

## Noen aktuelle rettssikkerhetsspørsmål i skatteretten

Av professor Frederik Zimmer

*På bakgrunn av det pågående arbeidet med ny skatteforvaltningslov diskuteres en del aktuelle rettssikkerhetsspørsmål som med fordel kan tas opp i den sammenheng. Det argumenteres bl.a. for endringer i reglene om overprøving, om retten til å ta opp nye faktiske anførsler for domstolene, om bindende forhåndsuttalelser, om sakskostnader og om innbetaling.*

*Frederik Zimmer er født 1944, dr. juris 1978 og professor ved Institutt for offentlig rett, Universitetet i Oslo fra 1987.*

### 1. Innledning

Rettssikkerhet i skatteretten er naturligvis et gammelt tema, men i den senere tid har det fått ny aktualitet. Fokus på noen enkeltsaker og ikke minst på hvordan de fortsatt ganske nye skatteklagenemndene fungerer, har vært viktige grunner til dette. Finansdepartementet har startet et arbeid med en ny skatteforvaltningslov,<sup>1</sup> og det følgende kan ses som et innspill til dette.

En sentral målsetting med departementets arbeid, er å samle saksbehandlingsreglene for alle skatte- og avgiftsarter i én skatteforvaltningslov. Selv om rettssikkerhetshensyn er behørig nevnt, kan det ligge en fare i at den regeltekniske målsettingen er så uttalt. Det kan lede til at rettssikkerhetsspørsmålene får for liten oppmerksomhet, og det kan lede til at regler som skal ivareta rettssikkerhet, trekkes mot det minste felles multiplum som passer for alle skatte- og avgiftsarter. Ikke minst fordi departementet har valgt å utrede spørsmålene internt og ikke gjennom en komité, er det viktig at debatten om rettssikkerhetsspørsmål holdes varm mens arbeidet pågår.

En nærmere definisjon av begrepet rettssikkerhet er neppe nødvendig for formålet med denne artikkelen. Jeg forstår rettssikkerhet som et formelt begrep, der det sentrale er at saksbehandlingsreglene skal sikre holdbare løsninger iht. gjeldende rett innen rimelig tid, og at det er en rimelig grad av forutberegnelighet.<sup>2</sup> I praksis må rettssikkerhet ofte avveies mot effektivitet,

<sup>1</sup> Se Prop. 1 LS (2011–2012) pkt. 27.4.3 og finansministerens svar til stortingsrepresentant Gunnar Gundersen av 25. jan. 2012.

selv om det ikke alltid er motstrid mellom disse hensynene. At jeg her bare sporadisk kommer inn på effektivitetshensyn, innebærer ingen underkjenning av dette hensynet.

Artikkelen tar bare i helt begrenset grad opp rettssikkerhetshensyn som spesielt gjør seg gjeldende for tilleggsskatten.

## 2. Klageordning

Betydningen av en god og uavhengig klageordning kan i et rettssikkerhetsperspektiv vanskelig overvurderes. Omleggingen til skatteklagenemnder fra 2008 innebar forbedringer på visse punkter. Ikke minst er det en fordel at minst to tredjedeler av nemndene skal være jurister eller økonomer;<sup>3</sup> men dette garanterer ikke på noen måte at medlemmene er særlig drevne i skatterett.

Først og fremst må det nå gjøres noe med saksforberedelsen i klageomgangen. Hvordan man enn snur og vender på det, er det svært utilfredsstillende at saksforberedelsen for skatteklagenemnda finner sted ved det skattekontoret som fattet det vedtaket som det tale om å overprøve. Det er riktignok vanlig å skifte saksbehandler når klagebehandlingen skal forberedes. Men dette er langt fra tilstrekkelig til å sikre at saksforberedelsen innebærer en ny, uavhengig vurdering av saken. Det er flere grunner til dette. I kompliserte saker er ligningsvedtaket forankret i kontorets ledelse (eller bør iallfall være det), og også en ny saksbehandler er underordnet denne ledelsen. Saksbehandleren vil derfor lett føle et forventningspress ovenfra. Videre har det i debatten vært påpekt at det kan være psykologisk vanskelig å overprøve en kollega ved samme kontor. Og det har vært anført at dette kan få en viss karakter av profesjonskamp: Førsteinstansvedtaket er ofte forberedt av en ikke-jurist, mens saksbehandleren i klagesaken er jurist.

