

men slik at en avkastningsverdimetode skulle anvendes dersom det er klart at avkastningsverdien av anlegget er lavere enn den verdien substansverdimetoden gir anvisning på i takseringsperioden, se f.eks. LKAB II-dommen Rt. 2007 s. 149 hvor det i avsnitt 50 flg. heter:

«Samlet sett oppfatter jeg høyesterettspraksis slik at unntaksregelen som åpner for å bygge på avkastningsverdien, både inneholder en bevisregel og en materiell regel: For at avkastningsverdien skal kunne komme i betraktning, må verdien kunne beregnes med en rimelig grad av sikkerhet. Dessuten må det være en klar forskjell mellom substansverdien og avkastningsverdien før avkastningsverdien skal legges til grunn. Hvor mye lavere avkastningsverdien må være, er imidlertid vanskelig å angi mer eksakt utover det som følger av Hydro-dommen, nemlig at det må være temmelig åpenbart at det i takstperioden ikke kan regnes med lønnsom drift. [...]» (min understrekning)

Ved lovendringen 17. desember 2017 som trer i kraft med virkning for skatteåret 2019, er verdsettelsesregelen inntatt i eiendomsskatteloven § 8A-2(2), og lyder:

«Verdet av vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal setjast til teknisk verde, eller avkastningsverde når det gir best uttrykk for verdet.» (min understrekning)

Lovteksten gir anvisning på en lavere terskel enn tidligere for å anvende avkastningsverdien. I lovforarbeidene Prop. 1 LS side 116 heter det imidlertid:

«For vindkraftanlegg og anlegg omfattet av særskattereglne for petroleum, som ikke skal være omfattet av de nye reglene for avgrensning av eiendomsskattegrunnlaget, foreslås det at gjeldende verdsettelsesmetode opprettholdes.» (min understrekning)

Det er etter dette uklart hvilke krav til bevis det skal oppstilles for at en avkastningsverdi kan anvendes i stedet for en substansverdivurdering.

Klage og søksmål⁵

Overgangsreglene innebærer at eiendomsskattegrunnlaget som fastsettes for 2018 sammen med eiendomsskattegrunnlaget

⁵ For en mer detaljert fremstilling viser vi til vår artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 7 /2017.

for 2019, vil danne grunnlaget for eiendomsskatten i overgangsperioden. Det er derfor viktig at eiendomsskattegrunnlagene fastsettes riktig.

I departementets uttalelse er det lagt til grunn at det i hele overgangsperioden kan klages over eiendomsskattegrunnlaget selv om dette er beregnet på grunnlag av eiendomsskattetaksten i 2018 og 2019. Trolig må det i departementets uttalelse innfortolkes en forutsetning om at det ikke er klaget over samme forhold tidligere, jf. eiendomsskatteloven § 19 (1).

Er eiendomsskattegrunnlaget fastsatt uriktig, kan klageorganet og domstolene prøve verdsettelsen som ligger til grunn for eiendomsskattekravet. Domstolene har full prøvelsesrett og kan derfor prøve selve verdsettelseskjønnen⁶. Domstolene vil imidlertid ikke oppheve vedtaket dersom verdsettelseskjønnen synes godt overveiet og begrunnet.

⁶ Statnett II-dommen, HR 2017-1258A avsnitt 55.

Skatteklagenemnda – flere endringer nødvendig

Regjeringen har sendt på høring et forslag om justeringer av den nye Skatteklagenemndsordningen med tiltak for å redusere restansene. Dette er nødvendig og bør anbefales. Spørsmålet er om forslaget går langt nok.



Advokat
Maj Hines
Medlem av Skatteklagenemnda

Forslaget innebærer at klager på ilagt tvangsmulkt etter a-opplysningsloven og saker med klagegjensstand av lav verdi overføres til Skattedirektoratet. Tiltaket er nødvendig selv om forslaget innebærer at enkelte saker vil bli klagebehandlet av samme etat som fattet vedtak i første instans.

