

EØS-saker i skatteklagenemnda

Betenkelige retts-sikkerhetsspørsmål

Jeg skal i denne artikkelen omtale saksbehandlingen i EØS-saker og den konkrete saksbehandlingen i to konkrete saker. I begge sakene anmodet skattyterne om møterett for skatteklagenemnda og at nemnda innhentet råd fra EFTA-domstolen om hjelp til tolkningen av gjeldende EØS-rett, men nemndas ledelse avslo begge anmodningene.



Advokat
Øyvind Hovland
ITS partner Ernst & Young
Advokatfirma

Etter min mening viser disse to sakene at saksbehandlingen i EØS-saker reiser betenkelige rettsikkerhetsspørsmål og at saksbehandlingen kan være rettsstridig etter EØS-avtalen. Dessuten er det min mening at nemnda i begge sakene begikk saksbehandlingsfeil ved ikke å innvilge skattyterne møterett for nemnda.

Et viktig formål bak den nye klagenemndsordningen på skatteområdet er å styrke klageordningen (nemndas uavhengighet), styrke rettssikkerheten og bidra til at skattyternes tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte styrkes. Det fremgår også at hensynene til effektiv saksbehandlingstid og forsvarlig kostnadsramme (effektiv ressursutnyttelse) er tillagt vekt ved utformingen av reglene.¹

Nektelse av møterett for skatteklagenemnda – saksbehandlingsfeil

Skattyter kan ikke kreve å få møte i nemnda, men nemndas leder eller nestleder skal kunne bestemme at skattyter skal ha adgang til å møte.²

Sekretariatet skal møte når nemnda i stor avdeling avgjør saker i møte.³ Det fremgår av forarbeidene at sekretariatets deltakelse i utgangspunktet skal være av administrativ karakter og begrenses til å presentere saken på overordnet nivå og gi faktiske opplysninger.⁴ Sekretariatets møterett er ikke ment å brukes til å gi nemnda noen utførlig redegjørelse for sekretariatets syn på omtvistede spørsmål i saken da dette normalt skal komme til uttrykk i innstillingen til vedtak. Basert på disse forutsetningene er det generelt heller ikke nødvendig for skattyter å være til stede i møtene.

Det fremgår imidlertid av forarbeidene at skattyter må innvilges møterett i følgende situasjon: «Dersom det er behov for at sekretariatet skal gi en mer utførlig vurdering av klagesaken, tilsier hensynet til skattyters rettssikkerhet at han eller hun gis tilsvarende anledning til å møte og gi uttalelse.»⁵ En slik møterett i sakens avsluttende fase er et utslag av det grunnleggende kontradisjonsprinsippet. Etter min mening burde møteretten i slike situasjoner ha vært regulert i forskriften.

I konsernforskriftsaken stilte sekretariatet med fire personer i møte i stor avdeling, herunder en spesialutreder. I rentebegrensningssaken stilte sekretariatet med tre personer, herunder sam-

me spesialutreder. Skattyterne ble for øvrig ikke i forkant av møtet i nemnda informert om at sekretariatet ville stille med så mange personer i møtet.

Det er således klart at skatteklagenemndas ledelse har begått en saksbehandlingsfeil ved ikke å innrømme skattyterne møterett i disse to sakene.⁶

Nektelse av anmodningene om å be EFTA-domstolen om råd

Skattyters anmodning om at nemnda burde innhente råd fra EFTA-domstolen ble som nevnt ikke etterkommet. Skatteklagenemnda gav ingen begrunnelse, men konstaterte kort at det ikke var behov/nødvendig å anmode EFTA-domstolen om råd. I rentebegrensningssaken anførte nemnda dessuten i en kort merknad i møteprotokollen, at det under henvisning til EU-domstolens dom i sak C-274/14 Banco de Santander, kan være tvil om skatteklagenemnda kvalifiserer som «domstol» i EØS-rettslig forstand, som er et vilkår for å kunne anmode om tolkningsuttalelse fra EFTA-domstolen.

