

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

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

Deres ref.: 13/3244 SL UR/KR

Dok. nr.: 180991

Saksbehandler: Amna Avdagic
ama@advokatforeningen.no
T +47 22 03 50 50

1.8.2014

Høring – forslag om ny nemndsstruktur på skatte- og merverdiavgiftsområdet

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 28. april 2014 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.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sondrer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett og lovutvalget for avgiftsrett. Lovutvalget for skatterett består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Einar Harboe, Hanne Kristin Skaarberg Holen, Thor Leegaard og Mons Alfred Paulsen. Lovutvalget for avgiftsrett består av Marianne Brockmann Bugge (leder), Kari Elisabeth Christiansen, Morten Fjermeros, Finn Lervik og Anniken Skogly.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Advokatforeningens høringsuttalelse av 16. mars 2012

Advokatforeningen avga en høringsuttalelse 16. mars 2012 der forslag til endringer i klagenemndsstrukturen var et av punktene Advokatforeningen følte behov for å ta opp. Relatert til behov for reform av eksisterende klageordning, avga Advokatforeningen følgende uttalelse:

"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 avlønnen, 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."

Uttalelsen er fortsatt representativ for Advokatforeningens syn. Advokatforeningen er opptatt av:

- Selvstendig og uavhengig sekretariat
- Reell og uavhengig klagebehandling
- Muntlig behandling framfor skriftlig sirkulasjon
- Økt kompetansekrav til nemndsmedlemmer
- Mulighet for skattyter til å møte
- At de særskilte kompetente klagenemndene, som Klagenemnda for petroleumsskatt og

Klagenemnda ved SFS, er bedre enn alminnelige skatteklagenemnder

I tillegg er Advokatforeningen opptatt av en rekke andre nødvendige reformer for å sikre skattyters rettssikkerhet.

3. Kommentar til forslaget

3.1 Generelt om forslaget til ny klagenemndsordning

Advokatforeningen er av den oppfatning at forslaget om ny nemndsstruktur inneholder forbedringspunkter i forhold til nåværende løsning. De lokale skatteklagenemnder er sterkt kritisert, og det er avdekket flere eksempler på at det overhodet ikke har skjedd noen reell klagebehandling. Spørsmålet er om forslaget går langt nok i å sikre kompetent og uavhengig klagebehandling.

For større skattytergrupper kan samtidig forslaget medføre en forverring av dagens situasjon. Advokatforeningen ser særlig med bekymring på forslaget om avvikling av særlig kompetent skatteklagenemnd ved SFS, og at det åpnes for skriftlig behandling også av saker som nå behandles i fysiske møter der.

3.2 Behov for et bredt sammensatt utvalg

Høsten 2010 ble det foreslått i Stortinget at regjeringen skulle nedsette et bredt sammensatt utvalg, jf. Representantforslag 17 S (2010-2011):

"Stortinget ber regjeringen sette ned et bredt sammensatt utvalg som får i oppgave å vurdere forholdet mellom skatteetaten og borgerne i et videre perspektiv."

Under Finanskomiteens høring 10. januar 2011 om representantforslag 17 S for 2010-2011 om skattyters rettssikkerhet, støttet Advokatforeningen forslaget om at det bør nedsettes et bredt sammensatt utvalg som får som mandat å vurdere forholdet mellom Skatteetaten og borgerne i et videre perspektiv.

Forholdet mellom skattyter og Skatteetaten fortjener en prinsipiell gjennomgang, og det er mange trekk ved dagens skatteforvaltning som det bør rettes på.

Advokatforeningen er fortsatt av den oppfatning at det bør nedsettes en bredt sammensatt komité for å foreslå reform for å sikre skattyters rettssikkerhet. Et bredt sammensatt utvalg vil motvirke sektormentalitet. Forslaget som nå er fremsatt, bærer sterkt preg av og lider under at det kun har vært forberedt av Skatteetaten internt (SKD og FIN).

3.3 Én skatteklagenemnd

3.3.1 *Skatteklagenemnda ved SFS bør bestå og få utvidet mandat*

I forslaget er det lagt opp til en landsdekkende skatteklagenemnd. Finansdepartementet foreslår at Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) også skal legges ned og erstattes av den nye landsdekkende klagenemnda:

"Departementet ser ikke at det er behov for å videreføre skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene som særnemnder knyttet til disse kontorene."

SFS har hatt et landsdekkende ansvar for likning og kontroll av noen av Norges største konsern og bedrifter med særlig sammensatt og komplisert likning, samt for særskatteregimene så som rederi og kraft. Fagområdet er utvidet til å omfatte både skatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Skatteklagenemnda for SFS har vært særskilt kompetent, og har vært ledet av prof. dr. juris Frederik Zimmer og førsteamanuensis advokat Hugo Matre (phd). Skatteklagenemnda har vist seg uavhengig av både Skatteetaten og sekretariatet, og har for eksempel henvist saker til EFTA-domstolen til tross for at SFS og Skattedirektoratet var imot dette.

