



Finansdepartementet
Levert elektronisk på www.regjeringen.no

Deres ref: 20/3893

Vår ref: 118417-192

Oslo, 8. september 2020

HØRING OM FORSLAG TIL ENDRINGER I REGLENE OM SØKSMÅLSADGANG I SKATTEFORVALTNINGSLOVEN

1 INNLEDNING

Det vises til Finansdepartementets høringsnotat 8. juni 2020 om forslag til endringer i reglene om søksmålsadgang i skatteforvaltningsloven med høringsfrist 8. september 2020.

Departementet foreslår i høringsnotatet at

- søksmålsadgangen over avgjørelser fra skattemyndighetene begrenses til saker som det er klageadgang på,
- skatteforvaltningslovens søksmålsregler gjøres uttømmende,
- det skal gjelde én felles søksmålsfrist etter loven,
- den skattepliktige skal kunne benytte den forvaltningsrettslige klageadgangen uten fare for at søksmålsretten går tapt.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) er en interesseorganisasjon for kommuner som er vertskap for vannkraftutbygging. Samtlige av LVKs 160 medlemskommuner skriver ut *eiendomsskatt* på kraftanlegg, og inntekter fra eiendomsskatt på kraftanleggene er av stor økonomisk betydning for medlemskommunene.

Departementets forslag er rettet mot skattyters rettigheter i forbindelse med saker om de statlige skatteordningene (inntektskatt, formuesskatt, grunnrenteskatt, og særskatt mv). Siden reglene for formuesfastsettelse i skatteloven § 18-5 også tjener som eiendomsskattegrunnlag for vannkraftanlegg, får departementets forslag i høringsnotatet også betydning for *kommunene* som *skattekreditor*. LVK har på denne bakgrunn sett behov for å innkomme med høringsuttalelse.

LVK har ingen innvendinger når det gjelder departementets forslag til endringer i den *skattepliktiges søksmålsadgang* etter skatteforvaltningsloven § 15-1. LVK mener det må presiseres at forslaget ikke får noen konsekvenser for *kommunenes søksmålsadgang* etter skatteforvaltningsloven § 15-2, se punkt 2.1 nedenfor. Med den klargjøringen som er påpekt har LVK ingen innvendinger til departementets forslag til endringer i reguleringen av søksmålsfristen i skatteforvaltningsloven § 15-4.

2020-09-08 høringsuttalelse endringer søksmålsadgang skatteforvaltningslov_lvk.docx_LVK

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar

Akersgaten 30 | Pb 1148 Sentrum, NO-0104 Oslo | Tel: (+47) 99 11 99 00 | Fax: (+47) 947 47 000
Org. nr: 975 625 117 | Bankgiro: 8601 20 60159 | www.lvk.no

LVK ser imidlertid behov for to presiseringer i skatteforvaltningsloven som ikke er tatt opp i høringsnotatet 8. juni 2020. LVK ber for det første om at det lovfestes at kommunene skal varsles ved søksmål fra den skattepliktige. For det andre ber LVK om en presisering av utgangspunktet for beregningen av kommunenes søksmålsfrist etter skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd. Dette kommenteres nærmere i punkt 2.2 og 2.3 nedenfor.

LVK vil i forlengelsen av spørsmålet om søksmålskompetanse gjenta sitt krav om at kommunene må få lovfestet *innsyn- og klageadgang ved formuesfastsettelsen for eiendomsskatteformål*. Dagens ordning med mulighet for å kunne be om omgjøring gir ikke tilstrekkelig rettsikkerhet for kommunene da dette beror på skattemyndighetenes skjønn. Dette kommenteres i punkt 3 nedenfor.

LVK mener videre at man samtidig med klargjøringen hva gjelder eiendomsskatt må rette opp feilen ved at kommunene i forbindelse med vedtakelsen av den nye skatteforvaltningsloven *mistet* søksmålskompetansen for naturressursskatten. Dette kommenteres under punkt 4 nedenfor.

Om ikke kommunene får innsyns- og klagerett bør det lovfestes at kommunenes søksmålsfrist regnes fra skatteetatens vurdering av kommunens omgjøringsbegjæring. Dette kommenteres under punkt 5.

2 KOMMUNER SOM MOTTAKERE AV EIENDOMSSKATT PÅ VANNKRAFTANLEGG MÅ FÅ BEHOLDE SIN SØKSMÅLSKOMPETANSE OG GIS INNSYNS- OG KLAGERETT

2.1 Forslaget i høringsnotatet om at søksmålsrett kun skal gjelde for vedtak som kan gjøres til gjenstand for klage må klargjøres

Eiendomsskatten er en ren kommunal skatteart, og det er kommunene som forvalter skatten, dvs. at det er kommunene som selv bestemmer om det skal være eiendomsskatt i kommunen, som står for verdsettelsen og som skriver ut skatten. For alle andre skatteobjekter enn vannkraftanlegg, er de kommunalt oppnevnte takstnemndene som står for verdsettelsen. Ved lovendring i 1997 ble imidlertid ansvaret for formuesfastsettelsen (verdsettelsen) av vannkraftanlegg for eiendomsskatteformål overført fra kommunene til statlige skattemyndigheter.

Kommunene er fortsatt kreditor for eiendomsskatten på vannkraftanleggene, men ble ikke gitt formell innsyns- og klagerett over formuesfastsettelsen. Stortingsflertallet uttalte i 2016 at kommunene måtte få klageadgang (se nærmere om dette i punkt 3.1 nedenfor), og ba regjeringen komme tilbake med forslag til slik klagerett.

Regler om klagerett for kommuner er imidlertid ennå ikke vedtatt. Departementet har tidligere vist til at kommunene har søksmålskompetanse som begrunnelse for at de ikke trenger klagerett. Dersom det nå skal vedtas regler om at kun de som har klagerett skal kunne gå til søksmål, risikerer kommunene å komme i en situasjon hvor de ikke har mulighet til å få prøvet grunnlaget for den skatten som de selv er skattekreditor for.

Departementet foreslår endringer i søksmålsadgangen etter skatteforvaltningsloven § 15-1 som i henhold til overskriften regulerer «Søksmål fra skattepliktige mv.». På side 5 i høringsnotatet skriver departementet følgende:

«Skatteforvaltningsloven § 15-1 vil etter forslaget *uttømmende* regulere hva det kan reises søksmål om, *og hvem som har søksmålskompetanse*. Dette er i samsvar med det som var intensjonen da skatteforvaltningsloven ble vedtatt.» (Understreket her)

Departementets forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 15-1 går ut på at det kun skal være søksmålsadgang over avgjørelser fra skattemyndighetene som det er klageadgang på. Departementet foreslår at tvisteloven § 1-3, som det i gjeldende lov er vist til i bestemmelsens andre ledd, ikke lenger skal gjelde for søksmål om saker etter skatteforvaltningsloven.

Forslaget om at søksmålsrett kun skal gjelde for avgjørelser som det er klageadgang over er, slik LVK forstår det, kun rettet mot skattytere. LVK legger til grunn at de foreslåtte endringene ikke vil påvirke *kommunenes* søksmålsadgang etter skatteforvaltningsloven § 15-2. Departementets uttalelse om at skatteforvaltningsloven § 15-1 *uttømmende* regulerer hva det kan reises søksmål om og hvem som har søksmålskompetanse, kan imidlertid gi rom for uklarhet og senere misforståelser.

Denne uklarheten må ryddes av veien, slik at det ikke senere oppstår tvil om regelen også gjelder for kommunenes søksmålsadgang over formuesfastsettelsen. Dersom kommunene mister søksmålsadgangen vil det kunne medføre at kommunene ikke får noen mulighet til å få prøvet gyldigheten av verdsettelsesvedtaket som ligger til grunn for eiendomsskatteutskrivningen, til tross for at denne skatten utelukkende er en kommunal skatt. Dette er etter LVKs syn i strid med alminnelige rettsprinsipper for kommunene som skattekreditor og på tvers av de senere års grunnlovsvedtak om lokaldemokratiet og den kommunale beskatningsretten.

