

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

Også sendt per e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:

Dok. nr.: 132666

Saksbehandler: Trude Hafslund
TH@advokatforeningen.no
T +47 2205061

16.03.2012

Høringsuttalelse vedrørende forslag til endringer i ligningsloven

I. Innledning

Vi viser til Finansdepartementets brev av 16. desember 2011 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Saken er forelagt Advokatforeningens lovutvalg for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Johan Kiær Engelschiøn, Mons Alfred Paulsen, Ingvild Vartdal og Hans Georg Wille.

II. Sakens bakgrunn

Finansdepartementet har i et høringsnotat datert 16. desember 2011 fremsatt forslag om endring av ligningslovens regler om tilleggsskatt og om skattyters adgang til å klage på ligningen. Forslagene er foranlediget av debatten om skattyters rettssikkerhet, og de aktuelle endringene ble varslet i Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 27.4.4.

III. Kommentarer til de enkelte forslagene

1. Innledning

Advokatforeningen er av den oppfatning at det er et presserende behov for å styrke skattyternes rettssikkerhet, og at skattyternes rettsvern både i lignings- og domstolsbehandling bør forsterkes ettersom styrken av inngrepet økes.

Advokatforeningen vil innledningsvis bemerke at man stiller seg positiv til de to endringene departementet har foreslått i ligningsloven, og til at det blir iverksatt strakstiltak for å bedre skattyternes rettssikkerhet. Kommentarer til de to forslagene er inntatt nedenfor.

Advokatforeningen mener at forholdet mellom Skatteetaten og borgerne må utredes på et generelt grunnlag. Advokatforeningen er kjent med at Finansdepartementet for tiden arbeider med ny skatteforvaltningslov, og vil benytte anledningen til å komme med noen innspill i den anledning.

Da arbeidet med ny skatteforvaltningslov vil kunne ta tid, mener Advokatforeningen dessuten at departementet bør vurdere hvorvidt det bør iverksettes andre strakstiltak for å kunne bedre skattyternes rettssikkerhet på kort sikt.

2. Tilleggsskatt – høringsnotatets pkt. 3.1.

I høringsnotatet side 5-7 foreslår departementet å gjeninnføre regelen om at tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats på 15 % når tredjeparter ukrevet har gitt kontrollopplysninger.

Advokatforeningen er positiv til at regelen om redusert tilleggsskatt gjeninnføres som foreslått.

Som det fremgår i høringsnotatet side 6 ble unntaket fra tilleggsskatt ved unnskyldelige forhold i ligningsloven § 10-3 nr. 1 utvidet i forbindelse med opphevelsen av regelen om redusert 15 % tilleggsskatt i 2010. Bestemmelsen åpner nå for at tilleggsskatt ikke skal fastsettes når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av *”sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak”*.

I høringsnotatet side 7 legger departementet til grunn at en gjeninnføring av bestemmelser om redusert tilleggsskatt, ikke skal medføre en innstramming i anvendelsen av unntaket i ligningslovens § 10-3 nr. 1.

Advokatforeningen er enig i departementets uttalelser på dette punkt, men vil understreke viktigheten av at dette i praksis følges opp av Skatteetaten slik departementet har forutsatt i høringsnotatet. Det vil være prinsipielt uheldig dersom en gjeninnføring går på bekostning av skattyters mulighet til å påberope unntaket i § 10-3 nr. 1, eller ligningsmyndighetenes plikt til å vurdere dette på eget initiativ i tilfeller hvor det er nærliggende å anta at det foreligger unnskyldningsgrunner.

Advokatforeningen mener videre at den nåværende satsstrukturen, også etter en eventuell gjeninnføring av regelen om redusert 15 % tilleggsskatt, innebærer for liten grad av fleksibilitet. Advokatforeningen mener derfor at departementet også bør vurdere å gjeninnføre adgangen til å nedsette tilleggsskatten til 7,5 % eller lavere ved delvis unnskyldelige forhold, eller for andre tvilstilfeller.

Den tidligere hjemmelen for ileggelse av tilleggsskatt med halv sats (7,5 %) ble opphevet ved lovendringen av 19. juni 2009 nr. 49. I lovens forarbeider, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.2, legger departementet til grunn at bestemmelsen om halv tilleggsskatt var vanskelig å

praktisere, i praksis lite brukt, samt at man ved lovendringen ville utvide unntaket for tilleggsskatt ved unnskyldelige forhold i ligningsloven § 10-3 nr. 1. Departementet synes dermed å legge til grunn at det ikke var behov for å opprettholde bestemmelsen.