Jeg skal først drøfte spørsmålet om klagenemnda kvalifiserer som en «domstol» i EØS-rettslig forstand og

1 Prop. 1 LS (2014–2015) punktene 13.1, 13.3 og 13.6.2.

2 Skatteforvaltningsforskriften § 2-8-6 (2).

3 Skatteforvaltningsforskriften § 2-8-9 (2).

4 Prop. 1 LS s. 208.

5 Prop. 1 LS s. 208.

6 I begge sakene anførte skattyterne som begrunnelse for møterett, at deres EØS-rettslige anførsler ikke i tilstrekkelig grad var reflektert i sekretariatets innstilling til vedtak, og at dette begrunnet et behov for skattyter til å supplere sine skriftlige anførsler gjennom en muntlig redegjørelse, samt at begge sakene reiser kompliserte EØS-rettslige spørsmål.

De to omtalte EØS-sakene

I den ene saken, som omhandlet inntektsårene 2013 og 2014, konkluderte nemnda med at etableringsfriheten i EØS-avtalen artikkel 31, jf. artikkel 34, ikke kan tolkes slik at den tillater grenseoverskridende konserninterne overføringer fra norske konsernselskap til konsernselskap hjemmehørende i en annen EØS-stat etter skatteloven (sktl.) § 11-21, jf. konsernforskriften § 11-21-1 (konsernforskriftsaken).

I den andre saken, som gjaldt inntektsåret 2015, konkluderte nemnda med at etableringsfriheten ikke tillater at norsk datterselskap kan kreve fradrag for armlengderenter på konsernintern gjeld til konsernselskap i en annen EØS-stat, jf. sktl. § 13-1, med den konsekvensen at rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41 kom til anvendelse (rentebegrensningssaken).

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) åpnet i 2014 traktatbruddsak mot Norge angående lovligheten av rentebegrensingsregelen i sktl. § 6-41 (slik den lød i 2014). 25. oktober 2016 sendte ESA en grunngitt uttalelse (Reasoned Opinion) til Finansdepartementet hvor ESA konkluderte med at rentebegrensingsregelen var i strid med etableringsfriheten.

I sitt tilsvarende av 31. januar 2017 opprettholder Finansdepartementet sitt syn om at regelen ikke er i strid med EØS-retten, samtidig som departementet informerer ESA om at det vurderes å utvide regelen til å omfatte ekstern gjeld, men å innføre unntaksregler for å skjerme ordinære lån. Slike unntaksregler ble innført med virkning fra 2019. Som følge av dette besluttet ESA å innstille trak-

tatbruddsaken mot Norge, jf. ESAs avgjørelse av 3. juli 2019.

I forhold til konsernforskriftsaken er det slik at den tidligere skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) i 2013 fattet vedtak («2013-vedtaket») i en tilsvarende sak hvor nemnda kom til motsatt resultat og således konkluderte med at etableringsfriheten måtte tolkes slik at den tillot et norsk morselskap å anvende konsernforskriften på grenseoverskridende overføring av eiendel til et datterselskap i en annen EØS-stat, jf. Utv. 2014 s. 702. Skattedirektoratet i samråd med Finansdepartementet vurderte om vedtaket skulle påklages til Riksskattenemnda, men valgte å ikke påklage 2013-vedtaket.

deretter om nemnda burde ha anmodet EFTA-domstolen om råd.

Skatteklagenemndas status som «domstol»

EFTA-domstolen har tidligere konkludert med at den tidligere skatteklagenemnda ved SFS kvalifiserte som en «domstol» etter Overvåkings- og domstolavtalen (ODA) artikkel 34.⁷ EFTA-domstolen konkluderte etter en helhetsvurdering med at nemnda hadde «status som er tilstrekkelig atskilt og uavhengig fra Sentralskattekontoret som fattet det påklagede vedtaket».⁸

Det må således være klart at gjeldende skatteklagenemnd i enda sterkere grad enn den tidligere skatteklagenemnda ved SFS kvalifiserer som en «domstol». Det vises i denne sammenheng bl.a. til de strengere kravene til medlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn, etableringen av det uavhengige sekretariatet, nemndas vedtak kan ikke overprøves av Riksskattenemnda (som er opphevet) og uttalelsene i forarbeidene om skattyters møterett i nemnda for det

tilfellet sekretariatet stiller «mannsterke» i møte (og dermed bidrar til å styrke nemndas upartiskhet).