LVK vil understreke at så lenge kommunene ikke har klageadgang, kan kommunenes søksmålsadgang ikke begrenses til avgjørelser fra skattemyndighetene som det er klageadgang på, slik departementet har foreslått for søksmål fra skattepliktige. Adgangen til søksmål er kommunenes eneste mulighet til å få prøvet gyldigheten av eiendomsskattegrunnlagene og andre spørsmål av betydning for utskrivningen av eiendomsskatt på kraftanlegg. Søksmålsadgangen er en helt grunnleggende rettsgaranti for kommunene som kreditor for eiendomsskatten og kan ikke innskrenkes.

2.2 Kommunene må varsles ved søksmål fra den skattepliktige

Det følger av skatteforvaltningsloven § 15-2 fjerde ledd at den avgjørelsen retter seg mot skal varsles om søksmål fra departementet eller kommunen. LVK ber om at det på tilsvarende vis gis en uttrykkelig hjemmel om at kommunene skal varsles ved søksmål fra den skattepliktige om verdsetting av kraftanlegg, slik at kommunen gis anledning til å ivareta sine rettigheter som skattekreditor for eiendomsskatten.

Dette ble også tatt opp i LVKs høringsuttalelse 8. mars 2017 som ble avgitt i forbindelse med spørsmål om å gi regler om kommunenes innsyns- og klagerett, se punkt 3 nedenfor. I Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 41.6.3 uttaler departementet at det er enig med LVK i at kommunen bør varsles dersom den skattepliktige går til søksmål. Departementet foreslo et nytt femte ledd i skatteforvaltningsloven § 15-2 som lød slik:

«Kommunen skal varsles dersom andre går til søksmål om vedtak som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt».

LVK slutter seg til dette forslaget og ber om at det inntas i skatteforvaltningsloven § 15-2 nytt femte ledd.

2.3 Presisering av utgangspunktet for beregningen av kommunenes søksmålsfrist

Departementet foreslår at søksmålsfristen på seks måneder i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd skal gjelde alle avgjørelser som det kan reises søksmål om etter skatteforvaltningsloven kapittel 15. For andre avgjørelser enn enkeltvedtak om skattefastsetting, må fristen for å reise søksmål etter § 15-1 i dag vurderes ut fra tvisteloven § 1-3 jf. skatteforvaltningsloven § 15-4 tredje ledd. For slike avgjørelser vil det derfor være avgjørende om saksøker har et «reelt behov» for avgjørelse, jf. tvisteloven § 1-3 annet ledd. Endringen innebærer at stevning må tas ut innen seks måneder etter at avgjørelsen ble sendt den skattepliktige. Det foreslås samtidig å oppheve skatteforvaltningsloven § 15-4 tredje ledd. Reglene for hvilke frister som gjelder i skattesaker vil da etter departementets syn bli klarere og enklere å forholde seg til.

LVK har ingen innvendinger til de foreslåtte endringene i skatteforvaltningsloven § 15-4. LVK ber imidlertid om en presisering av utgangspunktet for beregningen av *kommunenes søksmålsfrist*.

Søksmålsfristen for kommunene beregnes etter hovedregelen i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd fra *«vedtaket ble sendt den skattepliktige»*. Reguleringen passer ikke for beregningen av kommunenes frist i de tilfelle skattegrunnlaget er basert på skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget. I de tilfellene verdsetting av kraftanlegg følger av skattekontorets vedtak, vil ikke kommunen ha noen informasjon om når *«vedtaket ble sendt den skattepliktige»*.

Dette ble også tatt opp av LVK i høringsuttalelsen 8. mars 2017. I Prop. 1 LS (2017-2018) punkt 41.6.3 skrev departementet følgende om beregningen av kommunenes søksmålsfrist:

«Etter gjeldende rett løper søksmålsfristen fra vedtaket ble sendt den skattepliktige. Denne regelen passer ikke ved søksmål fra kommunen. Det bør derfor gis en bestemmelse i § 15-4 første ledd annet punktum om at fristen skal begynne å løpe når melding om verdsetting blir sendt til kommunen. Bestemmelsen vil gjelde både verdsetting som følger av den skattepliktiges egenfastsetting og vedtak fra skattemyndighetene.

LVK har bedt departementet presisere om det er datoen for brevet til kommunen eller datoen på den vedlagte eiendomsskattelisten som avgjør når fristen starter å løpe. D e p a r t e m e n t e t er enig med LVK i at det er datoen på brevet som bør gjelde ettersom det er denne som sier noe om når kommunen får anledning til å gjøre seg kjent med verdsettingen.»

Departementet foreslo følgende regulering i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd annet punktum:

«Søksmål som nevnt i § 15-2 tredje ledd annet punktum, må reises innen seks måneder etter at melding om verdsettingen ble sendt kommunen.»

Skatteetaten har fra og med skatteåret 2019 gått over til en løsning med elektronisk distribusjon av eiendomsskatteliste til kommunene. Forutsatt at kommunenes *eiendomsskattekontor* får varsel ved endring av skattegrunnlagene, kan søksmålsfristen etter LVKs syn reguleres slik:

«Søksmål som nevnt i § 15-2 tredje ledd, må reises innen seks måneder etter at melding om verdsettingen ble sendt kommunen ved eiendomsskattekontoret.»

3 KOMMUNENE MÅ FÅ KLAGERETT OVER VEDTAK OM EIENDOMSSKATTEGRUNNLAG FOR VANNKRAFTANLEGG

3.1 Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2016 nr. 631 må følges opp

LVK har siden vedtakelsen av verdsettelsesreglene for kraftanlegg i skatteloven i 1997 gjentatte ganger bedt Stortinget om å lovfeste en formell klage- og innsynsrett for kommunene som skattekreditor, i tråd med hva som var forutsatt ved kraftskattereformen i 1997. Spørsmålet ble tatt opp på nytt i forbindelse med behandling av ny skatteforvaltningslov. På bakgrunn av innspill fra de 160 berørte kommunene fattet Stortinget 28. april 2016 følgende anmodningsvedtak:

«Anmodningsvedtak nr. 631

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med forslag om innsynsrett og klageadgang for kommunene ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg.»

Forslag til regler om innsyns-, klage- og søksmålsrett for kommunene i skattesaker om verdsetting av kraftanlegg ble sendt på høring 8. desember 2016 og LVK innga høringsuttalelse 8. mars 2017.

I statsbudsjettet for 2018, Prop. 1 LS (2017-2018) kapittel 41, snudde departementet og frarådet å innføre regler om innsyns- og klagerett for kommunene i saker om verdsetting av kraftanlegg. For å overholde pålegget i anmodningsvedtaket redegjorde departementet likevel for hvordan innsyns- og klageretten kunne utformes dersom Stortinget ønsker å vedta slike regler. I og med at dette kom i statsbudsjettet, ble ikke forslaget som fulgte opp Stortingets anmodningsvedtak fra året før undergitt særskilt drøftelse og regler om innsyns- og klagerett for kommunene er fremdeles ikke vedtatt.

LVK gjentar kravet om at det må vedtas regler om innsyn og klagerett over formuesfastsettelsen for kommuner som er skattekreditor. Kommunene har et legitimt krav på både innsyn og klagerett og det er også et sterkt behov for slike regler. Om den nærmere begrunnelse for kommunenes krav vises til LVKs høringsuttalelse 8. mars 2017, som følger vedlagt som

Bilag 1: Høringsuttalelse fra LVK 8. mars 2017

Som det fremgår begrunner departementet sitt syn om hvorfor det ikke var behov for innsyns- og klagerett for kommunene med at kommunene har søksmålsrett. Forslaget som nå er på høring, innebærer at kommunene også risikerer å miste søksmålsretten.

3.2 Prosessøkonomiske hensyn taler for innsyns- og klageadgang

Departementet foreslår en ny regel i skatteforvaltningsloven § 15-4 første ledd annet punktum om at ved avvisning av klage der avvisningsspørsmålet behandles etter § 13-4 tredje ledd første punktum, løper søksmålsfristen for det påklagde vedtaket fra avvisningsvedtaket ble sendt den skattepliktige, med mindre søksmålsfristen allerede var utløpt da klagen ble sendt. Departementet begrunner behovet for regelen med følgende:

«En slik bestemmelse sikrer at søksmålsreglene ikke virker prosesskapende, og vil styrke de skattepliktiges rettssikkerhet. Den skattepliktige vil med den nye regelen kunne benytte den forvaltningsrettslige klageadgangen fullt ut, uten fare for at søksmålsretten går tapt.»