Ved vurdering av om et forhold skal anses som unnskyldelig i henhold til ligningsloven § 10-3 nr. 1, må det ses hen til skattyters erfaring og innsikt. I tråd med hensikten bak lovendringen har trolig en lavere terskel for anvendelse av unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 nr. 1 styrket stillingen til svake grupper blant skattyterne. Det er imidlertid forutsatt i forarbeidene, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.3.1, at det skal stilles strengere krav til en næringsdrivende enn lønnstaker ved vurderingen av om det foreligger unnskyldelige forhold. Advokatforeningen mener derfor at profesjonelle næringsdrivende ofte i praksis ikke vil få medhold i at det foreligger tilstrekkelig unnskyldningsgrunner etter ligningsloven § 10-3 nr. 1. Advokatforeningen mener derfor at det er behov for å innføre en adgang til å nedsette tilleggsskatten dersom det foreligger delvis unnskyldelige forhold og for andre tvilstilfeller for å hindre at sluttresultatet blir uforholdsmessig i forhold til den forsømmelsen som skattyter eventuelt har gjort.

3. Tap av klagerett på ligningen – høringsnotatets pkt. 3.2

I høringsnotatet side 7-9 foreslår departementet å oppheve regelen i ligningsloven § 9-2 nr. 7 om at skattytere i visse tilfeller kan miste retten til å klage på ligningen.

Advokatforeningen har lenge vært av den oppfatning at tap av prosessuelle rettigheter ikke er en egnet sanksjonsform. Advokatforeningen mener således at den nåværende regelen i ligningsloven § 9-2 nr. 7 er uforholdsmessig streng, og at en begrensning i skattyters klageadgang kan medføre både uriktige og uforholdsmessige resultater i enkelttilfellene. En opphevelse av ligningsloven § 9-2 nr. 7 vil bidra til å øke skattyteres rettssikkerhet, og Advokatforeningen støtter forslaget fullt ut.

For å hindre at skattyterne lider rettstap mener Advokatforeningen at klageadgangen for ligningsvedtak i størst mulig grad bør være av generell og ubetinget karakter. Advokatforeningen deler således departementets vurdering om at skattyters klagerett ikke bør være betinget av levering av manglende oppgaver mv. eller annen medvirkning fra skattyter.

Advokatforeningen er av den oppfatning at ligningsmyndighetene de siste årene har lagt til grunn en betydelig utvidet fortolkning av opplysningsplikten og at denne stadig strekkes lenger. I likhet med departementet mener Advokatforeningen at skattytere i klageomgangen i størst mulig grad vil etterstrebe innlevering av manglende oppgaver mv. for å kunne sannsynliggjøre at det påklagede vedtaket er uriktig, men er av den oppfatning at en begrensning i klageadgangen på dette punkt kan få svært urimelige og utilsiktede konsekvenser i enkelttilfellene.

Advokatforeningen mener derfor at det vil være rettssikkerhetsmessig betenkelig dersom skattyter i alle tilfeller vil være avskåret fra å klage dersom pliktige oppgaver ikke blir innlevert med klagen. Det vises i den forbindelse til at hensynet til korrekt og effektiv ligningsbehandling kan ivaretas gjennom andre, og til dels mindre tyngende, sanksjonsregler.

IV Forhold som ikke er berørt i høringsnotatet

1. Maktkonsentrasjon

I skattesaker er det skattekontoret som foretar bokettersyn og både fastsetter vedtak og ilegger eventuell tilleggsskatt. Skatten og tilleggsskatten blir tvangsinnrevet uavhengig av om vedtaket er gyldig eller ei. Advokatforeningen mener farer ved denne maktkonsentrasjonen i skattesaker bør utredes nærmere.

2. Ligningsmyndighetenes adgang til speilkopiering

Ligningsmyndighetenes adgang til såkalt speilkopiering (som ble innført ved endringslov 12. desember 2008 nr. 93) er etter Advokatforeningens syn betenkelig ut fra personvern hensyn. Forholdet til rekonstruering av slettede filer reiser også særskilte problemstillinger. Advokatforeningen har motforestillinger mot speilkopiering, og mener forholdet må gis en grundigere behandling.

Speilkopiering er egnet til å produsere betydelige mengder overskuddsinformasjon. Dette utgjør et svært stort problem hvor advokater blir undergitt tilsyn, jf. den lagrede informasjonens art (sensitive personopplysninger om klienter, klienters forretningshemmeligheter osv). Spesielt vil dette gjøre seg gjeldende hvor advokaten deler server med kolleger med egen virksomhet (kollegellesskap). Det burde gjelde særskilte regler for speilkopiering hvor det er advokater som er underlagt tilsyn.