Organiseringen av saksforberedelsen må ses i sammenheng med den store betydningen saksforberedelsen antas å ha for utfallet i klagesaker. Lederen av skatteklagenemnda ved Skatt øst, Leif Villars-Dahl, sier om dette:

«Veldig mye av premissene for utfallet ligger i forarbeidet og det som legges i innstillingen til skatteklagenemndene.»<sup>4</sup>

2 Også Finansdepartementet legger et formelt begrep til grunn, i det vesentlige med samme innhold, Prop. 1 LS (2011–2012) pkt. 27.4.2.1. Formuleringen her om at «den enkelte skal være beskyttet mot overgrep og vilkårlighet fra myndighetenes side...» er riktignok i overkant uambisiøs, men skal neppe tas på ordet.

3 Forskrift 7. nov. 2007 nr. 1229 § 3.

4 Skattebetaleren nr. 6/2011 s. 17.

Videre må det ses i sammenheng med at medlemmene av klagenemndene gjennomgående ikke er skatteeksperter, og vel heller ikke tilbys noen opplæring, og derfor ofte vil ha begrenset mulighet til å overprøve innstillingen.<sup>5</sup> Endelig må det ses i sammenheng med at skattesaker behandles av alminnelige domstoler der dommerne ikke kan forventes å kunne skatterett. Om saken kommer skjævt ut i klagerunden, kan det også påvirke sakens gang for domstolene på en uheldig måte.

Den eneste tilfredsstillende løsningen er å utstyre skatteklagenemndene med eget sekretariat, uavhengig av skattekontoret og helst også av Skattedirektoratet og Finansdepartementet. Om det skal være ett felles sekretariat for alle nemndene eller én for hver nemnd, er et underordnet spørsmål.

Den umiddelbare motforestillingen mot en slik reform er vel at den vil koste. Til det er for det første å si at rettssikkerhet koster, men for det andre at det trolig vil koste mindre enn man umiddelbart skulle tro. For når skattekontorene avlastes arbeidet med å forberede klagesaker, blir det frigjort ressurser som kan overføres til det nye sekretariatet. Forutsetter man at tilstrekkelige ressurser brukes på klagesaksforberedelsen i dag, skulle det egentlig ikke bety noen økt ressursbruk av betydning. Samtidig vil en slik ordning innebære at saksbehandlerne ved det nye sekretariatet kan arbeide uavbrutt og uforstyrret med klagesaker. Det er en kjent sak at fremdriften i klagesaksbehandlingen i dag ikke sjelden stopper opp fordi saksbehandlerne blir opptatt med andre ting som (tilsynelatende) haster mer. En slik reform kan derfor lede til bedre fremdrift i klagesaksarbeidet og dermed også bedre effektivitet. Her er vi altså ved et punkt hvor det ikke er motstrid mellom hensynet til rettssikkerhet og effektivitet, men tvert om sammenfall.

Det blir en gedigen skuffelse hvis man heller ikke ved denne anledning finner en god løsning på saksforberedelsesspørsmålet.

### 3. Domstolskontroll

Spørsmålet om saksforberedelse i klagesaker kan med fordel ses i sammenheng med systemet for overprøving av skattevedtak overhodet. Som nevnt er det dommere i allmenne domstoler som behandler skattesaker. Man kan altså risikere at en sak ikke er tilstrekkelig uavhengig forberedt for skatteklagenemnda, og at den dommeren som får saken, ikke kan noe skatterett.

At skattesaker helt og holdent er overlatt til allmenne domstoler, er i en internasjonal sammenligning temmelig enestående. Andre land har gjerne

---

5 Villars-Dahl er inne på dette når han uttaler (loc. cit. note 4): «Personer uten fagbakgrunn har langt vanskeligere for å formulere en motstand eller en opposisjon mot innstillingen.»

enten egne forvaltningsdomstoler, som i for eksempel Sverige, Finland, Tyskland og Frankrike,<sup>6</sup> eller en egen skattedomstol (eller domstollignende forvaltningsorgan) som en første instans, som i for eksempel i Danmark, Storbritannia og USA.<sup>7</sup>

Et forslag om forvaltningsdomstoler i Norge, vil ganske sikkert være dødfødt. At dommere i Norge skal være allmennpraktikere, synes å høre til de fundamentale trekk i norsk dommerideologi, og man kan overraskes over at et system som det i vårt nærmeste naboland, synes å befinne seg helt under horisonten.<sup>8</sup>

Derimot burde et system i tråd med det danske – en Landsskatterett som et domstollignende forvaltningsorgan – ligge innenfor det muliges grenser. Vi kjenner modellen fra Trygderetten og også fra fylkesnemndene i sosialforvaltningen. Det dreier seg altså om et forvaltningsorgan med domstolslignende trekk, helt uavhengig av skatteforvaltningen. En rekke spørsmål må naturligvis utredes nærmere, og et rimelig første skritt kunne være å studere den danske ordning og de danske erfaringer nærmere.