Saksbehandlingen ved SFS har vært mer betryggende ved at saker avgjøres i møte, og nemndsmedlemmene tar aktivt ansvar for avgjørelsene av sakene og utformingen av klagevedtakene.

Advokatforeningen er av den klare oppfatning at det er et særlig behov for å bevare Skatteklagenemnda ved SFS. Advokatforeningen mener at denne klagenemnda har fungert mye bedre enn de alminnelige skatteklagenemndene, og at den har gitt skattyter en rettssikkerhetsmessig mer betryggende klagebehandling.

Finansdepartementets forslag innebærer for saker behandlet ved SFS at den nåværende ordningen med fem medlemmer erstattes med en ordning med skriftlig behandling av tre nemndsmedlemmer.

Slik forslaget til ny klageordning nå er utformet, vil alle klagesaker – uavhengig av omfang og kompleksitet – behandles skriftlig av tre medlemmer, og det er ingen garanti for at kompliserte saker med høy vanskelighetsgrad henvises videre til muntlig behandling med fem medlemmer. Dette er ikke en tilstrekkelig forsvarlig ordning for behandlingen av de klagesaker som i dag avgjøres av Skatteklagenemnda ved SFS.

Advokatforeningen vil sterkt gå imot forslaget og mener at forslaget på dette punkt innebærer en markant svekkelse av skattyters rettssikkerhet. Det minnes om at sakene her ofte reiser omfattende og kompliserte skatterettslige spørsmål.

I tillegg til at Skatteklagenemnda ved SFS bør bestå, mener Advokatforeningen at klagenemnda også bør få ansvaret for å behandle større og mer komplekse saker under den nye ordningen. Advokatforeningens forslag til alternativ modell utdypes nærmere nedenfor i pkt. 3.4. Advokatforeningen er videre av den oppfatning at Finansdepartementets begrunnelse for å legge ned særklagenemndene ikke er tilstrekkelig. Hensynet til å fordele saker mellom avdelingene

slik at saksbehandlingstiden kan holdes nede er viktig i seg selv, men hensynet til skattyters rettssikkerhet må gå foran på dette punkt.

3.3.2 Skriftlig saksbehandling med 3 medlemmer vs. muntlig saksbehandling med 5 medlemmer

Finansdepartementets forslag om at alle saker først skal behandles i alminnelig avdeling, noe som innebærer skriftlig behandling av tre nemndsmedlemmer, er rettssikkerhetsmessig betenkelig. Det er særlig problematisk med skriftlig behandling i store saker.

Det er videre særdeles rettssikkerhetsmessig betenkelig i dagens ordning at skattyter verken på forhånd eller i ettertid får opplyst om hvilke personer som behandler skattyters klage. Skattyter har ingen mulighet til å vurdere habilitetskrav for medlemmene når de ikke får opplyst hvem disse er. I dagens ordning har skattyter heller ingen informasjon om hva som sendes til nemndsmedlemmene.

Advokatforeningen vil dessuten fremheve at Finansdepartementet her fraviker Skattedirektoratets forslag om at skriftlig behandling i alminnelig avdeling skal bestå av fem medlemmer. Skattedirektoratet argumenterte for at fem medlemmer ville gi en betryggende behandling:

"Det er vurdert om avdelingene kan bestå av 3 medlemmer. Fordelen med 3 medlemmer er at det totale behovet for nemndsmedlemmer blir mindre, men det vil gjøre avdelingene mer sårbare i forhold til møtefravær og inhabilitet. Dermed vil også behovet for bruk av vararepresentanter øke. En avdeling med 5 medlemmer vil gi en bredere behandling og drøftelser av saker som trenger behandling i møte."

Advokatforeningen er også av den oppfatning at det ikke er tilfredsstillende at saker bare behandles i stor avdeling dersom det er uenighet eller ett av medlemmene krever dette.

Etter vårt syn bør alle klagesaker behandles i fysisk møte eller fjernmøte. Opplagte saker kan da raskt ekspederes, samtidig som det legges opp til en ramme rundt klagebehandlingen som medfører at klagenemndas vurdering blir reell. Med sekretariatets behandling og fremleggelse bør saker som vurderes som «kurante» ikke være særlig tidkrevende. De mer krevende sakene bør bli gjenstand for diskusjoner. At man likevel muntlig tar hver sak «opp», åpner for spørsmål som igjen kan føre til diskusjoner om spørsmål som det enkelte medlem ikke har «sett» ved første gjennomgang, men som kan være betimelige og slik sett også nødvendige for å sikre riktige avgjørelser. Sakens økonomiske størrelse/betydning kan ikke her være avgjørende.