Om gjeldende regler uttaler departementet følgende:

«Løsningen kan innebære at den skattepliktige, eller andre med søksmålskompetanse, blir stående uten mulighet for å prøve det materielle vedtaket for en domstol. Dette kan medføre at den skattepliktige reiser søksmål på et unødige tidlig tidspunkt, før klagesaken er behandlet, for å avbryte søksmålsfristen. Dette vil være en unødvendig belastning for domstolene og vil påføre de skattepliktige unødvendige kostnader.»

De samme hensyn taler etter LVKs syn for å gi kommunene klageadgang over vedtak om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for vannkraftanlegg. Om begrunnelsen for dette vises til høringsuttalelsen 8. mars 2017 som følger som bilag 1, og gjentas ikke her ut over at ved å gi kommunene innsyns- og klagerett vil man kunne unngå søksmål.

Søksmålsfristen bør i såfall regnes fra tidspunktet skatteetaten har tatt stilling til klagen.

4 KOMMUNENE MÅ GIS TILBAKE SØKSMÅLSKOMPETANSEN I SAKER OM NATURRESSURSSKATT

Kommunene er skattekreditor for naturressursskatten, jf. skatteloven § 18-2. Naturressursskatten beregnes på grunnlag av de siste syv års kraftproduksjon, som er ment å sikre kommunen stabile skatteinntekter. LVKs medlemskommuner opplever likevel at naturressursskatten kan variere betydelig fra år til år, noe som gir behov for innsyn i beregningsgrunnlaget for naturressursskatten slik at kommunen kan kontrollere skattefastsettingen.

Kommunene har som mottaker av naturressursskatten direkte interesse i at naturressursskatten er fastsatt korrekt. LVK har i høringsuttalelsen 8. mars 2017 bedt om at kommunene gis innsyns- og klagerett over grunnlaget for naturressursskatten. LVK fastholder dette kravet og viser til høringsuttalelsen som følger som bilag 1, se punkt 3 ovenfor.

Som følge av vedtakelsen av den nye skatteforvaltningsloven mistet kommunene sin søksmålsrett hva gjelder naturressursskatten. Dette var ikke problematisert i forarbeidene og det var følgelig heller ikke utredet hvilke konsekvenser dette ville ha for kommunene.

Kommunene har overfor sentrale skattemyndigheter protestert – og gitt uttrykk for at konsekvensen av endringen i skatteforvaltningsloven må anses som en inkurie når det gjelder kommunenes søksmålskompetanse når det gjelder naturressursskatten.

Spørsmålet ble bragt inn for domstolene, og Høyesteretts ankeutvalg har i kjennelse 9. mars 2018 kommet til at kommunene ikke lenger har søksmålskompetanse. Bakgrunnen for saken var at Høyanger kommune ba om innsyn i beregningsgrunnlaget for naturressursskatten fordi skatten var betydelig redusert fra et år til et annet. Innsynsbegjæringen ble avslått av skatteetaten. Ettersom kommunene ikke har klagerett over fastsetting av naturressursskattegrunnlag, tok kommunen ut søksmål for rettslig prøving av saken. Oslo tingrett kom til at kommunen ikke hadde søksmålsadgang og avviste søksmålet. Høyesteretts ankeutvalg forkastet i kjennelsen 9. mars 2018 kommunens anke over avvísingskjennelsen. Ankeutvalget legger til grunn at kommunenes søksmålsadgang i skattesaker er *uttømmende regulert* av skatteforvaltningsloven § 15-2. Ettersom vedtak om *naturressursskatt* ikke er nevnt i bestemmelsen (den nevner bare eiendomsskatt) legger ankeutvalget til grunn at kommuner ikke kan gå til søksmål om vedtak om naturressursskatt.

LVK mener at det er sterkt beklagelig at kommunene gjennom dette – og uten at spørsmålet er berørt i forarbeidende – er avskåret fra både klage og søksmål om grunnlaget som skal gi kommunen lovbestemte inntekter. Kommunene er med dette fratatt sentrale partsrettigheter. LVK vil i denne sammenheng påpeke at domstolenes tilnærming var en ren ordfortolkning, jf. ankeutvalgets uttalelse om at «*Det er eventuelt opp til lovgiver å vurdere om kommuner likevel bør ha søksmålsadgang i denne typen saker.*»

Høyesteretts kjennelse innebærer – om ikke lovgiver reverserer loven på dette punkt - at kommunene ikke har noen muligheter til å kontrollere eller angripe gyldigheten av beregningsgrunnlaget for naturressursskatt, på tross av at kommunene er kreditor for skatten.

Den tidligere rettssituasjon var som følger: Kommunene som skattekreditor har siden skattelovene av 1911 hatt adgang til å ta ut søksmål mot ligningsavgjørelser. Søksmålsadgangen kom inn i loven etter et forslag fra skattelovkomiteen allerede i 1904, jf. Ot. prp. nr. 5 (1909) og Indst. O. VI (1909). Tidligere hadde kommunene som skattekreditor også generell klagerett over ligningen i medhold av landsskatteloven (og byskatteloven). Fra og med ligningsloven av 1980 bortfalt imidlertid denne klageretten, men slik at kommunenes søksmålsrett uttrykkelig ble beholdt som en sikkerhetsventil for kommunen for overprøving av ligningsavgjørelser, jf. Ot. prp. nr. 29 (1978-1979) side 125 og 126. Kommunenes søksmålsadgang i saker om naturressursskatt var regulert i ligningsloven § 11-2.

Også ved kraftskattereformen var det klart forutsatt at kommunene skulle ha søksmålskompetanse ved fastsettelsen av naturressursskatt. Formålet med søksmålsadgangen var å få fastsatt riktig grunnlag for beregning av skatten slik at kommunen ble sikret stabile inntekter.

Forholdet til naturressursskatten er overhodet ikke nevnt i forarbeidene til skatteforvaltningsloven § 15-2 (Prop. 38 L (2015-2016)). Det er de samme hensyn som gjør seg gjeldende ved utskrivning av naturressursskatt, som ved utskrivning av eiendomsskatt. Begge er rene, kommunale skatteordninger, der kommunene har en særlig interesse i å prøve skattemyndighetenes fastsetting som ligger til grunn for beregning av skatten. Det foreligger ingen rimelig og fornuftig grunn til at naturressursskatt skal behandles

annerledes enn eiendomsskatt hva gjelder kommunens søksmålsadgang, og reglene for disse skatteordningene bør etter LVKs syn være likelydende.

LVK ber på denne bakgrunn om at kommunene får lovfestet rett til søksmål om vedtak om naturressursskatt, slik ordningen var frem til skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017.

5 SØKSMÅLSFRISTEN BØR REGNES FRA TIDSPUNKTET HVOR SKATTEETATEN HAR TATT STILLING TIL OMGJØRINGSBEGJÆRINGEN

Spørsmål om frister for kommunenes omgjøringsbegjæringer er ikke nevnt i høringsnotatet. LVK finner likevel grunn til å påpeke at de samme hensyn som vist til under punkt 3 også taler for at kommunens søksmålsfrist regnes fra skatteetaten har tatt stilling til kommunens omgjøringsbegjæring. Slik reglene er utformet i dag – uten formell klage- og innsynsrett - har kommunene kun adgang til å anmode skatteetaten om kontroll og endring av skattegrunnlagene. Ettersom skatteetaten ikke har noen plikt til å behandle en slik anmodning, medfører dette at kommunene må ta ut søksmål for å avbryte søksmålsfristen selv om en sak er til vurdering hos skatteetaten.

LVK er kjent med flere saker hvor slike søksmål er blitt stanset i påvente av realitetsbehandling hos skatteetaten, og hvor rettssaken senere er blitt hevet på bakgrunn av skatteetatens vurdering. Søksmålene vil i slike tilfelle kunne medføre helt unødvendig ressursbruk for kommunene, skatteetaten, skattyter og domstolene. Søksmålene kunne vært unngått dersom kommunene hadde en lovfestet klagerett eller søksmålsfristen ble regnet fra skatteetatens vurdering av kommunens omgjøringsbegjæring.