#### 4. Nye faktiske anførsler for domstolene

Etter Høyesteretts praksis kan en skattyter ikke fremlegge nye fakta når saken står for retten, hvis han hadde oppfordring til å opplyse om dem under ligningsbehandlingen og således kan bebreides for at det ikke ble gjort.<sup>9</sup> Etter praksis gjelder dette ikke bare anførsler om nye faktiske forhold, men også nye bevis for faktiske forhold som har vært anført under ligningsbehandlingen.

Denne regelen kan etter omstendighetene lede til at domstolene må avsi dom på grunnlag av et faktisk forhold som den vet eller må anta er uriktig, og resultatet blir altså at domstolen tvinges til å avsi en materielt uriktig

6 Høyeste instanser i Sverige og Finland er Högsta förvaltningsdomstolen, i Tyskland Bundesfinanzhof, i Frankrike Conseil d'Etat.

7 Danmark: Landsskatteretten; Storbritannia: Special commissioners; USA: US Tax court.

8 Se for eksempel Kåre Lilleholt i Skatterett 1999 s. 291 («I alle høve tek ein til i feil ende dersom ein vil ha særdomstolar fordi reglane er for spesialiserte for dei vanlege domstolane. Da har ein gjeve upp for tidleg.») Se den interessante diskusjonen hos Sunniva Cristina Bragdø-Ellesnes: Overprøving av forvaltningsvedtak i Norge, Sverige og Frankrike, 2009, særlig s. 375 ff.

9 Se særlig Rt. 1988 s. 539, Rt. 1995 s. 1768, Rt. 1999 s. 1087, Rt. 2001 s. 1265, Rt. 2002 s. 509 og Rt. 2006 s. 404. Av nyere teori, se Gjems-Onstad og Matre (red.): Skatteprosess, 2011, s. 58 (ved Sveinung Fuglestad). Prinsippet gjelder imidlertid ikke ved fastleggelse av det faktiske grunnlaget for illeggelse av tilleggsatt, pga. de krav om EMK stiller, jf. Rt. 2002 s. 509.

dom, til skade for skattyteren. En regel med slike konsekvenser bør ha en god begrunnelse de lege ferenda. Selv om regelen neppe kan bestrides de lege lata, er det imidlertid ikke klart hvilken rettstanke den er basert på. De relevante høyesterettsdommene henviser til administrativ praksis, og senere dommer henviser til de tidligere.

Man kunne for det første tenke seg at regelen er utslag av et alminnelig prinsipp for domstolsprøving av forvaltningssaker. Men noe slikt prinsipp finnes neppe. To ferske høyesterettsdommer (fra utlendingsforvaltningen) gjelder spørsmålet om det kan tas hensyn til fakta som er inntrådt etter at vedtaket er fattet.<sup>10</sup> Problemstillingen forutsetter at man iallfall skal legge til grunn faktiske forhold som forelå da vedtaket ble fattet.

Det må derfor være mer spesifikt skatterettslige grunner til særregelen på skatterettens område. Da peker selvangivelsesprinsippet – og mer generelt: skattyterens ansvar for sakens opplysning – seg ut. Skattyteren har en vidtgående opplysningsplikt etter lignl. § 4-1. Men mislighold av opplysningsplikten kan ikke i seg selv være tilstrekkelig grunn til se bort fra nye fakta og bevis; det ville være å sanksjonere mislighold av opplysningsplikt med materielt galt dom.<sup>11</sup> Begrunnelsen må være at skattyteren ville få en mulighet til å «utporsjonere» informasjon om faktum etter som han ser seg tjent med det.<sup>12</sup>

Dette er utvilsomt et viktig hensyn. Men for det første vil slikt innebære at det er gitt ufullstendige opplysninger som kan gi grunnlag for tilleggs-

10 Rt. 2012 s. 667 og Rt. 2012 s. 1985 (plenum). Resultatet i plenumsdommen ble at det ikke skal tas hensyn til slikt faktum.