EU-domstolen konkluderte i Banco de Santander med at en spansk sentral ankenemnd for skattesaker (TEAC) ikke hadde status som en «domstol» fordi TEAC ikke oppfylte kravet til uavhengighet. Grunnen er at nemndsmedlemmene ble oppnevnt for en tidsbegrenset periode, men ikke var uavsettelige da det samme organet som oppnevnte medlemmene når som helst kunne avsette medlemmene og dette dessuten rent faktisk hadde funnet sted.⁹

Dessuten kunne TEACs avgjørelser i visse situasjoner påklages av generaldirektøren til en egen avdeling innenfor TEAC, hvor noen av medlemmene hadde sterke institusjonelle forbindelser til skatte- og avgiftsmyndighetene; i tillegg var generaldirektøren medlem av begge organene. En slik mulig klage av TEACs avgjørelse til overordnet organ var dermed «likely to exert

pressure on the TEAC and thus to cast doubt on its independence as well as its impartiality».¹⁰ Dette betyr at reglene som gjelder TEAC på vesentlige og avgjørende punkter skiller seg fra reglene som gjelder for skatteklagenemnda.

Et annet spørsmål er om det forhold at staten kan reise søksmål om lovligheten av nemndas vedtak mot skatteklagenemnda ved dens leder, er egnet til å svekke uavhengigheten i en slik grad at nemnda etter den nye klagenemndsordningen ikke lenger har status som «domstol».¹¹ Dette er en endring i forhold til tidligere ordning hvor Skattedirektoratet kunne bringe nemndsvedtak inn for Riksskattenemnda.

Det fremgår av forarbeidene at Skattedirektoratet nokså sjeldent benyttet adgangen til å bringe saker inn for Riksskattenemnda og at departementet antar «at behovet vil bli ytterligere redusert ved forslaget om en landsdekkende nemnd med høy faglig kompetanse og muligheten for å behandle

⁷ De forente saker E- 3/13 og E-20/13 Fred Olsen.

⁸ Fred Olsen premiss 71.

⁹ Banco de Santander-premissene 58-60 og premissene 23 og 24 i generaladvokatens betenkning i samme sak.

¹⁰ Banco de Santander-premissene 73-76.

¹¹ Skatteforvaltningsloven § 15-2 (1).

faglig kompliserte og prinsipielle saker i stor avdeling.»¹² I forarbeidene understreker departementet også «at bestemmelsen er ment som en sikkerhetsvinkel som bare bør benyttes i helt spesielle tilfeller.»¹³ I forarbeidene uttales at dette kan være aktuelt for «saker som reiser viktige prinsipielle spørsmål, og saker som gjelder gjennomføringen av EØS-regelverk».¹⁴

Sett i lys av alle de tiltakene som er innført for å styrke og sikre nemndas uavhengighet og upartiskhet, er det etter min oppfatning klart at nemnda i tilstrekkelig grad oppfyller kriteriene til uavhengighet og upartiskhet som fremgår av EFTA-domstolens rettspraksis. Det nevnes i denne sammenhengen at EFTA-domstolen i Fred Olsen også konkluderte med at den tidligere nemnda ved SFS hadde status som domstol selv om nemndas vedtak kunne bringes inn for Riksskattememnda.¹⁵

Dette forutsetter imidlertid at skatteklagenemnda i det minste opptrer lojalt i forhold til reglene om skattyters møterett for nemnda og reglene om foreleggelse for EFTA-domstolen. Dette blir enda viktigere gitt Finansdepartementets forarbeidsuttalelse om at det kan bli aktuelt for staten å bringe nemndsvedtak som gjelder gjennomføringen av EØS-regelverk inn for domstolene. Videre forutsetter dette at bevilgende myndigheter stiller til disposisjon finansielle ressurser slik at nemnda effektivt kan forsvare seg mot eventuelle søksmål fra staten.