God ordning

Den nye Skatteklagenemnda ble etablert 1. juli 2016 og har nå virket i 1,5 år. Intensjonen med ordningen var styrket rettsikkerhet for klagerne, mer kompetente nemndsmedlemmer og samlet og mer effektiv behandling. Ordningen innebar at en rekke særnemnder ble lagt inn under en felles Skatteklagenemnd. Blant annet opphørte den tidligere Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA).

Ideen om en felles Skatteklagenemnd er god. Flere av målsettingene er også opp-

nådd; sekretariatet som forbereder sakene for nemnda er uavhengig av skattekontorene, det lages bedre innstillinger til nemnda, nemndmedlemmenes fagkompetanse er styrket og felles klagebehandling av saker som angår skatt og merverdiavgift, har bidratt til mer enhetlig klagebehandling.

Den nye klageordningen har også svakheter. Store restanser og lang saksbehandlingstid på skattekontorene og i sekretariatet er en åpenbar flaskehals. Regjeringens høringsforslag for å redusere sakstilfanget

er derfor et skritt i riktig retning. I tillegg bør også andre tiltak gjennomføres for å styrke ordningen.

Skattekontorenes rolle bør begrenses

Ved tidligere klageordning ble sakene for de ulike klagenemndene forberedt og innstilling utarbeidet ved skattekontorene. Selv om hovedregelen etter hvert ble at innstillingene skulle skrives av andre saksbehandlere enn de som hadde fattet opprinnelig vedtak, ble det stilt spørsmål ved graden av uavhengighet og reell fornyet vurdering ved saksbehandlere tilknyttet samme kontor og etat. Et viktig utgangspunkt ved utforming av den nye Skatteklagenemnda var derfor prinsippet om selvstendig vurdering av klagen i et uavhengig sekretariat.

Når Skattekontoret mottar klager etter den nye nemndsordningen, skal skattekontoret fortsatt foreta en fornyet vurdering av om vedtaket skal opprettholdes. Dersom skattekontoret opprettholder vedtaket, skal klagen oversendes sekretariatet med en redegjørelse av de faktiske og rettslige forhold i saken. Denne redegjørelsen fra skattekontoret inngår som saksopplysning for videre behandling i sekretariat og nemnd.

Mye tyder på at skattekontorenes oppgaver og tidsbruk i klageprosessen ikke er blitt tilstrekkelig redusert i den nye klageordningen. Det hevdes at skattekontorene i praksis fortsatt lager ferdige utkast til klagevedtak, noe som var vesentlig å unngå ved å etablere et eget, uavhengig sekretariat for den nye Skatteklagenemnda. I tillegg medfører den omfattende behandlingen av klagen ved skattekontorene at saksbehandlingstiden samlet blir mye lengre enn under den tidligere klageordningen. For enkelte saker kan det gå opp mot ett år fra klage mottas av skattekontoret til saken oversendes sekretariatet til Skatteklagenemnda.

Det bør settes en frist for skattekontorets behandling av klagen, samt gjøres en presisering av at skattekontorets rolle er å vurdere omgjøring og redegjøre for saken på et overordnet nivå. Formålet med skattekontorets vurdering bør være å foreta en rask, fornyet vurdering av om vedtaket opprettholdes før saken videresendes til sekretariatet. Dette tilsier at det bør settes en kort frist fra klagen mottas til den må oversendes sekretariatet.

Skattebegrensningsaker bør ut av nemnda

En sakstype som ikke er omtalt i høringsforslaget, men som bør løftes ut av Skatteklagenemnda, er saker om skattebegrensning. Overgangen til ny Skatteforvaltningslov innebar at søknader om skattebegrensning etter skattelovens § 17–4 som følge av lav skatteevne nå behandles av Skatteklagenemnda. Sakene ble tidligere behandlet av namsmannen med klage til Skattedirektoratet. Noen av disse sakene kan muligens tas ut av nemnda som følge av en begrensning mot klager av lavere verdi. Imidlertid er det for disse sakene sakens art, og ikke klagegjensstandens verdi, som gjør dem lite egnet for nemndsbehandling.