11 Jf. begrunnelse for å oppheve regelen om at klageretten falt bort i slike tilfeller, Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 8.6.2: «Omsynet til skattytarane taler i mot regelen om at skattytar ikkje kan krevje at klage over likninga blir handsama. Klagerett på likninga er ein sentral garanti for skattytar sin rettstrygging, og departementet ser det som *prinsipielt lite heldig at bortfall av ein prosessuell rett blir brukt som sanksjon*. Sjølv om skattytar sin opplysningsplikt overfor likningsstyresmaktene er grunnleggjande og viktig, er inngrep i skattytar sin rett til å få handsama ei klage over likninga etter departementet sin oppfatning ikkje eit egna verkemiddel ved brot på denne plikten.» (Uthevet her.) Se i denne sammenheng også tredjevoterende (riktignok i mindretall) i Rt. 2012 s. 1985 avsnitt 228: «Det er ein grunnleggjande målsetning for all sivilisert rettergang å legge til rette for at saken blir opplyst på ein slik måte at flest mulig av de avgjørelser som blir truffet, er materielt riktige, jf. tvisteloven § 1-1.»

12 Et tilspisset – for tilspisset etter min mening – uttrykk for dette synet finner man i Aarbakke: Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger, i Bratholm m.fl. (red.): Samfunn Rett Rettferdighet. Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, 1986, s. 774 på s. 782: «Hele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis en feil som nevnt [feil som har sin årsak i at skattyteren ikke har oppfylt sin opplysningsplikt] skulle tillegges virkning.»

skatt eller straff.<sup>13</sup> Og for det annet er det slående at de høyesterettsdommene som foreligger om spørsmålet, stort sett ikke gjelder tilfeller hvor skattyteren har opptrådt slik; av de sentrale dommene på området er det egentlig bare i Rt. 1995 s. 1768 det synes å ligge til rette for en slik betraktning.<sup>14</sup> De øvrige sakene er enten preget av slurv fra skattyterens side eller at skattyteren i kompliserte forhold ikke tilstrekkelig tidlig er blitt klar over relevansen av opplysningen.<sup>15</sup> Dessuten gjelder de fleste tilfellene nye bevis for tidligere anførte forhold og ikke anførsel av nye fakta. Samlet synes derfor regelen å stå rettspolitisk ganske svakt.

Det er flere argumenter. På ligningsstadiet kan det være uklart for skattyteren hvilke opplysninger som kan vise seg å bli relevante når saken kommer for domstolene; særlig i kompliserte saker kan opplysninger som i første omgang blir vurdert som betydningsløse, vise seg å bli viktige.<sup>16</sup> Videre: Når innskrenkningen i adgangen til å komme med nye anførsler baseres på selvangivelsesprinsippet, innebærer det at staten ikke er avskåret fra å komme med nye slike anførsler (som skattyteren da riktignok vil ha anledning til å imøtegå). Dette skaper en uheldig asymmetri i partsstillingen. Endelig: Begrensningen gjelder ikke for ileggelse av tilleggsskatt fordi tilleggsskatt er straff etter EMK art. 6. Resultatet kan bli at ulikt faktum må legges til grunn

13 Jf. Prop. 112 L (2011–2012) pkt. 8.6.2 om opphevelse av bortfall av klagerett: «Departementet har ved vurderinga også lagt vekt på at skattytarar som ikkje leverer pliktige oppgåver og ellers ikkje oppfyller opplysningsplikta si, vil kunne bli likna etter skjønn og få tilleggs-skatt etter reglane som gjeld for det.»

14 I Rt. 1988 s. 539 – som kan anses som den grunnleggende dom – hadde skattyteren unnlatt å opplyse om å dokumentere at han bosatt på Filippinene. Det vanskelig å se at han kunne ha noen fordel av å tilbakeholde denne opplysningen, og det fremstår derfor som en ren forsømmelse. Rt. 1995 s. 1768 (merverdiavgift) gjaldt enkelte faktiske opplysninger knyttet til beregning av privatforbruk til bruk ved skjønn. Rt. 2001 s. 1265 (Agip) gjaldt bevis for forhold knyttet til internprising (om forholdet mellom ACV- og FRV-verdier ved forsikring, om proporsjonalitet i premieraten ved forsikring av hhv. ACV- og FRV-verdier og at skattyteren hadde bedre dekning for bølgeskader enn de fleste andre). Rt. 2002 s. 509 (plenium) gjaldt – på dette punkt – bevis (bl.a. vitnebevis) for omstendigheter som skulle vise at skattyteren drev virksomhet. I Rt. 2006 s. 404 (Invensys) var enkelte utgiftsposter ført i regnskapet under en misvisende overskrift, og det ledet til at utgifter som i og for seg skulle vært fradragsberettiget ved fast driftssted i Norge, likevel ble strøket ved ligningen. Høyesterett konstaterte at ligningsvedtaket «bygger på feil faktum», men det nye faktum ble likevel avskåret.