Burde ha anmodet EFTA-domstolen om råd

Det fremgår av ODA artikkel 34 at enhver domstol i en EØS-stat kan anmode EFTA-domstolen om rådgi- vende uttalelser om fortolkningen av EØS-avtalen dersom den finner det

«nødvendig» for å kunne avsi dom. Uttrykket «nødvendig» tolkes ikke strengt. Kjernen er at det må foreligge et uavklart EØS-rettslig tolknings- spørsmål av betydning for avgjørelsen i saken. Utover dette beror spørsmålet om foreleggelse på et hensiktsmessig- hetsskjønn.

Det er naturlig for skatteklagenemnda å se hen til Domstoladministrasjonens Veileder om foreleggelse for EFTA-domstolen av mars 2018, som skal være til hjelp for dommer i saker der foreleggelse for EFTA-domstolen er aktuelt.

Veilederen punkt 5.6 inneholder en oversikt over hvilke momenter som er relevante ved denne hensiktsmessig- hetsvurderingen. Disse momentene tilsier at skatteklagenemnda burde ha anmodet EFTA-domstolen om råd i de to sakene.

Det er dessuten uforståelig at skatteklagenemndas ledelse nektet møterett i disse to sakene all den tid konsernfor- skriftsaken også omhandlet spørsmålet om å fravike nemndas 2013-vedtak, mens rentebegrensningssaken omhandlet spørsmålet om å fravike ESAs grunngitte uttalelse. Som jeg vil komme tilbake til nedenfor, er det dessuten en kjensgjerning at ESA – i motsetning til nemnda og sekretariatet – har ekspertkompetanse på EØS-retten. Skatteklagenemnda drøfter i konsernfor- skriftsaken betydningen av 2013-vedtaket og konkluderer med at 2013-vedtaket ikke kan legges til grunn som gjeldende rett i inntektså- rene 2013/2014 slik som påstått av skattyter. Dette underslår imidlertid det forhold at skattyter aksepterte at 2013-vedtaket ikke gav uttrykk for en tilstrekkelig langvarig administrativ praksis, men at 2013-vedtaket i kraft av sitt overbevisende EØS-rettslige resonnement måtte tillegges vekt i saken. Skatteklagenemnda har dessuten ikke på et eneste punkt begrun- net hva den mener som angivelig er feil ved skatteklagenemndas EØS- rettslige resonnement i 2013-vedtak.

Veilederen punkt 7 drøfter på hvilket tidspunkt i saken foreleggelse bør skje. Det uttales bl.a. at det i saker hvor de EØS-rettslige problemstillingene er tilstrekkelig klarlagt, kan være hen- siktsmessig å be EFTA-domstolen om råd så tidlig som mulig i saken, siden en tolkningsuttalelse fra EFTA-dom- stolen kan føre til at saken løses, og søksmålet faller bort.

Se i denne sammenheng også Hugo Matre: «Dersom skatteklagenemndene selv får den nødvendige korreksjon, vil de som administrative organ kunne foreta riktig ligning umiddelbart. For skattytere med EØS-rettslige innsigel- ser vil det være ressursbesparende å få de ønskende avklaringer ved den administrative behandling.»¹⁶

En grundig behandling av skatteklage- nemnda vil redusere antallet saker som går til domstolene. Dette er viktig for å redusere ressursbruken som skatt- yterne, skatteetaten og domstolene påføres gjennom søksmål.

Finansdepartementets instruks

Det fremgår av skattekontorets kon- torvedtak i rentebegrensningssaken, at skattekontoret ved sin EØS-rettslige vurdering har ansett seg bundet av instruks fra Finansdepartementet, se rammesak: «Anførselen om EØS-strid er en anførsel om skattemyndighetenes lovanvendelse. For slike anførsler er skattekontoret underlagt instruks om å

¹⁶ Skatterett 2012 nr. 3, Skatteklagenemndene og EFTA- domstolen.

¹² Prop. 1 LS s. 202.

¹³ Prop. 38 L (2015–2016) s. 231.

¹⁴ Prop. 38 L s. 233.

