåret 2007*

Ot. Prp. nr. 1 (2006-2007) *Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - lovendringer*

Ot. prp. nr. 29 (1978-1979) *Om ligningslov og endringer i andre lover.*

Innstilling III (1969) fra Likningsforvaltningsutvalget av 1961 *Forskjellige forslag til lovbestemmelser m.v vedrørende likningsforvaltningen.*

Innstilling II (1968) fra Likningsforvaltningsutvalget av 1961 *Om likningsforvaltningen. Utkast til lov om skattelikning.*

Melding fra Skattedirektoratet, SKD 11/11, 8 september 2011, Rettsavdelingen, seksjon for skatteforvaltning. *Retningslinjer om saksbehandlingen på skatte- og merverdiavgiftsområdet.*

Melding fra Skattedirektoratet, SKD 01/09, 1. august 2001, Avdeling person, seksjon for personbeskatning og folkeregistrering. *Aktuelle problemstillinger i ligningsloven.*

Skattedirektoratet, *Skatteetatens serviceerklæring.* Fra 26.08.2011

<http://www.skatteetaten.no/no/Brosjyrer-og-boker/Skatteetatens-serviceerklaringer/>

Brev til Stortinget, 26.11.2010. Brev fra finansminister Sigbjørn Johnsen til finanskomiteen vedrørende Dokument 8: 17 S (2010-2011).

Skattedirektoratet, *Skatteetatens årsmelding 2010.* RenaissanceMedia AS

[www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Pressemelding fra Finansdepartementet, *Klage på ligning – automatisk utsendelse av utkast til vedtak*. Publisert 22.02.2011 på [www.regjeringen.no/nb/dep/fin](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin)

## **6 Vedlegg 1**

### **Intervjurunde i skatteetaten**

#### **Innledning**

Jeg gjør innledningsvis vedkommende oppmerksom på at spørsmålene i dette dokumentet legger grunnlaget for en samtale, der disse spørsmål og problemstillingene som blir tatt opp skal være fokusområde.

Alle resultater (hovedtrekk) sendes tilbake til vedkommende saksbehandler etter at samtaler er gjennomgått, slik at vedkommende vet hva som vil/kan bli brukt i min masteroppgave.

Alle svar/resultater vil naturligvis bli presentert anonymt i mitt endelige resultat. Likevel må jeg ta høyde for at resultatene kan bli krevet fremlagt av sensor for å konstatere troverdighet.

Svarene som gis i denne intervjurunden vil bli brukt, sammen med andre kilder, for å analysere praksis ved ligningsbehandling. Sett i sammenheng med gjeldende rett (lover/forskrifter) vil dette danne grunnlag for en rettspolitisk drøftelse der skattyters rettssikkerhet er tema.

NB: dette er ingen empirisk forskning, men kun ment som verktøy for å få et inntrykk av faktisk praksis.



Navn:

Avdeling:

Stilling:

Antall år i skatteetaten:

Utdanning:

**Del 1 – legge grunnlag med litt generell info, litt om arbeidsområder, omfang, rutiner, prioriteringer, tids-/ressursbruk osv.**

1. Hva slags type saker arbeider du hovedsakelig med? Personlige skattytere eller næringsdrivende?
2. Hvor mange saker får du i løpet av året? Alminnelig ligning og klagesaker (ca.)
3. Rutiner når det kommer en ny sak, hva er det første du gjør? Forskjeller ved vanlig ligning og klagesak?

**Del 2 – her dreier spørsmålene seg rundt sakens opplysning og kontroll av data. Hva kontrolleres, hvordan (automatisk og manuell kontroll), og hva gjøres når det foreligger avvik? Hvilke data er mer troverdige? Skattyters egne opplysninger vs. F. eks. tredjemansoppgaver?**

4. Kontroll av opplysninger/Hva gjør man for å opplyse saken? Hvilke oppgaver/grunnlagsdata prioriteres å kontrollere? Fastsatt resultatkrav eller dokumentasjonskrav ved kontroll?
5. Tyngden av de forskjellige dataene, tredjemansoppgaver, selvangivelser, bokettersyn, arbeidsgiverkontroll, skattyters egne opplysninger (som ikke er oppført i automatisk utfylt selvangivelse)?
6. Når det er tvil rundt faktum (se i sammenheng med oppramsingen i spørsmålet over), hvordan oppstår de rettslige spørsmål – hvilken vei går man for å løse problemet?

**Del 3 – kildebruk ved ligningsarbeidet. Både ved selve rettsanvendelsen og kilder som påvirker saksgangen osv. Her er spesielt interessant hvilke kilder som brukes ved rettsanvendelsen ved skattyters ligning, tyngden av de forskjellige kildene, interne og eksterne retningslinjer, albuerom for saksbehandler. Det er også veldig interessant å gå litt inn på hva som blir opplyst til skattyter om de kildene som brukes.**

7. Hvilke kilder blir brukt i arbeidet, samt tyngden av de?
8. Hva blir lagt frem for skattyter av kildebruk? Får skattyter tilstrekkelig info rundt hvilke kilder som er brukt til å avgjøre hans sak?
9. Finnes det interne retningslinjer som ikke er alminnelig tilgjengelige for alle? I hvilken utstrekning kan disse påvirke skattyter?
10. Press innenfra i enkeltsaker, særlig der det er tvil om skatteplikt? I hvilken grad føler du deg instruert i din utøvelse av arbeidet?
11. Hvordan utføres sekretariatsfunksjonen ved endringssaker? Regler for ny saksbehandler?