15 Dommen fra 1988 er eksempel på det første, mens Agip- og Invensys-dommene er eksempler på det siste.

16 Se Fuglestad i Gjems-Onstad og Matre (red.) op. cit. s. 59. At skattyteren skal ha hatt en oppfordring til å gi opplysningen, demper riktignok urimeligheten av dette noe.

for det materielle skattespørsmålet og for tilleggsskatten (noe som riktignok kan bli resultatet også av ulikheter i bevisbyrdereglene).<sup>17</sup>

Det er slående at tilnærmingen til dette spørsmålet synes å være en ganske annen i andre nærliggende land, selv om man skulle tro at det nevnte hensyn er det samme. At domstolene i Sverige og Finland kan ta hensyn til nye opplysninger om og bevis for fakta, har kanskje sammenheng med at disse landene ikke har det samme skillet mellom forvaltnings- og domstolsstadiet som hos oss. Men også i Danmark – der strukturen for så vidt er den samme som hos oss – synes man helt fremmed for tanken om at slike anførsler skulle være avskåret for domstolene.<sup>18</sup>

## 5. Bindende forhåndsuttalelser

Innføring av bindende forhåndsuttalelser i 2001 var et stort fremskritt for forutberegneligheten i skatteretten. Men ordningen har to vesentlige svakheter: For det første gis uttalelsene av Skattedirektoratet, og for det andre kan de ikke overprøves.<sup>19</sup>

At uttalelsene gis av SKD og ikke av et uavhengig organ, innebærer en iboende fare for at uttalelsene blir for skattekreditorvennlig. Dette ser man nok tendenser til en gang i blant, men gjennomgående er det gått bedre enn man kunne frykte. At uttalelsene ikke kan overprøves, verken administrativt eller for domstolene, innebærer at den som får en uttalelse mot seg, står svakere enn før han spurte, for han må regne med at skatteadministrasjonen vil legge uttalelsen til grunn. Det sies at advokater av den grunn unnlater å spørre, med mindre de er sikre på et positivt svar.

Disse to trekkene reduserer betydningen av ordningen vesentlig. Systemet har vært forsvart med at formålet med ordningen var at skattyterne skulle få klarhet i hvordan *skatteadministrasjonen* vil bedømme en planlagt transaksjon; formålet var altså ikke at skattyteren skulle få endelig klarhet i hva gjeldende rett er før transaksjonen gjennomføres.<sup>20</sup> Dette er sikkert riktig som en historisk betraktning. Men i en rettspolitisk diskusjon i dag er det lite overbevisende. Systemet bør utformes slik at skattyteren har mulig-

17 Dette er uttrykkelig lagt til grunn i Rt. 2002 s. 509.

18 Se Jan Pedersen: Nova i skatteprocessen, i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2011, 601, særlig pkt. 3.4: «Det civilprocessuelle udgangspunkt er ..., at der er fuld adgang til nova», dvs. å trekke inn nye faktiske og rettslige prosessopplysninger ved domstolsprøvelsen. Begrensningen ligger «domstolssagens identitet med en indbragte klagesag»; nye inntekts- og utgiftsposter kan derfor ikke trekkes inn.

19 Denne kritikken er på ingen måte ny, se Gjems-Onstad i Skatterett 1993 s. 305.

20 Jf. Gjølstad i Skatterett 2004 s. 1. Se Gjems-Onstads svar i Skatterett 2004 s. 195.

het for å få bragt på det rene hva *gjeldende rett* er, ikke bare hva skattemyndighetene mener om saken (det er som kjent ikke alltid det samme).