¹⁵ Det vil potensielt kunne hevdes at en slik søksmålsad- gang indirekte vil kunne medføre risiko for at nemnda fatter «statsvennlige» vedtak i EØS-saker for dermed å unngå søksmål fra staten. Den mulige ytre «trussel» som ligger i at staten kan bringe nemndsvedtak som går staten imot inn for domstolene, er imidlertid etter min mening for fjernt til å hevde at nemnda ikke har den nødvendige uavhengighet og upartiskhet i EØS-rettslig forstand.



Skatteklagenemnda burde ha anmodet EFTA- domstolen om råd.

Finansdepartementets instruks

Finansdepartementets instruks er gjengitt i Skatte-ABC 2019/2020 under «Utland – EØS-retten og forholdet til norsk skatterett» punkt 5 og 6:

«5 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten er avklart:

I de tilfeller hvor det er avklart at en skatteregel er i strid med EØS-retten, enten ved rettskraftig dom eller ved uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal skattleggingen basere seg på at den norske skatteregelen skal stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen, så langt denne rekker. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.

6 Skattleggingen der forholdet til EØS-retten ikke er avklart.

Påberoper skattyter seg at en norsk skatteregel er i strid med EØS-retten og motstridsspørsmålet ikke er avklart gjennom rettskraftig dom eller uttalelse fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet, skal den norske skatteregelen legges til grunn. Med mindre EØS-anførslene er åpenbart ubegrunnede, skal saken forelegges Skattedirektoratet, som avgjør spørsmålet i samråd med Finansdepartementet. Se FIN 30. mars 2006 i Utv. 2006/754.»

I forordet til Skatte-ABCen fremgår: «Det er en helt sentral oppgave ved skattefastsettingen å oppnå en lik skattemessig behandling av like tilfeller. Det er derfor en forutsetning at de anvisninger som her er gitt følges av hele skatteetaten. Eventuelle avvik må begrunnes konkret.»

Siden motstridsspørsmålet i disse to EØS-sakene verken er avklart gjennom rettskraftig dom eller uttalelse fra Finansdepartementet/Skattedirektoratet, fremgår det av instruksene at skattekontoret «skal» legge «den norske skatteregelen» til grunn. Dette må nødvendigvis bety at skattekontoret i praksis må innrette sin EØS-rettslige argumentasjon slik at det ikke oppstår noen motstrid mellom frihetene i EØS-avtalen og den norske nasjonale regelen.

Konsekvensen av instruksene er dermed at skattyter aldri vil kunne vinne frem overfor skattekontoret. Dette er et brudd på det grunnleggende prinsippet om totrinnsbehandling som skal sikre riktige materielle avgjørelser. Dette i motsetning til saksbehandlingen av skattesaker som ikke involverer EØS-rett.

Egnet til å så tvil om nemndas uavhengighet

Det sentrale spørsmålet er om konsekvensen av instruksene i praksis også er egnet til å svekke tilliten til at sekretariatet og nemnda foretar en upartisk vurdering av EØS-klagesaker. Dette må sees på bakgrunn av at innholdet i skattekontorets redegjørelse til sekretariatet også er basert på instruksene.

I prinsippet er instruksene irrelevant for sekretariatets og nemndas EØS-rettslige vurderinger. Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 2-9, at skatteklagenemnda og sekretariatet er faglig uavhengige organer utenfor skatteetaten og at disse ikke kan instrueres av Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontorene.

I forarbeidene uttaler dog Finansdepartementet at skattekontorene også skal ha en rolle i klagebehandlingen: «Departementet holder fast ved at skattekontoret skal ha en rolle i klagesaksbehandlingen også dersom de kommer til at det påklagede vedtaket ikke skal omgjøres.»¹⁸

Denne involveringen i klagebehandlingen skjer typisk gjennom skattekonto-

følge det resultat som følger av den nasjonale skattelovgivningen, jf. instruks av 30. mars 2006 fra Finansdepartementet (publisert i Utv. 2006 side 754). Skattekontoret vil derfor redegjøre for departementets standpunkt, som følger av departementets brev (til ESA) av 4 juli 2016 og 31 januar 2017.»