Av samme grunn mener Advokatforeningen også at fysiske møter gir en grundigere og således mer betryggende saksbehandling enn kun telefoniske møter.

Et minstekrav ved skriftlige avgjørelser må ellers være at det alltid blir avgitt begrunnelser hvor grunnlaget for nemndas avgjørelse klart fremgår. Det burde etter Advokatforeningens syn gjelde også hvor nemnda er enig med innstillingen som den har fått seg forelagt. Dette har en egen side

til rettssikkerheten, idet vedtaket ofte vil være avgjørende for klagers vurdering av om saken bør bringes videre inn for domstolene eller ikke.

I hvert fall bør utgangspunktet være muntlig behandling for store og komplekse skatte- og avgiftssaker. Ulike parametere kan benyttes for å trekke et skille for de klagesaker som automatisk skal undergis muntlig behandling med fem medlemmer. Dette kan f.eks. være ulike terskelverdier, og/eller visse typer spørsmål som tilleggsskatt, internprising, gjennomskjæring, omklassifisering mv. Som fremhevet under punkt 3.3.1 foran bør alle klagesaker for Sentralskattekontoret for storbedrifter fortsatt behandles av den mer betryggende særskilte klagenemnda. Dette behandles nærmere nedenfor i pkt. 3.4.

Under enhver omstendighet bør det også for klager fra lønsmottakere, pensjonister mv. være mulighet for muntlig behandling med flere medlemmer dersom sakens problemstillinger tilsier dette.

Advokatforeningen anser ikke at muligheten for å bli behandlet muntlig av fem medlemmer er tilstrekkelig slik forslaget nå lyder. Det er uklart i hvilket omfang adgangen til å henvise saker videre til muntlig behandling og med fem medlemmer vil komme til å bli benyttet.

For de tilfeller hvor det skal gjennomføres skriftlig behandling av tre medlemmer, mener Advokatforeningen at det i hvert fall også bør være skriftlig dialog mellom nemndsmedlemmene før vedtak treffes, slik at klagebehandlingen blir en mer aktiv prosess og vedtaket treffes av nemnda som kollegium.

3.3.3 Skattyters møterett for klagenemnd

I forslaget åpnes det opp for at skattyter i visse tilfeller kan få møterett. Advokatforeningen er positiv til at det åpnes opp for møterett, men stiller spørsmål ved om adgangen er for snever. Det bør også presiseres at dersom skattekontoret innkalles til deltakelse i møte, skal det også gis tilbud til skattyter om å delta. Kontradiksjonsprinsippet tilsier en slik løsning.

3.3.4 Krav til nemndsmedlemmers kompetanse

Advokatforeningen er positiv til at kravene til nemndsmedlemmene skjerpes. Det er også positivt at ulike interesseorganisasjoner kan foreslå medlemmer.

Advokatforeningen er imidlertid av den oppfatning at det er problematisk at det ikke oppstilles krav om erfaring fra skatte- og avgiftssaker. Advokatforeningen mener det er viktig at et slikt krav stilles, særlig ved behandling av store og kompliserte saker. Dette gjelder spesielt tatt i betraktning det økte fokus på næringsbeskatning samt internasjonalisering.

Skatt og avgift har likhetstrekk, men også vesentlige forskjeller som krever dypere kunnskaper om begge områder. Advokatforeningen ser for seg at en viss «samordning» og gjensidig innsikt, vil være positivt for begge fagområder, men vil peke på at det også krever en bevissthet hos medlemmene om forskjellene. At minst ett medlem har den nødvendige kompetansen innen

hhv. skatt og merverdiavgift, vil slik sett gi en viss trygghet for at det ikke oppstår rent faglige «misforståelser» i behandlingen av en sak.

3.3.5 Oppnevning av nemndsmedlemmer

I høringsnotatet foreslås det samtidig at ulike interesseorganisasjoner gis anledning til å foreslå kandidater til vervet som nemndsmedlemmer, jf. høringsnotatets punkt 8.2. Det er ikke gjort nærmere rede for hva som ligger i dette, men Advokatforeningen ser det som positivt for å sikre nøytraliteten i departementets utvelgelse.

Advokatforeningen ser eksempelvis for seg at departementet vil kunne sende ut lister over aktuelle kandidater som de aktuelle organisasjonene kan innstille fra, og organisasjonene kan i tillegg eller i stedet velge å komme med egne konkrete forslag til egnede kandidater. Dersom en slik innstillingsordning etableres og forutsetningen er at departementet normalt vil oppnevne medlemmer som innstilt, legger Advokatforeningen til grunn at det vil være en tilfredsstillende løsning.