Med vennlig hilsen

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar



Caroline Lund
Juridisk sekretær
Advokat – møterett for Høyesterett
cl@lundogco.no



Torfinn Opheim
Leder LVK
to@lvk.no



Finansdepartementet
Levert elektronisk på www.regjeringen.no

Deres ref: 16/2723 SL IBG/KR

Vår ref: 118417-192

Oslo, 8. mars 2017

HØRINGSUTTAELSE OM INNSYNS-, KLAGE- OG SØKSMÅLSRETT FOR KOMMUNEN I SKATTESAKER OM VERDSETTING AV KRAFTANLEGG

1 INNLEDNING

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev med høringsnotat datert 8. desember 2016 om forslag til regler om innsyns-, klage- og søksmålsrett for kommunen i skattesaker om verdsetting av kraftanlegg. Høringsfristen er 8. mars 2017.

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) er en interesseorganisasjon for kommuner som er vertskap for vannkraftutbygging. Samtlige av LVKs medlemskommuner har eiendomsskatt på verk og bruk, herunder kraftanlegg. Ettersom eiendomsskatten er en ren kommunal skatteordning er det kommunene som er skattekreditor for eiendomsskatten. Inntekter fra eiendomsskatt på kraftanlegg er av stor økonomisk betydning for organisasjonens 173 medlemskommuner.

Ved behandling av ny skatteforvaltningslov den 28. april 2016 i Innst. 231 L (2015–2016), jf. Prop. 38 L (2015–2016), fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak nr. 631:

«Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget med forslag om innsynsrett og klageadgang for kommunene ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg.»

LVK har siden vedtakelsen av verdsettelsesreglene for kraftanlegg i skatteloven (sktl.) gjentatte ganger bedt Stortinget om å lovfeste en formell innsyns- og klagerett for kommunene som skattekreditor¹. LVK er derfor svært tilfreds med at det nå er fremmet forslag til regler som bidrar til å ivareta vertskommunenes rettigheter i saker om verdsetting av kraftanlegg.

I Prop. 1 LS (2016 – 2017) om Skatter, avgifter og toll 2017 fremgår det i kap. 24 at Finansdepartementet legger til grunn at forslaget innebærer at kommunene skal få innsyns- og klagerett i saker som gjelder verdsetting av kraftanlegg etter skatteloven. Den verdien kraftanleggene får etter disse reglene er

¹ Senest i brev til Finanskomiteen 24. februar 2016.

avgjørende for hvilken verdi kommunene skal bruke ved utskrivningen av eiendomsskatt. Videre fremgår at det tas sikte på et lovvedtak som kan tre i kraft fra 1. juli 2017, som vil være tidsnok til å gjelde ved klagebehandlingen for inntektsåret 2016².

Selv om LVK er tilfreds med lovfesting, er det LVKs syn at:

- Finansdepartementets forslag fremstår som uten begrunnelse når det ikke er redegjort for hensynene som Stortingsflertallet viser til i sitt anmodningsvedtak nr. 631.
- Kommunene må ved innsynsrett gis mulighet til å kunne utføre en reell kontroll av eiendomsskattegrunlaget for kraftanlegg. Opplysninger om grunnrenteskatten må omfattes av innsynsretten, når opplysningene er av betydning for eiendomsskatten.
- Klageretten over verdsetting av kraftanlegg må også gjelde fastsettelsen av grunnrenteinntekt, så lenge klagen gjelder eiendomsskattegrunlaget.
- Kommunene må også få innsyns- og klagerett for fastsetting av naturressursskatten. Kommunene er mottaker av naturressursskatten, og det er ingen grunn til at innsyns- og klageretten da skal avgrenses til eiendomsskatten.
- Klagefristen må utvides fra tre måneder til seks måneder.
- I klagesaker må også kommunen varsles og gis anledning til å uttale seg.
- Kommunen må varsles ved søksmål fra den skattepliktige.
- Fristberegningen for søksmål må presiseres av departementet.

LVKs merknader til forslaget utdypes nedenfor.

2 HENSYNENE BAK REGLENE OM INNSYNS- OG KLAGERETT

2.1 Innledning

I Finansdepartementets høringsnotat er det i liten grad redegjort for hvilke hensyn som ligger bak Stortingets anmodningsvedtak nr. 631 om en lovfesting av innsyns- og klagerett for kommunene for verdsetting av kraftanlegg for eiendomsskatteformål. Departementet gjentar i stedet i høringsnotatet sitt tidligere syn om at innsyns- og klagerett for kommunene representerer et *unntak* fra lovens alminnelige utgangspunkt³.

Det er det motsatte som er tilfelle for eiendomsskatten: etter eiendomsskattelovens (esktl.) regler og system er det fravær av innsyns- og klagerett for kommunene som representerer et unntak. Når departementet unnlater å redegjøre for hvilke hensyn Stortingsflertallet legger til grunn, fremstår forslaget som uten begrunnelse.

² Det vil si eiendomsskatteutskrivningen for 2018, ettersom eiendomsskattegrunlagene for 2018 er basert på skattyters skattefastsetting for inntektsåret 2016.

³ Høringsnotatet s. 5 om innsynsrett og høringsnotatet s. 7 om klagerett.

2.2 Stortingsflertallets begrunnelse for innsyns- og klagerett for kommunene

Fra Innst. 231 L (2015–2016) heter det under komiteens merknader:

«Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, viser til at kommunene i lovforslaget ikke er gitt formell innsynsrett og klageadgang ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det bemerkes at dette utgjør en forskjellsbehandling av kraftanlegg i forhold til alle andre eiendomstyper. På generelt grunnlag mener flertallet det er ønskelig at lovligheten og gyldigheten av en underordnet instans' vedtak blir prøvd av overordnede forvaltningsorganer før saken går til domstolene. En retts sak er gjerne kostbar både for myndighetene og motparten; og det er ut fra en samfunnsøkonomisk vurdering ønskelig å unngå unødvendig rettsbehandling. Innføring av klageadgang vil redusere behovet for fordyrende rettsaker og motvirke at uriktige avgjørelser blir stående på grunn av at påklagingsmulighetene er for kostbare. Flertallet bemerker ellers at det erfaringsmessig er behov for bedre kontroll med takseringen av kraftanlegg, og at innsynsrett for kommunene vil være et viktig tiltak for å sikre mer korrekte skattegrunnlag.» (vår understreking)

2.3 Kommunene er å anse som part i saker om eiendomsskatt

Kommunenes rett til innsyn og klage ved verdsetting av kraftanlegg må anses som en fundamental partsrettighet for kommunene som skattekreditor. I forbindelse med forslag om ny skatteforvaltningslov (heretter skvl.) overså Finansdepartementet at skattemyndighetenes rolle i eiendomsskattesammenheng avviker fra hva som gjelder for øvrige skattarter, hvor det er staten som er skattekreditor. Når det gjelder verdsettelse av kraftanlegg oppstår det i realiteten et tre-partsforhold.

2.4 Kommunene har rett til innsyn etter reglene i eiendomsskatteoven – tre-partsforholdet

Departementet gjentar i høringsnotatet side 5 tredje avsnitt at forslaget om innsynsrett for kommunen innebærer at den *«får videre prosessuelle rettigheter i skattesaker enn de som følger av gjeldende rett»*.

Sammenligner man kraftanlegg med andre eiendomstyper er dette ikke riktig; for andre eiendomsskatteobjekter skjer verdsettelsen i regi av de kommunale takstnemndene. Kommunene ved formannskapet gis innsyn som er nødvendig for å ivareta klageretten, jf. esktl. § 8 A-3 tredje ledd.

LVK gjør gjeldene at Finansdepartementet overser ved sin utlegging det ovennevnte «tre-partsforholdet» som foreligger mellom (i) staten som skattemyndighet, (ii) skattyter som skattedebitor og (iii) kommunene som skattekreditor, når departementet uttaler at rett til innsyn for kommunene representerer et unntak fra hovedregelen om at det bare er de skattepliktige selv som har rett til innsyn i dokumenter om deres sak. Eiendomsskatt er en kommunal skatteordning som i all hovedsak forvaltes av kommunene selv. Det gjelder også for kraftanlegg, men her er selve verdsettelsen overført til statlige skattemyndigheter. Dette endrer imidlertid ikke at kommunene som skattekreditor for eiendomsskatten er å anse som *part* også i forhold til en verdsettelse etter sktl. § 18-5.