Skattekontorets redegjørelse til sekretariatet var også utformet i tråd med innholdet i kontorvedtaket. Sekretariatet var også i det vesentlige enige i skattekontorets redegjørelse og innstillingen til vedtak var generelt utformet i tråd med innholdet i redegjørelsen. Skatteklagenemnda sluttet seg til innstillingen uten særmerknader.

I konsernforskriftsaken fremgår det ikke eksplisitt at skattekontoret har ansett seg bundet av instruksene fra Finansdepartementet, men det må antas at skattekontoret også i denne saken har ansett seg bundet av instruksene. I denne forbindelsen nevnes at konsernforskriften ble endret med

virking fra 2015 til også å tillate grenseoverskridende overføringer innenfor EØS-området. I forarbeidene til lovendringen i 2015 viser departementet også til 2013-vedtaket, men uttaler at dette ikke gir uttrykk for gjeldende EØS-rett.¹⁷ Skattekontoret la til grunn denne forarbeidsuttalelsen som ledd i sin argumentasjon i kontorvedtaket/redegjørelsen.

Sekretariatet foretok en egen og selvstendig vurdering i konsernforskriftsaken, og var også uenig i flere av skattekontorets EØS-rettslige anførsler. Sekretariatet/nemnda konkluderte bl.a. med at Finansdepartementets uttalelse i forarbeidene ikke kunne tillegges vekt fordi EU-domstolen, etter Finansdepartementets uttalelse i forarbeidene, har avsagt flere dommer hvor det fremgår at likviditetshensynet også gjør seg gjeldende når skattyter mottar vederlag. Utover dette er sekretariatet/nemndas EØS-rettslige resonnerement generelt i samsvar med skattekontorets resonnerement i redegjørelsen.

¹⁷ Prop. 120 LS (2014–2015) side 36.

¹⁸ Prop. 1 LS punkt 13.6.2.

rets redegjørelse til sekretariatet. Disse redegjørelsene kan være svært omfattende. Dette illustreres i konsernfor-skriftsaken hvor redegjørelsen var på hele 113 sider.¹⁹

Tilliten til at det treffes faglig sett «rik-tige» avgjørelser i nemnda vil i praksis bero vel så mye på sekretariatet som på nemnda. Det er sekretariatets syn på saken som skal komme til uttrykk i innstillingen til vedtak i nemnda. Dette er også reflektert i skatteforvalt-ningsforskriften § 2-8-9 (1) hvor det fremgår at nemndsmedlemmene som er enige i sekretariatets innstilling, kan vise til denne, mens de øvrige skal grunngi voteringen.

EØS-rettslige betraktninger

I EØS-klagesaker må sekretariatet som følge av instruksen nødvendigvis foreta en ytterligere selvstendig og grundig vurdering av saken fordi skattekontorets redegjørelse ikke fullt ut er basert på det grunnlaget som nemnda skal avgjøre saken på, siden redegjørelsen er forberedt ut fra det EØS-rettssynet som Finansdepartementet/Skattedirek-toratet har instruert om. Dersom sek-retariatet unnlater å gjøre dette, vil dette i sin tur indirekte kunne medføre at nemnda rent faktisk også fatter ved-tak ut fra det EØS-rettssynet som Finansdepartementet/Skattedirekto-ratet har instruert om.

EØS-avtalens hoveddel inneholder ikke uttrykkelige bestemmelser som stiller generelle krav til nasjonale for-valtningsmyndigheters organisering og saksbehandling.²⁰ Det generelle diskri-minerings- og restriksjonsforbudet som følger av hovedreglene om de fire frihetene og lojalitetsprinsippet i EØS-avtalen artikkel 3, som også retter seg mot nasjonale forvaltningsmyndighe-ter, setter imidlertid også en skranke for EØS-landenes forvaltningsrettslige autonomi, herunder forvaltningen av den norske skattelovgivningen, så

langt saksbehandlingsreglene er nød-vendige for å sikre materielle rettighe-ter under EØS-avtalen.²¹ Graden av ulempe som forskjellsbehandlingen innebærer, er uten betydning.²² Videre følger det av EU- og EFTA-domsto-lens rettspraksis, at det er tilstrekkelig at ulempen er egnet til å hindre utøv-elsen av EØS-rettigheter.