**Del 4 – kontakten med, og veiledning for skattyteren. Skatteetaten skal i prinsippet fungere som en service og veileder for skattyter, i hvilken grad blir dette prinsippet etterlevet.**

12. Hvordan foregår kontakten med skattyter gjennom behandlingen?
13. Får skattyter hjelp til å finne frem det som tjener egen sak? Må skattyter selv ta initiativ? Får han tilstrekkelig forklart problemstillingen ved hans sak? (jus/fakta)

**Del 5 – avsluttende tanker. Høre saksbehandlers egne meninger om noen typiske omstridte forhold ved ligningsbehandling.**

14. Hvilken instilling har du til arbeidet med ligning? Presumsjoner om norske skattytere?
15. Ditt syn på lovverket – både ligningsloven og skatteloven. Er lovverket på generell basis for tungt og komplisert?
16. Ditt syn på maktfordelingen mellom partene – tanker? Påvirkninger i arbeidet?
17. Syn på rapporten fra Riksrevisjonen fra 2010?

18. Syn på rettssikkerhet (for skattyter)? Blir det tilstrekkelig ivaretatt?

## **7 Vedlegg 2**

### **Intervjurunde i skatteetaten (skatteklagenemnda Skatt øst)**

#### **Innledning**

Jeg gjør innledningsvis vedkommende oppmerksom på at spørsmålene i dette dokumentet legger grunnlaget for en samtale, der disse spørsmål og problemstillingene som blir tatt opp skal være fokusområde.

Alle resultater (hovedtrekk) sendes tilbake til vedkommende nemndsmedlem etter at samtaler er gjennomgått, slik at vedkommende vet hva som vil/kan bli brukt i min masteroppgave.

Alle svar/resultater vil naturligvis bli presentert anonymt i mitt endelige resultat. Likevel må jeg ta høyde for at resultatene kan bli krevet fremlagt av sensor for å konstatere troverdighet.

Svarene som gis i denne intervjurunden vil bli brukt, sammen med andre kilder, for å analysere praksis ved ligningsbehandling. Sett i sammenheng med gjeldende rett (lover/forskrifter) vil dette danne grunnlag for en rettspolitisk drøftelse der skattyters rettssikkerhet er tema.

NB: dette er ingen empirisk forskning, men kun ment som verktøy for å få et inntrykk av faktisk praksis.

Navn:

Avdeling:

Stilling:

Antall år i skatteklagenemnda:

Utdanning:

**Dette spørsmålsskjemaet er av en litt annen karakter enn det som ble brukt under intervjurunden med saksbehandlere i skattekontorene. Grunnen til dette er at den materielle saksbehandlingen og sekreteriatsfunksjonen saksbehandlerne i avdelingene gjør, lettere kan deles inn mer kategorisk.**

**Sentrale temaer her vil bli rutiner, kildebruk, uavhengighet/instruksjon, vedtaksform, kontakt med skattyter mv. Noen generelle spørsmål angående nemndsordningen, klageadgangen, osv. kommer også avslutningsvis.**

1. Hva slags type saker arbeider du hovedsakelig med?
2. Hvor mange saker får du i løpet av året? (ca.) Noen statistiske opplysninger om utfallet av disse, medhold vs. Ikke-medhold?
3. Rutiner når det kommer en ny sak, hva er det første du gjør?
4. Hvordan fremstår saken slik den er forberedt av skattekontorene?
5. Hvordan går du frem ved vurdering og avgjørelse av en sak?
6. Hva skjer ved dissens? (rent faktisk, hvordan fortsetter behandlingen)
7. Hvor stor andel av sakene behandles i utvidet avdeling? Synspunkter?
8. Dine synspunkter på sakens opplysning – er saken ofte godt nok opplyst? Hva skjer hvis ikke?
9. Hvordan er kildebruken i arbeidet? Begrenset til de kildene som er presentert i forslaget fra skatteetaten?
10. Intern påvirkning/uavhengighet – hvordan er forholdet mellom nemndsmedlemmene og skatteetaten (direktoratet) sett hen til den uavhengighet som er ment å være? Er det en reell uavhengighet?
11. Fungerer skatteklagenemnda som en reell folkevalgt motvekt til skattekontoret?

12. Kontakt med skattyter gjennom klagebehandlingen?
13. Hvordan fatter skatteklagenemnda vedtak?
14. Hva syns du om den ordningen skatteklagenemnda opererer med i dag (oppbygningen og strukturen i behandlingen), og at det med dette er øverste alminnelige prøvingsinstans for skattytere?

**Avsluttende del...**

15. Hvilken instilling har du til arbeidet med ligning? Presumsjoner om norske skattytere?
16. Ditt syn på lovverket – både ligningsloven og skatteloven. Er lovverket på generell basis for tungt og komplisert?
17. Ditt syn på skatteklagenemnda i dag contra før ROS?
18. Ditt syn på maktfordelingen mellom partene – tanker? Påvirkninger i arbeidet?
19. Syn på rapporten fra Riksrevisjonen fra 2010?
20. Syn på rettssikkerhet (for skattyter)? Blir det tilstrekkelig ivaretatt?