3.3.6 Godtgjørelsesordning

Godtgjørelsesordningen er ikke direkte berørt i høringsnotatet, men Advokatforeningen vil likevel knytte noen kommentarer til denne.

Advokatforeningen er av den oppfatning at det er viktig at ytterligere endringer i godtgjørelsesordningen skjer raskt. Det må legges til rette for at sakene får en rettssikkerhetsmessig betryggende behandling snarest.

Advokatforeningen anser det som særlig betydningsfullt at det legges til rette for at muntlig behandling i stor avdeling blir brukt.

Slik forslaget nå lyder, med henvisning til muntlig behandling fra alminnelig avdeling, er det avgjørende at godtgjørelsesordningen ikke er utformet slik at den vil kunne føre til at nemndsmedlemmer i alminnelig avdeling blir tilbakeholdne med å henvise sakene videre.

3.3.7 Riksskattenemnd

Advokatforeningen støtter forslaget om at Riksskattenemnda oppheves. Det er positivt at Skattedirektoratet ikke lenger skal ha noen mulighet til å kreve administrativ overprøving av nemndas vedtak. Det er en skjevhet i eksisterende system at staten har en ensidig klagerett. Denne bør derfor oppheves.

3.4 Tosporet modell

Advokatforeningen vil for egen regning, basert på det som er kommentert til forslaget ovenfor, foreslå en alternativ nemndsstruktur. Innledningsvis skal det bemerkes at Advokatforeningen ikke har gått i detalj med hvordan en alternativ modell kan utformes. Det som foreslås nedenfor,

er mest ment som en modellbeskrivelse til illustrasjon, som må bearbeides videre før den kan bli en realitet.

Som allerede skissert ovenfor i pkt. 3.3.1 og pkt. 3.3.2 går Advokatforeningens forslag i korthet ut på å ha en tosporet modell:

- Én struktur for personlige skattytere og mindre selskaper, som tilsvarer den modell som er foreslått i høringsnotatet, men med visse justeringer.
- Én egen nemndsstruktur for selskaper av en viss størrelse, samt for personlige, næringsdrivende skattytere med særlig kompleksitet.

Advokatforeningen foreslår videre at det for selskaper opprettes særnemnder/avdelinger som er spesialisert på visse typer komplekse problemstillinger. I relasjon til det siste, ser Advokatforeningen det som viktig at nemndene etableres med spesialistkompetanse og at denne bygges videre ved at disse spesialister utelukkende arbeider med den aktuelle problemstilling. Det siste vil også bidra til ensartet saksbehandling.

Advokatforeningen innser at et skattespørsmål, og konsekvensene av dette, er like viktig i et rettsikkerhetsperspektiv for en personlig skattyter som for et stort selskap, og at dette taler mot å ha et tosporet system. Når en likevel anbefaler et tosporet system, er det i erkjennelsen av at de saker som involverer personlige skattytere flest, er ganske trivielle og at rettsikkerheten vil bli godt ivaretatt med den modell som skisseres i høringsutkastet. På den annen side blir skattleggingen av selskaper og visse typer næringsdrivende stadig mer kompleks – også som en følge av at næringslivet blir stadig mer internasjonalt. Både kompetansekravene til nemndene og saksbehandlingen bør tilpasses dette for å sikre en faglig forsvarlig vurdering også av mer komplekse saker og ivareta rettsikkerheten til disse gruppene.

Advokatforeningen vil i denne omgang i det følgende kun kort skissere hvordan et tosporet system kunne legges opp:

1) Personlige skattytere:

Etablering av et eget nemndsystem for *personlige skattytere* – i tråd med det som foreslås i høringsnotatet, med visse justeringer som kommentert av Advokatforeningen ovenfor.

Unntak for næringsdrivende/selskapsdeltagere – hvor det enten opprettes en egen nemnd/avdeling for spørsmål som relaterer seg til næringsdriften/selskapsdeltagelsen, eventuelt at saker som relaterer seg til selskapsdeltagelsen går inn i nemndsstrukturen for selskaper.

Unntak for saker av stor økonomisk betydning – med en objektiv grenseverdi på inntektstillegg over MNOK 5.

2) Selskaper, innretninger m.v. (og næringsdrivende/selskapsdeltagere):

Advokatforeningen foreslår at man for selskaper og næringsdrivende/selskapsdeltagere, som har en *omsetning* på mindre enn MNOK 25, følger samme modell som beskrevet i høringsnotatet, med de forslag til forbedringer som er omtalt ovenfor. Det gjøres unntak der ett isolert skattespørsmål dreier seg om inntektstillegg på MNOK 5 eller mer – da følger man sporet for selskaper med omsetning over MNOK 25 (se nedenfor).