De nasjonale saksbehandlingsreglene i EØS-saker må således overholde EØS-rettens generelle prinsipper om ekviva-lens og effektivitet for å sikre skattyter-nes EØS-baserte rettigheter. Disse prinsippene innebærer at saksbehand-lingsreglene som gjelder EØS-rettslige klagesaker, må være minst like gunstige som de reglene som gjelder for klagesaker etter nasjonal skattelovgiv-ning (forbud mot nedprioritering av den nasjonale håndhevelsen av EØS-basert regelverk), og de må uansett ikke gjøre det uforholdsmessig vanske-lig å utøve EØS-baserte rettigheter.

Selv om saksbehandlingsreglene i klagesaker formelt sett er nøytrale, viser saksbehandlingen i disse to EØS-sa-kene at saksbehandlingsreglene for klagebehandling rent faktisk ikke er nøytrale når det gjelder de påberopte rettigheters opprinnelse. Hovedgrun-nen til dette er som nevnt at kombina-sjonen av Finansdepartementets instruks i EØS-saker, skattekontorets omfattende redegjørelser og uttalelsen i forarbeidene om at det kan bli aktu-elt å bringe EØS-rettslige vedtak som går staten imot inn for domstolene, indirekte er egnet til å så tvil om nemnda er tilstrekkelig uavhengig og upartisk. Dette illustreres spesielt i ren-tebegrensningssaken hvor skattekontoret eksplisitt uttaler at det er bundet av instruks, nemndas vedtak generelt bygger på kontorvedtaket/redegjørelsen, skattyter ble ikke innvilget møte-rett og nemnda – til tross for ESAs grunngitte uttalelse – avsto anmodnin-gen om å be EFTA-domstolen om råd. Det fremstår som uforståelig at skatte-klagenemnda – uten først å ha innhen-tet en rådgivende uttalelse fra EFTA-

domstolen – underkjenner en grunn-gitt uttalelse av ESA.

Begge sakene viser at sekretariatet i stor grad benyttet redegjørelsene i sin egen og videre saksbehandling, herun-der gjenbruk fra redegjørelsene. Etter min oppfatning innebærer kombina-sjonen av omfattende redegjørelser og sekretariatets omfattende bruk av rede-gjørelsene, en risiko for at skattyterne også vil anse sekretariatet som sin mot-part i motsetning til en upartisk tredjepart.

Det vises i denne sammenheng til Fred Olsen premiss 69 hvor det fremgår at regelverket som regulerer klage-nemndsordningen, må være egnet til å «fjerne enhver rimelig tvil hos utenfor-stående om at organet er upåvirket av ytre faktorer og nøytralt overfor de interesser som står mot hverandre».

Se også Haukeland/Mathisen s. 269: «Selv om det etter vår oppfatning rent faktisk ikke er grunnlag for å hevde at norske domstoler holder saker for seg selv for å kunne knesette en «stats-vennlig» tolkning av EØS-retten, bør man ikke være blind for at det kan tenkes å oppnå mistanke om dette i EU.»

Mangler tilstrekkelige forkunnskaper om EØS-rett

Det er en utfordring at verken sekreta-riatet eller nemnda objektivt sett har tilstrekkelige forkunnskaper om EØS-rett.

Sekretariatet forventes primært å utvikle et fagmiljø med høy «skatte- og avgiftsrettslig kompetanse», og har også lykket med dette.²³

Det å bygge opp et slikt fagmiljø er imidlertid noe annet enn å bygge opp et fagmiljø med tilstrekkelig kunnskap, kompetanse og erfaring innenfor EØS-retten, som er et eget autonomt regelverk som generelt griper inn i alle nasjonale rettsområder, hvorav skatte- og avgiftsområdet kun er eksempler på to rettsområder. Jeg er kjent med at sekretariatet gjør en hederlig innsats

19 I Oxford Researchs rapport, Gjennomgang av Skatteklagenemnda av 1 april 2019 («Oxford Rapporten») punkt 7.1.3, fremgår at rapportskriverne er skeptiske til slike omfattende redegjørelser og i punkt 8.1 fremgår at det som hovedtiltak anbefales at skattekontoret kun bør tilrettelegge saken, ikke utarbeidede redegjørelse.