2.5 Hensynet til korrekt skattegrunnlag

Videre understreker Stortingsflertallet i sine merknader behovet for bedre kontroll med verdsetting av kraftanlegg og tiltak for mer korrekt skattegrunnlag. Den egeninteressen staten har for å utøve kontroll med skattyters opplysninger gjelder ikke i like stor grad der det er kommunene som er skattemottaker, og hvor staten gjennom sitt eierskap i kraftbransjen er en dominerende skattyter.

For å ivareta Stortingsflertallets motiv må reglene utformes slik at kommunene sikres et innsyn som gir kommunene reell mulighet til å foreta en kontroll av grunnlaget. Det innebærer at kommunenes innsynsrett må omfatte alle dokumenter vedrørende verdsettelsen. Dette er særlig viktig der verdsettelsen foretas av statlige organ, i og med statens eierskap i landets største kraftprodusent. Videre vil staten som skattekreditor for grunnrenteskatten også kunne ha motstridene interesser med kommunene⁴.

2.6 Kommunene har klagerett etter reglene i eiendomsskatteloven

Også når det gjelder kommunenes klagerett, gjentar departementet sitt tidligere argument om at en rett for kommunen til å klage på grunnlaget innebærer både et *unntak* fra lovens hovedregel om hvem som har klagerett og hva som skal kunne påklages (klagegjenstand).

Departementet overser med dette at for alle andre eiendomsskatteobjekter enn kraftanlegg så har kommunene klagerett, jf. esktl. § 8 A-3 tredje ledd hvor det fremgår at *formannskapet* og skattyter kan kreve overtakst. Det er som nevnt kun for kraftanlegg at verdsettelseskompetansen er overført til statlige skattemyndigheter, hvor kommunene ikke er gitt klageadgang. Som Stortingsflertallet bemerker, utgjør dette en forskjellsbehandling av kraftanlegg i forhold til alle andre eiendomstyper. En klagerett for kommunene vil med andre ord innebære at kommunen får tilsvarende rettigheter som for andre eiendomsskatteobjekter.

Videre underkjenner departementet Stortingsflertallets motiv om at det er ønskelig at gyldigheten av en underordnet instans' vedtak blir prøvd av overordnede forvaltningsorganer før saken går til domstolene.

Disse sentrale hensynene som Stortingsflertallet har vist til er fraværende i Finansdepartementets høringsnotat.

3 RETT TIL INNSYN I SAKSDOKUMENTER

3.1 Hjemmel

Etter skfvl. § 5-4 første ledd er det som hovedregel kun *skattyter* som har rett til innsyn i saksdokumenter «i sin egen sak». Tilsvarende gjaldt etter tidligere ligningslov.

Kommunen har ikke innsynsrett etter skatteforvaltningsloven og departementet foreslår at innsynsrett skal gis med hjemmel skfvl. § 5-4 i nytt niende ledd:

⁴ Som eksempler på at slik rolleblanding forekommer vises til finansministerens svar på spørsmål fra stortingsrepresentant Kjell-Idar Juvik 3. november 2016.

«Kommunen kan kreve innsyn i dokumenter som gjelder verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Reglene i annet til åttende ledd gjelder tilsvarende.»

LVK støtter dette forslaget.

3.2 Departementets beskrivelse av gjeldende rett

Av høringsnotatet fremgår følgende om innsyn under punkt 2, gjeldende rett:

«Kommunene har etter gjeldende rett nokså vid rett til innsyn i opplysninger om formuesskattegrunnlaget for kraftanlegg. Det følger av eieendomsskattelova § 18 at skattemyndighetene skal gi eiendomsskattekontoret «alle opplysningar det ligg inne med og som trengs for utskrivning av eieendomsskatten». Bestemmelsen er i praksis tolket slik at kommunen kan kreve opplysninger om selve eiendomsskattegrunnlaget, eiendomsskattelistingene med oversikt over formuesverdier på kraftanlegg i kommunen og opplysninger i selvangivelsen og vedlegg som ligger til grunn for ligningen.» (vår understreking)

Det er korrekt at esktl. § 18 hjemler en rett for kommunene til å få opplysninger som kommunene trenger for utskrivningen av eiendomsskatten, men LVK er uenig i beskrivelsen av hvordan skattemyndighetene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter **SFS**) har tolket og praktisert esktl. § 18 ved innsynsbegjæringene fra kommunene.

SFS gir kommunene innsyn kun i *deler* av beregningsgrunnlaget for eiendomsskatten, det vil si kraftverkseiers ligningsoppgave RF-1153 (Skattlegging av kraftforetak) del 3 om formuesverdi og RF-1161 om nåverdi av fremtidige utskiftningskostnader i kraftanlegg⁵. SFS gir ikke kommunene innsyn i andre opplysninger i selvangivelsene, vedlegg som ligger til grunn for ligningene, eller i korrespondanse mellom skattemyndighetene og den skattepliktige (herunder endringsvarsel), som primært er begrunnet med skattemyndighetenes taushetsplikt.

Dette innebærer at kommunene, til tross for «innsyn», i mange tilfelle ikke har mulighet for å kunne kontrollere om grunnlaget er korrekt.

3.3 Departementet foreslår rett for kommunene til i innsyn i alle dokumenter om verdsettelsen

Det fremgår av høringsnotatet punkt 3.1 at departementet legger til grunn at «utgangspunktet skal være at kommunen skal ha innsyn i alle dokumenter som etter sitt innhold gjelder verdsettingsspørsmålet» (vår understreking). Departementet presiserer at innsynsretten må forstås å gjelde alle dokumenter som etter sitt innhold gjelder verdsettingen av kraftanlegg, det vil si de dokumenter som til enhver tid finnes om verdsetting av kraftanlegget. Departementet legger videre til grunn at innsynsretten etter skfvl. § 5-4 niende ledd «omfatter flere opplysninger» enn esktl. § 18, som etter LVKs syn innebærer at

⁵ Dette fremgår for øvrig av oversendelsesbrevet med liste over eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg fra SFS til kommunene medio oktober hvert år.

forarbeider/etterarbeider i tilknytning til denne bestemmelsen ikke er relevant for tolkingen av skfvl. § 5-4 niende ledd.

LVK er enig i at innsynsretten må gjelde alle dokumenter om verdsettelsen. For kommunene er det viktig at innsynsretten praktiseres slik Finansdepartementet nå legger til grunn i høringsnotatet, og at innsynsretten ikke begrenses av SFS' tidligere tolkningspraksis. Kommunen, som er skattekreditor for eiendomsskatten, er omfattet av taushetspliktreglene i skfvl. kap. 3 i medhold av esktl. § 29 annet ledd, som innebærer at den skattepliktige er beskyttet mot at taushetsbelagt informasjon utleveres videre til uvedkommende. Taushetsplikt kan følgelig ikke påberopes som grunnlag for at kommunene ikke skal få innsyn i dokumentene.

Det følger av esktl. § 23 første ledd at kommunen er part i saker om eiendomsskatt. Skattyter kan med andre ord holde kommunen som skriver ut eiendomsskatt rettslig ansvarlig for uriktige vedtak om verdsetting, uavhengig av om vedtaket er gjort av de kommunale nemndene eller av statlige skattemyndigheter (eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg). Slik LVK ser det, er formålet med innsynsretten at kommunen får mulighet til å forsikre seg om at den skriver ut eiendomsskatt på et korrekt grunnlag.

At kommunens innsynsrett må tolkes og praktiseres slik at den omfatter alle dokumenter om verdsettelsen, herunder innsyn i korrespondansen mellom skattemyndighetene og den skattepliktige (endringsvarsel mv.), er også avgjørende for at kommunen skal få tilstrekkelig grunnlag for å vurdere for egen del hvorvidt klage og/eller søksmål er nødvendig. Uten reell innsynsrett i grunnlaget, slik skattemyndighetene praktiserer regelverket i dag, og uten klagerett risikerer kommunene å måtte ta ut søksmål mot staten uten full kjennskap til det faktiske grunnlaget. Dette er prosessøkonomisk uheldig.