For selskaper med omsetning over MNOK 25 foreslår Advokatforeningen at nemnda/avdelingen for skattesaker skal settes sammen av fem skattefaglig kompetente medlemmer som skal avvikle fysiske møter, der saken drøftes og avgjøres. Skattyter skal kunne gis anledning (av nemndas leder) til å møte selv i nemndsmøtet og sammen med sin rådgiver kunne holde et innlegg på maksimalt 30 minutter, hvoretter nemndsmedlemmene kan stille spørsmål til skattyter dersom de måtte føle behov for dette.

Advokatforeningen foreslår videre at det opprettes egen nemnd/avdeling for følgende særområder:

- *Internprisingssaker*, der nemnda/avdelingen består av fem kompetente medlemmer med særlig kompetanse og erfaring innen dette området.
- *Gjennomskjæringsaker*, der nemnda/avdelingen består av fem skattefaglig kompetente medlemmer hvorav flertallet bør være jurister.
- *Internasjonal skatt og avgift/grenseoverskridende disposisjoner* som ikke dreier seg om internprising. Nemnda/avdelingen skal bestå av fem skattefaglig kompetente medlemmer, hvorav flertallet har kompetanse i og erfaring fra internasjonal beskatning.
- *Merverdiavgift*, der nemnda/avdelingen består av minst to avgiftskompetente medlemmer.

For de 4 særlige nemndene/avdelingene nevnt ovenfor, skal møtene alltid være fysiske og skattyter skal ha en rett, men ikke plikt, til å delta sammen med sin rådgiver. Skattyter skal ha rett til 1 times presentasjon av saken – og skal videre være tilgjengelig for de spørsmål nemndas medlemmer måtte ha. Nemndas/avdelingens leder skal i særlige tilfelle kunne gi skattyter lenger tid til å presentere saken.

Advokatforeningen har tro på at et slikt tosporet system vil øke rettssikkerheten til skattyterne betydelig. Videre tror Advokatforeningen at et slikt tosporet og dels spesialisert system vil bidra til å bygge økt kompetanse i etaten og sørge for størst mulig grad av lik behandling av like saker. Sist, men ikke minst, har foreningen grunn til å tro at en slik grundig behandling av kompetente nemnder vil redusere antallet saker som går til domstolene. Det siste er viktig for skattyterne, men også for Skatteetaten, som i dag binder opp store ressurser for å følge opp de rettssaker etaten er involvert i.

Den inndeling og de grenseverdier som er beskrevet ovenfor, er ment mest for illustrasjon. Advokatforeningen er av den oppfatning at det bør arbeides mer med nemndssystemet og saksbehandlingen, når en først setter i prosess et slikt arbeid – og foreningen bidrar gjerne til å utrede en alternativ modell som beskrevet over, dersom departementet synes grunntanken som er beskrevet over er verdt å forfølge videre.

3.5 Bemanning og sammensetning. Særlig om merverdiavgift

Når det gjelder nemndas organisasjon, fremstår departementets forslag til organiseringen av en ny og større nemnd i utgangspunktet som mindre effektiv enn den klagenemndsordningen som i dag gjelder for merverdiavgiften. Det vises særlig til opprettelsen av avdelinger i en alminnelig og en stor avdeling, som forutsettes å skulle bestå av ulike medlemmer.

Advokatforeningen ser at sammenslåingen til en felles nemnd for skatt og avgift krever flere medlemmer enn det som er tilfelle kun for merverdiavgiftsområdet i dag. Dagens klagenemndsordning for merverdiavgift legger dessuten, så langt Advokatforeningen kjenner til, et stort press på medlemmene når det gjelder behandlingen av et betydelig voksende antall saker innenfor et begrenset tidsrom og budsjett. Det er således er klart behov for å utvide antall medlemmer også når man ser på klagesaker kun innen merverdiavgiftsområdet.

Advokatforeningen mener at muntlig behandling av klagesakene også bør være hovedregelen for saker som gjelder merverdiavgift, men at det kan trekkes et skille mellom saker av en prinsipiell betydning og/eller avgiftsbeløpets størrelse, når det gjelder spørsmålet om saken skal behandles av tre eller fem medlemmer.

3.6 Sekretariat. Selvstendighet og instruksjonsmyndighet

Finansdepartementet foreslår et eget landsdekkende sekretariat til den nye Skatteklagenemnda. Advokatforeningen er positiv til at det opprettes et sekretariat som skal behandle klagesaken før den behandles i Skatteklagenemnda. Det er også positivt at sekretariatet skal kunne instruere skattekontoret om å omgjøre vedtaket.