3. Saksbehandlingstid

Advokatforeningen mener at krav til rimelig saksbehandlingstid bør gjennomgås. I sin saksbehandling setter skattekontoret som regel korte frister for skattyter, og det kreves ofte at skattyter både skal innhente, og fremlegge betydelig informasjon innenfor fristens utløp. Samtidig bruker skattekontoret ofte uforholdsmessig lang tid. Advokatforeningen mener at det må innføres økte krav til hurtigere saksbehandling og effektive sanksjoner mot sendrektig behandling av ligningssaker.

4. Tilleggsskatt

Advokatforeningen mener at man på et generelt grunnlag bør gjennomgå tilleggsskattereglene. Tilleggsskatt ilegges administrativt og avviker således fra ordningen i den ordinære strafferettspleien, hvor det er domstolen som idømmer straff. Forsømmelser av opplysningsplikten straffes mye strengere enn andre lovbrudd. Det er ikke noe tak på hvor høy tilleggsskatten kan bli målt i kroner. Økonomisk sett vil tilleggsskatt ofte være mye strengere enn bøtenivået i straffesaker og nivået på andre administrative bøter.

Tilleggsskatten rensonerer på skyldkrav ved at 30 % tilleggsskatt idømmes selv om det ikke foreligger subjektiv skyld. Advokatforeningen mener at den strenge reaksjonen og mangel på skyldkrav for alminnelig tilleggsskatt således bryter sterkt med det alminnelige prinsippet om

forholdsmessighet mellom forbrytelse og straff. Den standardiserte utmålingen av tilleggsskatten medfører at det i straffeutmålingen ikke tas hensyn til andre formildende omstendigheter.

For tilleggsskatt i underskuddsaker, var det tidligere i praksis lagt til grunn at det skulle treffes vedtak om tilleggsskatt, men tilleggsskatten ble først endelig beregnet og effektuert det eller de senere årene hvor skattyter ville ha fått overskudd. Etter lovendring av 19. juni 2009 nr. 49 effektueres tilleggsskatten umiddelbart i henhold til ligningsloven § 10-4 nr. 3.

Advokatforeningen mener at regelen i praksis har vist seg å få uforholdsmessige konsekvenser for skattyter. Regelen er urimelig streng og kan medføre svært uønskede resultater. Som det fremgår av Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.7.3 vil det offentlige i mange av disse tilfellene reelt sett ikke lide tap før skattyter eventuelt kommer i overskuddsposisjon og den eventuelle unndratte skatten kan komme til fradrag. Dersom skattyteren ikke senere kommer i en overskuddsposisjon vil skattyter heller ikke få noen reell fordel av å øke det fremførbare underskuddet. Advokatforeningen mener man bør gjeninnføre den tidligere regel, slik at det ikke innkreves tilleggsskatt før det faktisk vil foreligge en unndratt skatteinntekt.

5. Innkreving av omtvistede beløp og tilleggsskatt

Advokatforeningen mener videre at det er behov for en markant oppmykning av plikten til å betale omtvistede beløp i de tilfeller det foreligger substansiell eller berettiget tvil om skatteplikten. I slike saker bør det være anledning til å utsette innbetalingen. Dersom ligningsvedtak til tross for den berettigede tvilen blir opprettholdt, bør det ilegges en moderat avsavnsrente, ikke den pønale forsinkelsesrenten. Advokatforeningen er av den oppfatning at forsinkelsesrente kun bør beregnes i ordinære saker, ikke i saker hvor det er berettiget tvil om ligningsvedtaket.

Advokatforeningen mener videre at tilleggsskatt ikke bør forfalle eller inndrives før tilleggsskattevedtaket er rettskraftig. Ellers i straffepleien er det normalt uaktuelt å fullbyrde straffen før den er rettskraftig fastsatt, og det kan være tvilsomt om den forskutterte tvangsinndrivingen av ikke rettskraftig tilleggsskatt kan forsvares i forhold til Den europeiske menneskerettighetskonvensjon.

6. Reell klageordning

Advokatforeningen mener at det bør utredes ulike modeller for reell uavhengig klagebehandling. Dagens klageordning er primitiv og rettssikkerhetsmessig betenkelig.

Dette skyldes blant annet at det organ som blir overprøvd – skattekontoret - selv innstiller til klagenemndas vedtak, og at saken blir behandlet skriftlig på sirkulasjon mellom tre nemndsmedlemmer. Det legges dermed dårlig til rette for at nemnda skal foreta en selvstendig vurdering. Dette bildet forsterkes når man vet at nemndsmedlemmene bare får begrenset avlønning for arbeidet, og nemndsmedlemmene kan klikke "godkjenn" dersom de er enig i skattekontorets innstilling, mens uenighet må begrunnes. Incentivordningen tilsier at

skatteklagenemnda skal si seg enig i vedtaket. Dersom man er uenig, vil dette medføre ulønnet ekstraarbeid for alle nemndsmedlemmene.