Videre må kommunen gis en reell mulighet til å kontrollere innholdet av opplysningene som det gis innsyn i. Verdsetting av kraftanlegg er i praksis basert på kraftverkseiers utfylling av opplysninger i kraftverksskjemaene RF-1153 og RF-1161. Ifølge tilbakemeldinger fra medlemskommunene er LVK kjent med at kraftverkseiere i varierende grad benytter RF-1161, men ofte benytter egne excelark for flere kraftverk samlet. I tillegg inneholder RF-1161 (beregning av nåverdi for fremtidige utskiftningskostnader) i liten grad spesifisering av de ulike driftsmidlene (kun serienummer), slik at kommunen vanskelig kan vite hvilke driftsmidler det er tale om.

En forutsetning for at kommunens innsynsrett får et reelt innhold er dermed at SFS gir kraftverkseiere pålegg om å benytte RF-skjemaene og at skjemaene fylles ut korrekt bl.a. med hensyn til spesifisering av driftsmidler.

3.4 Forslaget må også omfatte opplysninger om grunnrenteskatten og naturressursskatten

Departementet tar i høringsnotatet forbehold om at kommunens innsynsrett i skfvl. § 5-4 niende ledd ikke gjelder opplysninger om andre deler av den skattepliktiges skattefastsetting. LVK antar Finansdepartementet med dette viser til grunnrenteskatt og naturressursskatt.

Som det fremgår av sktl. § 18-5 første ledd annen setning, skal det ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget gjøres fradrag i kraftverkets brutto salgsinntekter for blant annet pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverk. For at kommunene skal kunne foreta en kontroll av eiendomsskattegrunnlaget, er det følgelig nødvendig at kommunene også gis innsyn i grunnrenteinntektsgrunnlaget.

Slik LVK leser forslaget, omfatter ordlyden innsynsrett i grunnrenteinntektsgrunnlaget som ledd i en vurdering av eiendomsskatten. Det bør presiseres at uttalelsen i høringsnotatet om at kommunene ikke kan be om opplysninger om andre deler av den skattepliktiges skattefastsettelse ikke gjelder der opplysningene er nødvendige for å kunne kontrollere fradraget for pliktig skatt på grunnrenteinntekt i eiendomsskattegrunnlaget.

Kommunen må videre gis innsynsrett i grunnlaget for naturressursskatten. Kommunene er skattekreditor for naturressursskatten, jf. sktl. § 18-2. Naturressursskatten⁶ beregnes på grunnlag av de siste syv års kraftproduksjon, som er ment å sikre kommunen en stabil skatteinntang. LVKs medlemskommuner opplever likevel at naturressursskatten kan variere betydelig fra år til år, noe som gir behov for innsyn i beregningsgrunnlaget for naturressursskatten, slik at kommunen kan gjennomføre kontroll med skattefastsettingen.

LVK er kjent med et tilfelle hvor en medlemskommune har opplevd en nedgang på mer enn 2 mill. kr. i naturressursskatteinntekter fra ett år til et annet. Kommunen ba om innsyn i naturressursskattegrunnlaget for tre kraftanlegg for å undersøke årsaken til nedgangen. Kommunen viste til at SFS' taushetsplikt ikke er til hinder for innsyn ettersom kommunen har bruk for opplysningene i sitt arbeid med skatt⁷, og at taushetsplikten blir overført til kommunen som mottaker av de taushetsbelagte opplysningene. SFS avslø kommunens krav om innsyn med slik begrunnelse:

«Slik kontoret ser det er det sentrale vurderingstema hvorvidt kommunen kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt. Etter kontorets oppfatning må dette forstås som opplysninger som er nødvendig for kommunens pålagte oppgaver. Kommunen har ikke noe arbeid med naturressursskatten utover å være skattekreditor. Arbeidet knyttet til fastsetting og kontroll av grunnlaget for naturressursskatt er noe som skjer i regi av Skatteetaten.»

Dette innebærer at kommunene er prisgitt den skattepliktiges egen skattefastsetting, og Skatteetatens beregning og eventuell kontroll, av naturressursskattegrunnlaget. Kommunen har som mottaker av naturressursskatten direkte interesse i at naturressursskatten er fastsatt korrekt. Formålet med naturressursskatten er nettopp at kommunene skal få sin andel av grunnrenten gjennom utnytting av vannressurser til lokal verdiskapning, og den er ment å sikre kommunene stabile skatteinntekter fra kraftverkene. Når kommunen ikke får innsyn i naturressursskattegrunnlaget er det umulig for kommunen å føre kontroll med skattefastsettingen og selve beregningen, slik at formålet med naturressursskatten ikke nødvendigvis blir oppfylt.

⁶ Skfvl. gjelder også for naturressursskatt, jf. skfvl. § 1 første ledd bokstav a.

⁷ Opplysninger kan i slike tilfeller likevel utleveres til offentlige myndigheter, jf. skfvl. § 3-3 første ledd bokstav a.

Det er de samme hensyn som tilsier innsyn for kommunene i grunnlaget for naturressursskatten som for eiendomsskatten. LVK foreslår derfor at det også gis en egen hjemmel for innsynrett for naturressursskatt i ny setning i forslaget til skfvl. § 5-4 nytt niende ledd, med følgende tilføyelse:

«Kommunen kan kreve innsyn i dokumenter som har betydning for fastsettingen av naturressursskatt.»

3.5 Reguleringen i esktl. § 18 er fortsatt nødvendig

LVK er enig i at esktl. § 18 ikke er overflødig som følge av lovfesting av innsynshjemmelen i skfvl. § 5-4 niende ledd.

Skatteforvaltningsloven er i utgangspunktet ikke gitt anvendelse for kommunens utskrivning av eiendomsskatt og det er følgelig behov for esktl. § 18 som selvstendig hjemmel for innsyn i eiendomsskattesaker, herunder verdsetting av boligeiendom ved bruk av formuesverdier, jf. esktl. § 8 C-1.

For øvrig støtter LVK forslaget om at avslag på innsyn kan påklages i medhold av skfvl. § 5-4 åttende ledd.

4 KLAGERETT

4.1 Innledning

Finansdepartementets forslag om klagerett knytter seg til hva som kan påklages av kommunen (klagegjensstanden), hvilket organ som er rett klageinstans og klagefristens lengde, samt hvilke rettigheter den skattepliktige skal ha under klagesaksbehandlingen. Reglene fremgår av forslag til endringer i skfvl. §§ 13-1 til 13-4, se punktene nedenfor.

4.2 Kommunens klagerett – rettslig grunnlag

Klageretten er en grunnleggende rettsikkerhetsgaranti for kommunen. En formell klageadgang vil (i motsetning til en anmodning om omgjøring som i dag praktiseres) sikre kommunen en rett til en overprøving av verdsettingen av kraftanlegg. Videre gir en klagerett også større forutsigbarhet med en forsvarlig saksbehandling innen rimelig tid, samt at kommunen ikke risikerer at tiden går med den følge at kommunen taper adgangen til å angripe skattefastsettingen gjennom søksmål.

LVK støtter derfor forslaget om å lovfeste en rett til å klage på verdsetting av kraftanlegg. Departementets forslag til nytt femte ledd i skfvl. § 13-2 lyder slik:

«Kommunen kan klage på verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt. Skattemyndighetene skal varsle den skattepliktige om klagen.»

Som det vil fremgå nedenfor mener LVK at ordlyden også omfatter rett til å klage på fastsettelsen av pliktig skatt på grunnrenteinntekt, fordi denne kommer til fradrag ved beregningen av skattegrunnlaget for

eiendomsskatten. Videre mener LVK at hjemmelen må utvides slik at klageretten også omfatter naturressursskatten.

4.3 Klagegjensstand

4.3.1 Forslaget innebærer at kommunene kan klage både over skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget og skattemyndighetenes vedtak

Frem til ny skfvl. trådte i kraft har skattemyndighetene v/ SFS fastsatt eiendomsskattegrunnlaget etter sktl. § 18-5, samt fordelingsnøkklene for eiendomsskatt med hjemmel i esktl. §§ 8 B-2 og 8 B-3. Eiendomsskattegrunnlaget med liste over kraftanlegg og kommune fordelingsnøkler oversendes deretter fra SFS til kommunen medio oktober for påfølgende skatteår⁸.

En prinsipiell endring som følger av skfvl. er at den skattepliktige selv fastsetter skattegrunnlaget i medhold av kap. 9. Det betyr at det ikke nødvendigvis vil foreligge noe vedtak fra skattemyndighetene om fastsettingen av skattegrunnlaget.