Advokatforeningen er imidlertid av den oppfatning at det er uheldig at sekretariatet er underlagt Skattedirektoratet. Sekretariatet bør være adskilt fra Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har i flere tilfeller en aktiv rolle i ligningen, ved bruk av felles team og spesialrådgivere. Det fremstår således problematisk med tanke på hvordan sekretariatet skal sørge for å være uavhengig av Skattedirektoratet i denne sammenheng. Slik Advokatforeningen ser det, finnes det ingen garanti for selvstendighet slik nåværende forslag lyder. Det må sikres at sekretariatet også fysisk og administrativt er adskilt både fra skattekontorene og Skattedirektoratet.

Fysisk og administrativ adskillelse vil etter Advokatforeningens syn ikke bare sikre at det er andre personer som vurderer saken enn den/de som hadde saken i førsteinstans/skattekontoret. Det vil også i større grad forhindre annen type tilknytning (og eventuelle interesser) mellom de involverte i saksforberedelsene, som kan svekke den ønskede (og nødvendige) objektiviteten i saksbehandlingen. I tillegg vil det bidra til å skape tydelige skillelinjer om ansvar, informasjonsflyt og saksdokumenter. Skatteetaten har i en rekke saker et operativt samarbeid med andre etater, som for eksempel NAV og politi- og påtalemyndighet. Skatteklagenemnda og dets sekretariat bør ikke inngå i slikt samarbeid, men beholde en uavhengig stilling også når saksforberedelsen for opprinnelig vedtak skjer i samarbeid med andre offentlige enheter.

Advokatforeningen mener som et minimum at det bør lovfestes at sekretariatet ikke skal kunne instrueres av Skattedirektoratet. En slik regel er foreslått lovfestet hva gjelder Skatteklagenemnda, og det samme bør gjelde sekretariatet.

Dagens ordning, hvor sekretariatet er underlagt Skatteetaten, har vist seg problematisk i en rekke tilfeller. I flere saker for klagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nemnda med rette ønsket å gi skattyterne rettigheter etter EØS-loven, men sekretariatet fulgte instruks fra departement og direktorat og innstilte mot å gi slike rettigheter. Når det er klagenemnda som skal treffe vedtak, må klagenemnda ha et sekretariat som er underlagt klagenemndas instruksjonsmyndighet. Det kan ikke være slik at den som forbereder klagevedtaket er underlagt den etat som skal overprøves. Advokatforeningen mener således at sekretariatet bør legges under Skatteklagenemnda som sådan, og ikke Skattedirektoratet. Advokatforeningen mener videre at det er av sentral betydning at sekretariatet tar selvstendig stilling til, det vil si kritisk og objektivt analyserer og vurderer, hver enkelt sak. Etter foreningens syn innebærer det at sekretariatet også må utforme en skriftlig fremstilling og begrunnet redegjørelse for sakens faktiske og rettslige side, hvor både skattekontorets og klagers innsigelser klart kommer frem.

Advokatforeningen vil advare mot at man ser på mange klagesaker som «enkle» og at det lages rutiner som tillater at man kun tar skattekontorets redegjørelse til etterretning, eventuelt benytter seg av «klipp og lim» fra skattekontorets vedtak. Advokatforeningen viser til at det har vært rettet kritikk mot dagens klageordning, der klagen ikke tas inn i sin helhet i redegjørelsen fra skattekontoret til klagenemnda, men inn-/bearbeides av skattekontoret. Dette selv om klager uttrykkelig ber om at klagen inntas i sin helhet i innstillingen. Skattekontorets «søm» kan gjøre at innstillingen gir et ufullstendig eller i verste fall feilaktig bilde av saken, rettslig og/eller faktisk. Selv om klagen vil ligge ved som et dokument, mangler incitamentet til å lese denne om innstillingen ellers gir et ryddig inntrykk. Advokatforeningen ser på dette som en åpenbar svakhet ved dagens system.

Det kan heller ikke legges til grunn at klager vil være enig i at dennes sak er så «enkel» som skattekontoret vil kunne hevde, og som departementet i høringsnotatet også betegner at noen saker kan være. Når klageordningen er opprettet for klager med dennes rettssikkerhet og tillit for øye, bør det ikke oppstå tvil om sekretariatet har gjort en konkret og selvstendig vurdering av saken, herunder sett og forstått klagers syn på saken. Det må gjelde for hver eneste klagesak, og inkludere både de faktiske og rettslige sider av saken.

Advokatforeningen ser det av den grunn også som betryggende at departementet forutsetter at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere, og mener det også må ses i sammenheng med nemndas sammensetning og kompetanse. Tilliten til at det treffes faglig sett «riktige» beslutninger i nemnda vil i praksis bero vel så mye på sekretariatet som på nemnda.