Det er verd å merke seg at systemene i våre naboland er betydelig mer ambisiøse. I Danmark og Sverige skal forhåndsuttalelsen gis av en uavhengig nemnd (i Danmark gjelder dette i kompliserte saker), og i begge land kan uttalelsene bringes inn for domstolene.<sup>21</sup>

En reform der bindende forhåndsuttalelser gis av en uavhengig nemnd, burde være enkel å gjennomføre, om viljen er til stede; uavhengige nemnder har vi lang tradisjon for. Spørsmålet om overprøving, spesielt domstolsprøving, er vanskeligere. Domstolsprøving av planlagte, men ennå ikke gjennomførte rettstilfeller vil være noe nytt i norsk rettspleie, og justismyndigheter og dommere vil trolig være måtelig interessert.<sup>22</sup> Men dette kan endre seg, for egentlig burde slike saker være en drøm for dommere: ingen bevisspørsmål, og bare interessant jus! Og uansett er det, også her, verd å merke at holdningen er en helt annen øst og syd for oss. I Sverige fremheves det til og med at ordningen med anke direkte til Högsta förvaltningsdomstolen innebærer at den «viktigaste rättsutvecklingen i praxis sker numera genom förhandsbesked som överklagats till HFD».<sup>23</sup> Selv om vi ikke kan regne med noe slikt, er kontrasten til Gjølstads holdning unektelig ganske stor: «Likevel handler spørsmålet om forhåndsprøving i domstolene mest om at mye vil ha mer.»<sup>24</sup> Med ny ledelse i Finansdepartementets skattelovavdeling kan det kanskje være håp om nytenking.

## 6. Sakskostnader

Sakskostnader er et mer aktuelt tema enn noen gang. En vanlig skattesak i tingretten kan lett koste kr 100 000 bare for den ene parten, og også i kompliserte saker for skatteforvaltningen kan kostnadene bli høye. Dette reiser

21 I Sverige avgis uttalelsen av Skatterättsnämnden, og overprøving skjer direkte i Högsta förvaltningsdomstolen (tidligere Regeringsrätten), se Lodin m.fl.: Inkomstskatt – en läro- og handbok i skatterätt, 13. utg. 2011, s. 795. I Danmark gis Skatterådet uttalelsene i kompliserte saker, og uttalelsen kan bringes inn for Landsskatteretten og for domstolene, jf. Pedersen m.fl.: Skatteretten 4, 5. utg. 2009, 56.

22 Et slikt syn er målbåret av Gjølstad op. cit. s. 2: «Man må virkelig spørre seg om Justisdepartementet, Domstolsadministrasjonen og de enkelte domstoler og dommere vil ønske rettssaker om hypotetiske rettsspørsmål velkomne, i tillegg til den strie strømmen de har av faktiske tvistegjenstander ellers.»

23 Lodin m.fl. op. cit. note 21 s. 796.

24 Op. cit. s. 3.



både spørsmålet om dagens regler om sakskostnader er tilfredsstillende og om det finnes tiltak for å redusere kostnadsnivået.

I dag reguleres spørsmålet om skattyterens skal tilkjennes sakskostnader av lignl. § 9-11 i ligningssaker og ellers av forvaltningsloven (fvl.) § 36. I all-fall etter ordlyden, og vel også i praksis, er vilkårene strengere etter ligningsloven enn etter forvaltningsloven. Ved utarbeidelse av en ny skatteforvaltningslov kan det være nærliggende med felles regler for alle skatter og avgifter. En ganske fersk artikkel analyserer praksis under lignl. § 9-11 og fvl. § 36 (for merverdiavgift).<sup>25</sup> Forfatteren konkluderer med at det ikke er tilstrekkelige grunner til å ha særlige saksomkostningsregler for skatter som reguleres av ligningsloven, dvs. inntekts- og formuesskatter. Dette er etter min mening vel verd nærmere overveielse. De hensynene som følger av skattyterens selvangivelses- og opplysningsplikt, kan ivaretas under vilkåret «kostnader som har vært nødvendig for å endre vedtaket» i fvl. § 36. Det man kan frykte, er at felles regler om sakskostnader tvert om legges nær opp til reglene i ligningsloven.

Også reglene om sakskostnader i skattesaker for domstolene bør vurderes nærmere. Etter min mening bør skattyteren normalt få dekket saksomkostninger for domstolene når han vinner, selv om staten i og for seg hadde grunn til å forfølge saken; forbehold må tas for tilfeller hvor kostnadene kan tilbakeføres til at skattyteren ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. En slik praksis må kunne etableres innen rammen av tvisteloven § 20-2, der jo den klare hovedregel er at den som vinner, skal få dekket sine kostnader.