At sakene om skattebegrensning er lite egnet for nemndsbehandling skyldes kombinasjonen av utpreget skjønn rundt sosiale og økonomiske forhold, begrenset med saksopplysninger og at sakene gjelder skattepliktige som knapt er kjent med at saken behandles som «klage» på skatteoppgjøret og at behandlingen skjer i en nemnd. Flerparten av skattepliktige opplever at de «søker» om skattebegrensning. Ofte skjer dette når skatten skal betales og lenge etter at klagefristen er utløpt. Begrensede saksopplysninger innebærer videre at denne typen «enkle» saker ofte undergis forenklet og summarisk behandling ved utstrakt bruk av gjenbruk og maler. En konsekvens av dette kan være svekket rettsikkerhet for klagerne.

Administrative utfordringer

I tillegg til store utfordringer med restanser og lang behandlingstid, har overgangen etter min mening innebåret en svekket klageordning i saker som gjelder merverdiavgift. Bakgrunnen er lang saksbehandlingstid og begrenset innslag av merverdiavgiftskompetanse ved behandling i stor avdeling. Vurderingen er basert på erfaring med å sitte som medlem både i ny Skatteklagenemnd og tidligere Klagenemnda for merverdiavgift (KMVA).

Hittil har mengden merverdiavgiftssaker i nemndas to særavdelinger for merverdiavgift vært begrenset, mens det generelle sakstilfanget er høyt og økende. Hovedtyngden av saker i særavdelingene for merverdiavgift har vært skattebegrensning og tvangsmulkt og ikke merverdiavgift. Dette var ikke intensjonen da særavdelingene i nemnda ble etablert. Samtidig fremgår det at saksbehandlingstiden for tyngre saker som sorterer under særavdelingene, kan bli

opptil to år! Sekretariatet opplyser at noe av årsaken til dette er at «tunge» saker har blitt liggende som ledd i arbeidet med «maler» og dugnader for å få enklere saker unna.

Sjelden at dissens «overlever»

Når det gjelder merverdiavgift, er svakheten ved behandlingen i Skatteklagenemnda i hovedsak knyttet til behandlingen i stor avdeling. Når saker kommer til skriftlig behandling i alminnelig avdeling i Skatteklagenemnda, skal saken videre til behandling i stor avdeling dersom minst ett av de tre medlemmene er uenig i sekretariatets innstilling. Stor avdeling består av fem medlemmer og behandlingen skjer i et fysisk møte. To av de fem medlemmene i stor avdeling er alltid Skatteklagenemndas leder og nestleder. De øvrige tre medlemmene er tilfeldig valgt ut fra nemndas 17 avdelinger. Oftest behandles saker i stor avdeling uten at dissenterende medlem fra behandlingen i alminnelig avdeling selv deltar og får presentere og forklare sin dissens. Resultatet er at en dissens i saker om merverdiavgift sjelden «overlever» behandling i stor avdeling.

Minst tre av de fem som deltar ved behandling av tyngre merverdiavgiftsrettslige saker i stor avdeling, bør derfor ha erfaring med merverdiavgift. For å oppnå dette bør saker som skal opp i stor avdeling i størst mulig grad fordeles på sakstype før behandling.

Endret organisering av nemndsmøtene

Videre frykter jeg at leder og nestleder i Skatteklagenemnda samlet kan få for stor innflytelse ved behandlingen i stor avdeling. Oppgaven med å lede møtene i stor avdeling kan også av ressurs hensyn fordeles mellom leder og nestleder. På denne måten kan det avvikles flere fysiske møter i stor avdeling som kan bidra til å bygge ned restanser, og man unngår at leder og nestleder samlet får for stor innflytelse ved voteringen.

Sist og ikke minst bør dissenterende medlem i alminnelig avdeling gis mulighet til å presentere og forklare sin dissens i møtet i stor avdeling. Om det ikke er praktisk mulig med fysisk deltagelse, bør det åpnes for fjerndeltagelse. Samlet vil disse tiltakene bidra til styrket rettsikkerhet, kortere saksbehandlingstid og reduserte restanser og styrket tillit til klagebehandlingen – for alle sakstyper.