3.7 Skattekontorets vurdering av klagen bør begrenses

Finansdepartementet foreslår at skattekontoret fortsatt skal ha en rolle i behandlingen av klagesaken.

Advokatforeningen er enig i at skattekontoret bør kunne endre ligningen til gunst for skattyter.

Advokatforeningen er imidlertid ikke enig i at skattekontoret skal sende sin begrunnelse og saksfremstilling til Skatteklagenemnda dersom skattekontoret velger å fastholde sitt ligningsvedtak. Skattekontoret bør ikke kunne kommentere på de deler av klagen de ikke er enig i. For det tilfellet at skattekontoret ikke vil omgjøre vedtaket, bør klagen sendes ubehandlet videre. Til sammenligning kommenterer ikke tingretten sine avgjørelser ved oversendelse til lagmannsretten.

I representantforslag 25 S (2012-2013) settes det frem under punkt III følgende forslag om uavhengighet:

"Det må sikres at ingen saksbehandler på skattekontoret vurderer seg selv i klageprosessen."

Advokatforeningen støtter dette, og går imot Finansdepartementets forslag.

Advokatforeningen er av den oppfatning at det er viktig at klageordningen utformes slik at skattyter faktisk gis en reell og uavhengig klagebehandling. Ved å inkludere skattekontoret på den måte som beskrevet i forslaget, gis skattekontoret en for stor og unødvendig innflytelse på klagebehandlingen. Dette er uheldig for tilliten til klagebehandlingen, og trekker den egentlige uavhengigheten til den nye Skatteklagenemnda i tvil. Finansdepartementet har vist til effektivitetshensyn som begrunnelse for en slik ordning. Advokatforeningen er imidlertid av den oppfatning at hensynet til klagenemndas uavhengighet må veie tyngst på dette punkt. Det minnes om at insentivet til å endre klagenemndsstrukturen er allmennhetens svekkede tillit til at klagesakene i dag blir behandlet på en tilfredsstillende måte. En sentral del av kritikken mot dagens nemndsordning, har nettopp vært knyttet til at saksforberedelsen av klagesakene skjer på skattekontorene som har fattet det vedtaket som skal overprøves. I høringsnotatet forutsetter også Finansdepartementet at det er Skatteklagenemnda som skal ta selvstendig stilling til klagen. Dersom forslaget vedtas i sin nåværende form på dette punkt, mener Advokatforeningen at dette neppe vil være tilfelle.

Advokatforeningen mener også at en ordning der skattekontoret – dersom det ikke skjer en omgjøring – skal sende begrunnelse og saksfremstilling til Skatteklagenemnda, vil forlenge saksbehandlingstiden unødig. Finansdepartementets forslag berører ikke hvorvidt det skal gjelde tidsfrister for skattekontorets behandling av klagen. Det å inkludere skattekontoret på den foreslåtte måten vil derfor kunne innebære en vesentlig tidsmessig utvidelse av klagebehandlingsprosessen for skattyter enn dersom klagen hadde gått rett videre til Skatteklagenemnda. Advokatforeningen er av den oppfatning at det bør settes en preklusiv tidsfrist for hvor lang tidsbruk som kan brukes på å fatte endringsvedtak og klagevedtak.

Forslaget innebærer også at skattekontoret skal vurdere om saken er prinsipiell eller om den reiser kompliserte spørsmål som nødvendiggjør en spesielt grundig behandling av saken. Advokatforeningen mener at dette innebærer en ubalanse i forholdet mellom skattyter og staten.

3.8 Anonyme nemndsmedlemmer. Habilitet

I dagens ordning fatter Skatteklagenemnda vedtak uten at skattyter får beskjed om hvilke nemndsmedlemmer som fatter vedtaket.

I flere saker for de alminnelige skatteklagenemndene er skattyters anførsler ikke gjengitt på en adekvat måte. Anmodning om at skattyters anførsler skal gjengis i sin helhet har vært avvist. Anmodning om at nemndsmedlemmene skal motta papirkopi av klagen har også blitt avvist. Videre har anmodning om opplysning av navn på hvem som skal avgjøre den konkrete sak, blitt avvist. Skattyter får ikke beskjed om hvem som skal avgjøre den aktuelle sak. Heller ikke når vedtaket fra Skatteklagenemnda kommer fremgår det hvem som har avgjort saken. Det opplyses kun at Skatteklagenemnda har sluttet seg til innstillingen fra skattekontoret. Skattyter har ingen mulighet til å sjekke ut habilitetsspørsmål når skattyter ikke engang vet hvem som skal treffe vedtak.