Etter min mening bør man også overveie å gå lenger enn i dagens praksis i å frita skattyteren fra å bli idømt statens kostnader når han taper. Dette kan særlig være aktuelt hvor staten vil ha et prinsippsspørsmål avgjort og det kan være mer eller mindre tilfeldig hvilken skattyter som blir part i saken. I slike tilfeller kan det til og med ha noe for seg at staten dekker skattyterens kostnader. Også her kan et studium av nabolandenes rett ha noe for seg. I svensk og finsk rett blir skattyteren aldri idømt sakskostnader når han taper. Dansk rett har bl.a. en bestemmelse om at skattyterens kostnader dekkes fullt ut, også når han taper, hvor det er skattemyndighetene som har brakt saken inn for en høyere instans.<sup>26</sup>

De raskt økende sakskostnader i skattesaker kan gi grunnlag for flere fleksjoner. En hovedgrunn er sikkert det høye salærnivået hos mange advokater, og det må hilses velkommen at domstolene i økende grad vurderer sa-

25 Bjørn Lohre: Sakskostnader i skatte- og avgiftssaker, i *Skatterett* 2010 s. 356.

26 Jf. Jan Pedersen: *Skatterett* 4, 2009, s. 233 ff., særlig s. 246.

læroppgavene kritisk.<sup>27</sup> Men det er også andre grunner. Det kan synes som om skattekontorene nå og da, og særlig i kompliserte saker, tar opp for mange uholdbare grunnlag. Et vanlig klagemål fra advokater er at straks man har imøtegått ett grunnlag, kommer skattekontoret tilbake med et annet (og ikke sjelden enda mindre holdbart), som man så må bruke tid og penger på å imøtegå. Ikke minst kan det se ut til at omgåelsesnormen påberopes altfor ofte.<sup>28</sup> På denne måten trekker saksbehandlingen lett urimelig lenge ut i tid, og kostnadene blir høye.<sup>29</sup> Man kan ikke helt fri seg fra det inntrykket at når en stor sak først er reist, gjør det seg gjeldende en psykologisk motvilje mot å la den falle selv om grunnlaget viser seg å være spinkelt. Skattekontorene skal naturligvis selvstendig og kritisk vurdere saken og skattyters anførsler, men det må være en viktig lederoppgave å se til at ressursene – ikke bare skattekontorets, men også skattyterens – brukes på det som virkelig har noe for seg.

Vi har (heldigvis) liten tradisjon for å prosedere på prosesspørsmål i Norge. Men dommen i Rt. 2012 s. 159 Høegh Eiendom er et unntak. Her fant staten grunn til å kjøre en sak til Høyesterett på spørsmålet om et selskap som ikke hadde trukket kildeskatt etter sktl. § 10-13, måtte anlegge sak om dette mot ligningskontoret eller mot kemneren! Staten tapte og ble idømt ca. 280 000 kroner i sakskostnader. Når statens egne kostnader tas i betraktning, kostet denne saken sikkert bortimot en halv million kroner. De pengene kunne ha vært bedre anvendt.

Den muntlige saksbehandlingen for domstolene er også kostnadsdrivende. Man kan spørre om omfattende muntlig behandling er nødvendig. Det er jo ofte ikke bevisspørsmål av betydning, og rettsspørsmålene er normalt diskutert grundig under den administrative behandlingen (eller bør iallfall være det, jf. pkt. 2 foran). En doktoravhandling for noen år siden drøftet om ikke slikt kunne være grunnlag for å innføre særskilte prosessregler for for-

27 Privatpraktiserende advokater som prosederer skattesaker for staten, synes å ligge på samme salærnivå som privatpraktiserende advokater ellers (eller kanskje noe lavere pga. anbuds-konkurranse), mens Regjeringsadvokatens salær oppgaver ser ut til å ligge på et mer moderat nivå (kunstig lavt vil kanskje noen privatpraktiserende mene). Dette innebærer at den som møter en privatpraktiserende advokat som statens prosessfullmektig, risikerer å bli idømt høyere saksomkostninger enn den som møter Regjeringsadvokaten.

28 Se som et aktuelt eksempel, Rt. 2012 s. 1888 Dyvi.

29 Den saken som er omtalt i Utv. 2008 s. 1954 som vedtakssak ved skattekontoret, ble – etter hva jeg har fått opplyst – avgjort av skatteklagenemnda først i 2012. En advokat som i en annen sak hadde krevd over én million kroner i sakskostnader bare for tingretten (han fikk 700 000 kroner), forklarte salærkravet med at skattekontoret hadde virvlet opp en rekke synspunkter som han hadde måttet bruke lang tid på å imøtegå. Tilfeldige saker jeg selv har vært borte i, bekrefter inntrykket.

valtningssaker generelt.<sup>30</sup> Et beskjedent tiltak kunne være at behandlingen skal være skriftlig når begge parter er enige om det.<sup>31</sup> Men disse tankene synes foreløpig ikke å ha slått rot.