Hvis det blir avholdt møte, er det en skjevhet at skattekontoret, som skal overprøves, får være tilstede, mens skattyter ikke har tilsvarende rett.

I klagebehandlingen bør det stilles krav om selvstendig sekretariat, reell og uavhengig klagebehandling, samt økt kompetansekrav til og avlønning av nemndsmedlemmene. Inntrykket er at de særskilt kompetente klagenemndene som Klagenemnda for petroleumsskatt, Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Riksskattenemnda i større grad innebærer reelle overprøvinger, mens de regionale skatteklagenemndene ikke fungerer som selvstendig korrektiv til skattekontorets egen behandling.

Et strakstiltak som kan vurderes er å la et annet skattekontor foreta forberedelsene til skatteklagenemnda. Det er vanskelig å skulle sitte og overprøve et vedtak fattet av kollegaen på nabokontoret.

Et annet strakstiltak er å øke avlønningen, samt kreve i hvert fall telefonkonferanser hvor klagevedtakene drøftes. Når nemndsmedlemmene nå sitter i ensom majestet foran en sikret "skatteetat"-pc uten noen kommunikasjon med de øvrige nemndsmedlemmer, er det i realiteten ingen overprøving av skattekontorets innstilling i det hele tatt.

7. Offentlige skattelister

Reglene om skattelister ble noe endret ved endringslov av 24. juni 2011 nr 22. Advokatforeningen støttet de innstramminger som fant sted, men mener lovendringene ikke gikk langt nok.

Etter Advokatforeningens syn er informasjon om inntekts- og skatteforhold en sentral forutsetning for samfunnsdebatten, samtidig som hensynet til personvernet må ivaretas.

Etter vårt syn kan disse hensyn ivaretas ved at borgerne og pressen settes i stand til å foreta statistiske undersøkelser med sammenligning av inntektsnivå og gjennomsnittsførmue i ulike kommuner, fylker mv. Opplysninger fra skattelister på individnivå bør ikke være tilgjengelig for andre enn skattyter selv, skattyterens ektefelle, konkursbo, dødsbo eller domstol. Kredittopplysningsselskapene skal fortsatt ha tilgang på opplysninger i medhold av ligningsloven § 3-13 nr. 6.

Dersom skatteopplysninger skal være offentlige, er Advokatforeningen av den oppfatning at de kun bør være tilgjengelig på skattekontoret, enten ved papirlister eller ved PC i utleggsperioden. I så fall må det iverksettes tiltak for å forhindre avfotografering og nedlasting. Man bør gå tilbake til en utleggsperiode på tre uker.

Advokatforeningen mener også at det bør gjennomføres en endring i rapporteringen av inntektene i skattelister for deltakerlignede skattytere. Tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

(skatteloven § 10-42) bør ikke bli rapportert i skattemeldingene som inntekt. Dette er inntekt som allerede er innrapportert samme år eller tidligere. Skatten som betales bør imidlertid innrapporteres fullt ut for det inntektsåret den påløper, da denne gir uttrykk for det som faktisk betales i skatt.

8. Kontrollorgan

Skatteetaten har en særlig sterk maktkonsentrasjon og den treffer hvert år vedtak som har betydning for alle landets borgere. Det medfører at behovet for kontroll er sterkere til stede her enn i andre deler av forvaltningen.

Sivilombudsmannen har i utgangspunktet bare kompetanse til å behandle saker hvor andre klagemuligheter er uttømt.

For domstolen vil skattyter sjelden være tjent med å angripe vedtaket pga. feil ved saksbehandlingen, da en opphevelse av vedtaket på dette grunnlag bare vil medføre at vedtaket blir sendt tilbake til Skatteetatens bord.

Borgerne bør kunne klage på feil fra etatens side på en enkel og effektiv måte. En ordning med en særlig klageenhet for skattesaker synes å ha mye for seg, og bør utredes nærmere. Videre må Skattedirektoratet påta seg økt ansvar for de enkelte funksjonærens handlinger.

V Avslutning/oppsummering

Som det fremgår av det ovenstående mener Advokatforeningen at de foreslåtte strakstiltakene er positive for skattyternes rettssikkerhet. Advokatforeningen mener likevel at det fortsatt er behov for kritisk gjennomgang av forvaltningsregelverket. Finansdepartementet bør også vurdere å iverksette flere strakstiltak for å bedre skattyters stilling.

Vennlig hilsen

Berit Reiss-Andersen
leder

Merete Smith
generalsekretær