Skatteforvaltningsloven legger opp til at skattemyndighetene beregner skatten på grunnlag av det skattegrunnlaget den skattepliktige har fastsatt og at melding om skatteoppgjøret så snart som mulig sendes den skattepliktige, jf. skfvl. §§ 9-2 og 9-3.

Av dette følger at selv om verdsettingen av kraftanlegg i utgangspunktet skal følge av kraftverkseiers egenfastsetting, vil SFS fortsatt ha ansvar for å beregne/sammenstille eiendomsskattegrunnlagene og foreta fordelingen av grunnlagene ved å sende ut eiendomsskattelister til kommunene. LVK forstår det slik at eiendomsskattelisten fra SFS for alle praktiske formål vil tilsvare en melding om skatteoppgjør til kommunen (og ikke den skattepliktige).

LVK forstår forslag til ny bestemmelse om klagerett slik at kommunen både kan påklage verdsetting som følger av den skattepliktiges egenfastsetting og verdsetting som følger av et vedtak fra skattemyndighetene etter reglene i skfvl. kap. 12 (endring uten klage ved uriktig fastsetting mv.).

4.3.2 Klagen må også kunne gjelde skjønnsfastsettelsen

I høringsnotatet punkt 3.2.5 legger departementet til grunn at reglene om skjønnsfastsetting også gjelder i saker skattemyndighetene behandler etter klage fra kommunen. Ifølge departementet taler hensynet til den skattepliktige for at *«det ikke [er] tilstrekkelig for å ta klagen til følge at kommunen kan sannsynliggjøre et forsvarlig skjønn kan gi et annet resultat enn det som følger av den foreliggende fastsettingen»*.

LVK kan ikke se at reglene for skjønnsfastsetting i skfvl. § 12-2 er treffende for klagesaker om verdsetting av kraftanlegg. Bestemmelsen kommer til anvendelse hvis det ikke foreligger egenfastsetting etter skfvl. kap. 9 eller annet forsvarlig grunnlag å bygge skattefastsettingen på. I slike tilfeller kan skattemyndighetene fastsette det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen ved skjønn.

⁸ Fristen for utskriving av eiendomsskatt på kraftanlegg er 1. mars, jf. esktl. § 14 annet ledd.

Som den klare forvaltningsrettslige hovedregel, og for alle andre eiendomsskatteobjekter, kan klageinstansen prøve alle sider av saken. LVK og medlemskommunene er opptatt av en mest mulig korrekt verdsettelse av kraftanleggene. I klagesaker må derfor skattemyndighetene foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysningene i saken, samt legge til grunn det mest sannsynlige faktum og et forsvarlig skjønn ved anvendelsen av rettsreglene.

4.3.3 Særlig om fordeling av eiendomsskatt mellom kommuner

Etter LVKs syn omfatter ordlyden i skfvl. § 13-2 også fordeling av eiendomsskattegrunnlag mellom kommuner, idet fordelingen klart «*har betydning for utskrivning av eiendomsskatt*». Klageadgang før søksmål er den normale prosessen etter alminnelig forvaltningsrett. Hensyn til likebehandling og et mer helhetlig administrativt system mellom stat og kommune tilsier at kommunen også gis klagerett for fordeling av eiendomsskattegrunnlag mellom kommuner.

I skfvl. § 15-7 fremgår at Skattedirektoratet avgjør fordelingstvister med endelig virkning. LVK foreslår at det presiseres at klage over fordeling av eiendomsskattetvister skal gå til Skattedirektoratet og at det ikke er anledning til videre klage over direktoratets avgjørelser i slike saker. Skattedirektoratets avgjørelse må i tilfelle angripes ved søksmål.

4.3.4 Klageretten gjelder også fradraget for skatt på grunnrenteinntekt

Departementet legger til grunn at klageretten, i likhet med innsynsretten, ikke gjelder *andre deler av skattefastsettingen*.

Som påpekt over (punkt 4.2) må klageretten også omfatte grunnrenteinntektsgrunnlaget. Det fremgår av sktl. § 18-5 først ledd annen setning at det ved beregningen av eiendomsskattegrunnlaget skal gjøres fradrag i kraftverkets brutto salgsinntekter for blant annet pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverk. Etter LVKs syn følger det av ordlyden i forslag til nytt femte ledd i skfvl. § 13-2 om at kommunen «*kan klage på verdsettingen av kraftanlegg som har betydning for utskrivningen av eiendomsskatt*» at klageretten nødvendigvis også må omfatte fastsettelsen av grunnrenteinntekten, så lenge klagen gjelder eiendomsskattegrunnlaget.

Ettersom departementets uttalelse om at klageretten ikke gjelder andre deler av skattefastsettelsen kan misforståes, bør det presiseres at klageretten også omfatter fradraget for grunnrenteskatten, forutsatt at anførselen fremsettes som ledd i en klage over eiendomsskatteverdsettelsen.

4.3.5 Klageretten må også gjelde naturressursskatten

LVK gjør videre gjeldende at klageretten også må omfatte fastsettelsen av kommunenes naturressursskatt.

Som nevnt i punkt 3.4 er kommunene også skattekreditor for naturressursskatten. Dermed gjør de samme hensynene som Stortingsflertallet viser til for så vidt gjelder eiendomsskatten seg gjeldende også for naturressursskatten.

LVK mener det er behov for en egen hjemmel for kommunen til å påklage den skattepliktiges egenfastsetting og eventuelt vedtak fra skattemyndighetene om naturressursskatt.

På den bakgrunn foreslår LVK følgende hjemmel:

«Kommunen og fylkeskommunen kan klage på fastsettingen som har betydning for naturressursskatt. Skattemyndighetene skal varsle den skattepliktige om klagen.»

4.4 Klageinstans – særlig om klage over skattekontorets vedtak

Forslaget i skfvl. § 13-3 nytt femte ledd innebærer at skattekontoret, det vil si SFS, er klageinstans når kommunen påklager den skattepliktiges egenfastsetting etter skfvl. kap. 9. Begrunnelsen for at det er skattekontoret, og ikke Skatteklagenemnda, som er klageinstans er at skattekontorets vurdering av verdsettelsesspørsmålet på dette tidspunktet ikke har kommet til uttrykk i et vedtak.

Det forvaltningsrettslige prinsippet for klagebehandling er at *overordnet forvaltningsorgan* er rett klageinstans. Spørsmålet om rett klageinstans vil bero på hvorvidt klagen gjelder skattyters egenfastsetting eller om klagen gjelder skattekontorets vedtak. I noen tilfeller vil det ikke nødvendigvis fremgå av melding om skatteoppgjøret/utsendelsen av skattelister til kommunene om skatteberegningen bygger på selskapenes egenfastsetting eller om skattekontoret gjennom sin kontroll av skattefastsettingen har foretatt endring uten klage. LVK legger til grunn at skattemyndighetene i slike tilfelle vil ha en veiledningsplikt overfor kommunene.

Hvis klagen gjelder skattyters egenfastsetting, kan kommunen etter forslaget ikke påklage skattekontorets vedtak videre til Skatteklagenemnda. Begrunnelsen er at dette er i tråd med skfvl. § 13-1 annet ledd første setning som bestemmer at klageinstansens vedtak i klagesak ikke kan påklages. Denne bestemmelsen er utformet for å klargjøre at Skatteklagenemndas vedtak ikke kan påklages, og det gir ingen god parallell å bruke bestemmelsen til å begrense kommunens klagerett til kun å gjelde klage til skattekontoret i saker om egenfastsetting. Forslaget henger heller ikke godt sammen med at kommunen er gitt søksmålsrett i slike saker. Etter LVKs syn bør kommunen, hvis den mener skattekontorets vedtak er uriktig, også i saker om egenfastsetting kunne kreve at saken behandles av Skatteklagenemnda.

Den skattepliktige har ikke adgang til å påklage egenfastsettingen, men har adgang til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger og dermed endre fastsettingen ved levering av såkalt endringsmelding, jf. skfvl. § 9-4. LVK legger til grunn at kommunene også kan påklage den endrede egenfastsettingen som resultat av endringsmeldingen. Etter LVKs syn setter ikke ordlyden i skfvl. § 13-2 nytt femte ledd noen begrensning for kommunens adgang til å klage på verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivning av eiendomsskatt, uavhengig av om verdsettelsen er en følge av skattyters egenfastsetting (eventuelt etter endringsmelding) eller skattekontorets vedtak.