## 7. Innbetalingsregler

Skattebetalingslovens regler om innbetaling av skatt er tilsynelatende kompromissløse: Skatten skal betales ved forfall uansett klage eller søksmål, sktbl. § 10-1, 1. ledd. Nå tolkes loven i praksis ikke helt etter ordene. I tilfeller hvor det foreligger åpenbare feil ved ligningen, kan utsettelse med betaling påregnes.<sup>32</sup> Men noen slik adgang foreligger ikke hvor det er uenighet mellom skattekontoret og skattyteren, selv ikke hvor skattyteren har meget gode kort på hånden.

Det minste man bør gjøre her, er å lovfeste den innskrenkende tolkingen som er nedfelt i Skattebetalingshåndboken. Lovteksten er faktisk misvisende.

Regelen gjelder også for tilleggsskatt.<sup>33</sup> Tilleggsskatt skal som kjent anses som straff under Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Da gjelder bl.a. uskyldspresumsjonen i EMK art. 6.2, og dette setter visse begrensninger for hvilke innfordringstiltak som kan settes i verk før saken er rettskraftig avgjort, se Lignings-ABC 2012/2013 s. 1222. Også på dette punkt er altså lovteksten misvisende. Man kan stille spørsmål om det er tilstrekkelig grunn til overhodet å drive inn tilleggsskatt før saken er rettskraftig avgjort.

30 Sunniva Cristina Bragdø-Ellenes: Overprøving av forvaltningsvedtak i Norge, Sverige og Frankrike. 2009, særlig s. 371 ff.

31 Tvistelovens regler om småkravsprosess gjelder i prinsippet for skattesaker. Disse reglene kan med partenes samtykke og rettens beslutning anvendes også for saker som gjelder mer enn kr 125 000 (tv. § 10-1, 2. ledd), og reglene åpner på samme vilkår i og for seg for skriftlig saksbehandling (tv. § 10-3, 1. ledd). Men det er forutsatt at skriftlig saksbehandling skal anvendes bare unntaksvis (jf. Tore Schei m.fl.: Tvisteloven. Kommentartutgave, 2007, s. 472), og reglene synes overhodet ikke godt tilpasset forvaltningssaker, jr. Bragdø-Ellenes op. cit. 191.

32 Se Skattedirektoratet (utg.): Skattebetalingshåndboken, kommentar til sktbl. § 10-1. Det kan se ut som om det i praksis innvilges henstand også i enkelte andre tilfeller. I Rt. 2012 s. 159 Höegh Eiendom er det i avsnitt 8 opplyst: «Kemnerkontoret har innrømmet betalingshenstand basert på at Höegh Eiendom har stillet bankgaranti for skattebeløpet.» Skal man tro Skattebetalingshåndboken, kan bankgaranti ikke være nok i sin alminnelighet. Det spilte kanskje inn at beløpet i saken var stort – vel 121 millioner kroner. Men det skal vel ikke gjelde særlige regler for store skattytere.

33 Jf. definisjonen av «skatte- og avgiftskrav» i sktbl. § 1-1, 3. ledd b.

Man bør etter min mening gå videre og vurdere om skattyteren bør gis en utvidet rett til utsettelse med skattebetalingen. Det kan riktignok neppe være slik at skattyteren har krav på utsettelse med betalingen straks han klaget eller anlegger retts sak. Men også på dette punkt gir et blick til våre naboland noe å tenke på. Danmark har en regel som gir skattyteren en forbløffende omfattende rett til henstand. Enhver klage synes å gi rett til henstand, men mot renteplikt, og det kan settes vilkår om sikkerhetsstillelse. Bringes saken inn for domstolene, kan det kreves ytterligere henstand.<sup>34</sup> I Sverige kan utsettelse gis hvis det er sannsynlig at skatten vil bli satt ned ved klagebehandling. Men utsettelse kan også gis hvis saken er tvilsom, hva enten tvilen gjelder bevisene eller rettsanvendelsen, og hvor betaling straks ville medføre betydelige skadevirkninger eller være urimelig.<sup>35</sup>

---

34 Jf. (dansk) Skatteforvaltningslov, lovbekendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006, § 51. Jf. også Pedersen m.fl. op. cit. s. 277.

35 Jf. (svensk) Skattebetalningslag kap. 17 § 2:

«2 § Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.»