Etter mønster av de særskilte skatteklagenemndene er Advokatforeningen av den oppfatning at skattyter på forhånd i alle saker har krav på å få vite hvem som skal fatte vedtak og få informasjon om når saksdokumentene er sendt over til nemndsmedlemmene.

3.9 Ingen strakstiltak

Det er problematisk at det ikke innføres noen strakstiltak.

Advokatforeningen presiserer igjen at det er behov for enkelte strakstiltak for allerede innværende år. Det vises til uttalelsen som Advokatforeningen avga 16. mars 2012, der det ble fremhevet at det var behov for straks å la et annet skattekontor foreta forberedelser til Skatteklagenemnda, samt å forbedre godtgjørelsesordningen. Det har funnet sted forbedringer i godtgjørelsesordningen, men ytterligere tiltak er fortsatt nødvendig.

4. Andre forhold som ikke er berørt i høringsnotatet

4.1 Maktkonsentrasjon

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

4.2 Samarbeid med andre offentlige etater

Det skjer en ytterligere maktkonsentrasjon i saker der Skatteetaten samarbeider med andre offentlige etater, som NAV og politi/påtalemyndighet. Selv om slikt samarbeid forutsetter en formalisering, gjennomføres dette ofte ikke i praksis. Kombinasjonen av maktkonsentrasjon, uformelle rammer og ansvarspulverisering kan gi særdeles uheldige utslag. Spørsmålet om de

konkrete rammer for operativt samarbeid, så som roller, myndighet/fullmakter, avtaler, pålegg, saksdokumenter og habilitetsspørsmål er ikke egnet for kasuistisk løsning ved løpende rettsavgjørelser, men bør utredes og klargjøres både på overordnet nivå og konkret i den enkelte sak.

Skatteklagenemnda bør ha innsyn i slikt samarbeid og vurderinger og saksdokumenter derfra.

4.3 *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.

Speilkopiering er egnet til å produsere betydelige mengder overskuddsinformasjon. Dette utgjør et 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 kontorfeller med egen virksomhet (kontorfellesskap). Det burde gjelde særskilte regler for speilkopiering hvor det er advokater som er underlagt tilsyn. Advokatforeningen er kjent med tilfeller hvor Skatteetaten direkte har foretatt søk med advokatkontorets navn som søkeord, selv om det ikke er gitt samtykke til å søke på advokatkorrespondanse.

Advokatforeningen har motforestillinger mot speilkopiering, og mener forholdet må gis en grundigere behandling. I hvert fall må det innføres sikkerhetsforanstaltninger og prosedyrer som sikrer at skattekontoret ikke har innsyn i taushetsbelagt materiale. Mangel på "proper legal safeguards" innebærer brudd på EMK artikkel 8, jf. Sallinen v. Finland (case 50882/99) og Høyesteretts kjennelse i Rt. 2013 s. 968.

4.4 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 den fastsatte fristen. Samtidig bruker skattekontoret selv ofte uforholdsmessig lang tid.

Advokatforeningen mener at det må innføres økte krav til hurtigere saksbehandling og effektive sanksjoner mot sendrettig behandling av ligningssaker.

4.5 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 overfor Skatteetaten straffes strengere enn andre sammenlignbare 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.

Skattekontoret som foretok opprinnelig ligning vil ofte ikke være uhildet til å vurdere om opplysninger som ble inngitt sammen med selvangivelsen, er tilstrekkelige til at skattekontoret fikk grunnlag for å ta opp relevante spørsmål til vurdering, jf. «Loffland-standard». I praksis kan spørsmålet bli hvem som er å bebreide for at saken ikke ble tatt opp i rett tid – skattyter eller skattekontoret? Det bør derfor vurderes om tilleggsskatt bør besluttes av en annen og uavhengig instans.

Tilleggsskatten renonserer 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 straffutmålingen ikke tas hensyn til andre formildende omstendigheter.

For tilleggsskatt i underskuddssaker 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 negative 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.

4.6 Innkrevning 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 tvangsinndrivningen av ikke rettskraftig tilleggsskatt kan forsvares i forhold til Den europeiske

menneskerettighetskonvensjonen.

4.7 Partsrepresentant ved rettssaker for domstolene

Dersom et ligningsvedtak bestrides ved rettslige skritt, ivaretas partsstillingen etter nåværende regler ved det skattekontor som har truffet det opprinnelige ligningsvedtaket. Advokatforeningen anbefaler at partsstillingen utøves av Skatteklagenemndas sekretariat dersom det er Skatteklagenemndas vedtak som prøves for domstolene.

Det bør vurderes om det kan være hensiktsmessig å utarbeide en egen instruks for håndtering av partsstillingen ved rettslig prøving av ligningsvedtak.

4.8 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.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud
leder

Merete Smith
generalsekretær