20 EFTA-domstolens dom i sak E-1/04 Fokus Bank premiss 41.

21 Fokus Bank premiss 43.

22 Fokus Bank premiss 43.

23 Oxford Rapporten s. 49.



Det er en utfordring at verken sekretariatet eller nemnda objektivt sett har tilstrekkelige forkunnskaper om EØS-rett.

for å øke de ansattes kompetanse innenfor EØS-rett. Det er imidlertid etter min oppfatning visse strukturelle begrensninger som er til hinder for eller som vil kunne vanskeliggjøre realiseringen av en slik målsetting.

For det første er det en objektiv kjensgjerning at de som har et ønske om/behov for å tilegne seg slik kunnskap om EØS-rett, må investere betydelig tid/ressurser i å tilegne seg og å vedlikeholde slik kunnskap gitt den dynamiske rettsutviklingen på EØS-rettsområdet. For det annet må det antas at tilfanget av EØS-klagesaker i praksis sannsynligvis vil være begrenset, noe som i sin tur vil kunne være til hinder for at sekretariatet vil kunne tilegne seg tilstrekkelig spesialkunnskap om EØS-rett.

Det er også vanskelig å se for seg at skatteklagenemnda i stor avdeling i dagens situasjon kan fungere som et korrektiv til sekretariatet på EØS-rettens område, siden det ikke er særlig aktuelt med spesialisering i stor avdeling, se Oxford Rapporten s. 58: «I forarbeidene til etableringen av

nemnda så Finansdepartementet for seg også en spesialisering i nemndas organisering og arbeidsform og at dette ville kunne stille mindre krav til innstillingene fra sekretariatet. En slik spesialisering er ikke gjennomført, og nemndleder stiller spørsmål ved om dette er hensiktsmessig. Nemnda blir aldri bedre enn sekretariatet, og innstillingene er også viktig for skattyterne og deres oppfatning av rettsikkerhet, mener nemndsleder.»

Det vises i denne sammenheng også til Finansdepartementets brev av 20. januar 2020, som gjelder oppnevning av nye nemndsmedlemmer, og hvor det uttales at det vil «være en klar fordel om medlemmenes arbeidserfaring gjelder arbeid med skatte- og avgiftsspørsmål, men det er ikke noe krav om dette.»

Det fremgår av forarbeidene at de skjerpede kompetansekravene til nemndsmedlemmene «vil styrke skattyters rettssikkerhet og at nemndene vil bli bedre rustet til å korrigere skattekontorets rettsanvendelse og bevisbe-

dømmelse.»²⁴ Etter min oppfatning forutsetter en styrking av skattyters rettssikkerhet i EØS-klagesaker, at det oppnevnes medlemmer med ekspertkompetanse innenfor EØS-rett. Videre forutsetter dette at nemnda i relevante saker anmoder EFTA-domstolen om råd.

Finansdepartementet bør trekke tilbake instruksen

Endelig bør nevnes at Finansdepartementets instruks fra 2006 – sett i lys av NAV-skandalen – er moden for å bli trukket tilbake. Se i denne forbindelse også Statsministerens brev til alle statsrådene i november 2019 gjengitt i Aftenpostens nettartikkel 28. november 2019: «Denne saken viser alvorlige feil i praktiseringen av EØS-regelverket i norsk rett. For å forsøke å avdekke om tilsvarende feil har skjedd på andre områder og forhindre at nye feil skjer i fremtiden, har jeg bedt alle statsrådene gå gjennom sine sektorer, sier Solberg til avisen. Det skal også gjelde departementenes underliggende virksomheter, inkludert direktorater, etater og tilsyn.»

²⁴ Prop. 1 LS s. 209.