I de tilfellene kommunen klager på verdsettingen, er det foreslått i skfvl. § 13-2 femte ledd at den *skattepliktige* skal varsles om klagen. Det er ingen tilsvarende bestemmelse om at *kommunen* skal varsles i de tilfellene den skattepliktige klager på skattekontorets vedtak. LVK mener det er helt sentralt for at kommunene skal kunne ivareta sine rettigheter i en klageprosess, at kommunene varsles. Uten varsel om

klage fra den skattepliktige vil kommunens budsjetter kunne bygge på uriktige forutsetninger. Videre må kommunene få mulighet til å fremlegge sine synspunkter. LVK foreslår følgende lovtekst i nytt tredje punktum i skfvl. § 13-2 femte ledd:

«Hvis den skattepliktige påklager skattekontorets vedtak etter § 13-1 annet ledd annet punktum, skal skattemyndighetene varsle kommunen.»

LVK støtter forslaget om at Skatteklagenemndas vedtak i klagesak kun kan angripes ved søksmål, som gjelder tilsvarende både for kommunen og den skattepliktige.

4.5 Klagefrist

Departementet foreslår en klagefrist på tre måneder for kommunens klage over verdsetting av kraftanlegg i skfvl. § 13-4 nytt første ledd annet punktum.

Begrunnelsen for å utvide fristen fra seks uker til tre måneder er at kommunen ikke kjenner det faktiske grunnlaget for verdsettingen og har behov for tid til å be om innsyn og utarbeide klagen. LVK er enig at det er nødvendig å forlenge fristen. Om forlengelsen til tre måneder faktisk er tilstrekkelig, vil bl.a. være avhengig av hvor raskt kommunen får innsyn av skattemyndighetene. LVK foreslår derfor at fristen forlenges til seks måneder (se nedenfor), eventuelt at utgangspunktet for fristen regnes fra tidspunktet kommunene mottar den nødvendige dokumentasjonen.

Utgangspunktet er at fristen skal beregnes etter hovedregelen i skfvl. § 5-5 første ledd, det vil si «*fra det tidspunktet meldingen er kommet fram*». Departementet skriver i høringsnotatet at det er «*den meldingen som kommunen får om det fastsatte grunnlaget for formuesskatt som fristen skal beregnes med utgangspunkt i*».

Etter LVKs syn er begrepet «formuesskatt» egnet til å skape forvirring. Departementet må ha ment «*grunnlaget for eiendomsskatt*» som SFS sender til kommunene medio/slutten av oktober hvert år med liste over eiendomsskattegrunnlag. Det avgjørende for fristberegningen må dermed være tidspunktet kommunen mottar oversendelsesbrevet fra skattemyndighetene med eiendomsskattegrunnlaget for kommende skatteår, eventuelt skattemyndighetenes vedtak om verdsetting etter skfvl. kap. 12.

Konsekvensen av forslaget er at kommunens klagefrist som hovedregel utløper i midten av januar påfølgende år. Store deler av klageperioden vil dermed sammenfalle med budsjettbehandlingen i kommunen som er en svært tid- og ressurskrevende prosess. I tillegg skal SFS ha tid til å behandle kommunens innsynsbegjæringer og kommunen deretter utarbeide klagen. Dette tilsier at klagefristen for kommunen bør utvides til seks måneder. I så fall vil klagefristen sammenfalle med søksmålsfristen på seks måneder, som betyr at kommunen og den skattepliktige kun behøver å forholde seg til to (og ikke tre) ulike frister for overprøving av verdsetting av kraftanlegg. Systembetragtninger, samt hensynet til forutberegnelighet og rettssikkerhet, tilsier derfor at klagefristen fastsettes til seks måneder.

4.6 Den skattepliktiges rettigheter

Ifølge departementet er det viktig at hensynet til den skattepliktige ivaretas under klagesaksbehandlingen og at den skattepliktige har de prosessuelle rettigheter som ellers gjelder i klagesaker.

LVK er enig i dette. Det må imidlertid forutsettes at også *kommunens prosessuelle rettigheter* ivaretas på samme måte som for den skattepliktige. Den skattepliktige kan som nevnt holde kommunen rettslig ansvarlig for utskrivning av eiendomsskatten på kraftanleggene. Kommunene må derfor varsles og gis anledning til å uttale seg i medhold av skfvl. § 5-6, hvis den skattepliktige angriper verdsettingen. Når den skattepliktige og kommunen gis like rettigheter til varsel og anledning til å uttale seg, vil det i seg selv kunne medføre at etterfølgende søksmål unngås.

5 SØKSMÅL

Kommunen har etter gjeldende rett en søksmålsadgang i skfvl. § 15-2 om verdsetting av kraftanlegg som har betydning for utskrivning av eiendomsskatt. Det er lagt til grunn at forslaget om endring av ordlyden i bestemmelsen verken utvider eller innskrenker søksmålsadgangen etter gjeldende rett.

Hovedregelen i skfvl. § 15-3 første ledd er at søksmålet skal rettes mot den skattemyndigheten som har truffet avgjørelsen⁹. Departementet foreslår i skfvl. § 15-3 første ledd nytt tredje punktum at skattekontoret også utøver partsstilling når den skattepliktige har foretatt fastsettingen etter skfvl. kap. 9. Selv om skattemyndighetene i de tilfellene ikke har truffet noen avgjørelse, er LVK enig i at dette er en hensiktsmessig løsning.

På den bakgrunn er det foreslått et nytt punkt i skfvl. § 15-2 fjerde ledd som sier at den skattepliktige i alle tilfeller skal varsles om søksmålet fra kommunen for å kunne ivareta egne rettigheter.

LVK gjør gjeldende at også kommunen må varsles hvis den skattepliktige tar ut søksmål om verdsetting av kraftanlegg. Det er kommunene som er mottaker av eiendomsskatteinntektene, og i mange kommuner utgjør eiendomsskatteinntektene fra kraftanlegg en ikke ubetydelig del av kommunens inntekter. LVK ber derfor om at det gis en uttrykkelig hjemmel om at kommunene skal varsles ved søksmål fra skattyter, slik at også kommunen, som i utgangspunktet ikke blir direkte part i saken om verdsettelsen (kun utskrivningen), gis anledning til å ivareta sine rettigheter som skattekreditor for eiendomsskatt.

For kommunen gjelder en søksmålsfrist på seks måneder, som løper fra «*vedtaket ble sendt den skattepliktige*» etter hovedregelen i skfvl. § 15-4 første ledd. For de tilfeller verdsettingen følger av den skattepliktiges egenfastsetting etter skfvl. kap. 9, har departementet foreslått en regel i skfvl. § 15-4 første ledd annet punktum som sier at søksmålsfristen starter å løpe når «*melding om verdsettingen ble sendt til kommunen*».

Listene med eiendomsskattegrunnlag og fordelingsnøkler for vannkraftanlegg sendes normalt i et oversendelsesbrev fra SFS, men oversendelsesbrevet er ofte datert noen dager etter selve *listen* med

⁹ Dette vil i praksis være SFS som har ansvar for skatleggingen av kraftverk.

eiendomsskattegrunnlag og fordeling av grunnlaget. Forslagets ordlyd («ble sendt») må etter LVK syn forstås slik at det er datoen for oversendelsesbrevet som er utgangspunktet for fristberegningen, og ikke datoen på eiendomsskattelisten. LVK ber departementet klargjøre når søksmålsfristen starter å løpe.

I de tilfellene verdsetting av kraftanlegg følger av skattekontorets vedtak, vil ikke kommunen ha noen informasjon om når «vedtaket ble sendt den skattepliktige» etter skfvl. § 15-4 første ledd. Følgelig må disse tilfellene reguleres på samme måte som den skattepliktiges egenfastsetting av skattegrunnlaget. Noe annet vil føre til usikkerhet om fristberegningen, som vil kunne få betydelige økonomiske konsekvenser for kommunen.

Med vennlig hilsen

Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar



Torfinn Opheim
Leder



Caroline Lund
Sekretær, Advokat (H)