



Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

## Høring - forslag til endringer i ligningsloven

Det vises til Finansdepartementets brev av 16. desember 2011 vedlagt høringsnotat om endringer i ligningsloven. Skattedirektoratet har forelagt høringsnotatet for skattekontorene. Skatteetaten er i hovedsak positive til forslagene. I det følgende vil vi likevel peke på enkelte forhold som kan ha betydning for forslagene:

### 1 Gjeninnføring av bestemmelsen om tilleggsskatt med redusert sats på 15 prosent når tredjepart ukrevet har gitt kontrollopplysninger

#### 1.1 Tidspunktet for anvendelse av 15 pst. satsen

Begrunnelsen for forslaget er at når tredjepart gir oppgave som kan benyttes under ligningen, så vil ligningen til tross for skattyters opplysningssvikt bli riktig. Etter forslaget skal redusert sats ikke brukes når tredjepart ikke leverer oppgave eller oppgaven kommer så sentt at den ikke kan tas hensyn til under ligningsbehandlingen. Hva som ligger i det sistnevnte er noe uklart. Skattyters ligning kan være ferdig i god tid før skatteoppjøret sendes ham. Skal det avgjørende være om oppgaven er kommet inn til Skatteetaten, at den er tilgjengelig for saksbehandler når skattyters selvangivelse behandles eller senere, men før Skattedirektoratet tømmer systemet for selvangivelser som ligger klar for skatteberegning, før skatteoppjøret er sendt skattyter eller henspiller det på tidspunktet for utlegg av skattelistene? Det foreslås at skjæringstidspunktet tydeliggjøres i lovteksten. Slik forslaget til lovtekst er utformet nå, fremgår ikke denne reservasjonen. Et klart tidspunkt vil gi en mer enhetlig behandling, og vi unngår "unødvendige" klager og diskusjoner knyttet til om oppgavegiver har innberettet i tide.

Om for sent leverte tredjepartsoppgaver (for inntektsåret 2011 for oppgaver innkommet etter 2. mars) kan tas med under ligningsbehandlingen, vil bero både på når tredjepart innberetter oppgaven og på Skatteetatens systemer. I tilfeller hvor tredjepart oppgaven kommer inn før skatteoppjøret er sendt skattyter, men etter at fristen for registrering av ligningsdata i datasystemene er passert, vil det være Skatteetatens systemer som gjør at oppgaven fra tredjepart ikke kan bli hensyntatt. Om skattyter blir ilagt tilleggsskatt med 15 eller 30 pst, vil også kunne bero på når skattyter får skatteoppjøret. Med suksessive utlegg vil den forskjellsbehandling som ligger i dette særlig komme på spissen i tilfeller hvor en arbeidsgiver med flere ansatte innberetter lønnsinntekter så sent at skatteoppjør allerede er foretatt for en del av dem. (For lønnsopplysninger kan problemstillingen bli noe annerledes ved innføring av Edag-loven.)



For å unngå den forskjellsbehandlingen som de ulike tidspunktene for skatteoppgjør kan innebære, kan det for eksempel settes en frist som ligger i forkant av første pulje, for eksempel 1. juni. På dette tidspunktet antas også de fleste forsinkede endringsoppgavene knyttet til grunnlagsdata å være innkommet. En slik fastsatt dato for skjæringstidspunktet for bruk av redusert sats kan medføre at tilleggsskatt ilegges med 30 pst selv om arbeidsgivers oppgave er innkommet før skatteoppgjøret er sendt til skattyter. Hensynet til likebehandling, tilsier likevel en felles og klart angitt skjæringstidspunkt for bruk av redusert sats for tilleggsskatt. Et fast angitt dato for skjæringstidspunktet har riktignok et statisk preg som kan vise seg uhensiktsmessig for det tilfellet at skatteoppgjør i fremtiden kan bli sendt skattyter tidligere enn 1. juni. Per i dag er det imidlertid vanskelig å angi skjæringstidspunktet på en mer hensiktsmessig måte. Vi foreslår at Skattedirektoratet i samarbeid med departementet arbeider videre med dette spørsmålet.

## 1.2 Forholdet til skjerpet tilleggsskatt

Det er mulig det bør presiseres i ligningsloven § 10-5 nr. 1 annet punktum at skjerpet tilleggsskatt ikke ilegges når tilleggsskatt er ilagt med 15 pst. etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum.

## 2 Oppheving av bestemmelsene om tap av klagerett for skattyter

Vi forstår forslaget slik at det ikke omfatter tap av klagerett ved oversittelse av klagefristen etter ligningsloven § 9-2 nr. 4. Den foreslåtte lovendringen vil dermed få konsekvenser for skattytere som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt før skatteoppgjøret er sendt, men som påklager ligningen innen klagefristens utløp.

Skattedirektoratet har som nevnt forelagt høringsnotatet for skattekontorene. Tilbakemeldingene på dette forslaget går i begge retninger, og blant de som støtter forslaget er det delte meninger om behovet for å sette vilkår for klageretten. Skattedirektoratet er prinsipielt enig i de synspunktene som fremkommer i høringsnotatet samtidig som vi ser at i det praktiske ligningsarbeidet kan fremstå som inkonsekvent at skattytere som ikke oppfylder opplysningsplikten skal ha samme klageadgang som skattytere som har oppfylt sin opplysningsplikt. Vi støtter likevel forslaget da tap av klagerett ikke fremstår som er riktig virkemiddel ved opplysningssvikt i dag.

Skattytere som leverer selvangivelse av tilfredsstillende kvalitet innen klagefristens utløp, får som hovedregel realitetsbehandlet denne. Forslaget får dermed reell betydning for skattytere som ikke leverer oppgave, leverer oppgave med dårlig kvalitet eller ikke bidrar med opplysninger mv. Vi har til tross for dette under tvil kommet til at det ikke bør stilles vilkår til klagen for at klageretten skal være i behold. Usikkerheten har blant annet knyttet seg til hva som skal til for at vilkåret skal anses oppfylt, mao. når er opplysningsplikten tilstrekkelig oppfylt for at klageretten skal være i behold. Særlig gjelder dette ved mangelfull oppgave. Dette kan være vanskelig å vurdere uten å gå inn i saken og kan gi grunnlag for ressurskrevende diskusjoner.

Om skattyter ikke leverer pliktig oppgave sammen med klagen, leverer oppgave av dårlig kvalitet eller ikke gir opplysninger det tidligere er bedt om etter ligningsloven § 4-8, vil ikke



skattekontorene ha noe mer å bygge saken på og resultatet fra ligningsbehandlingen vil vanligvis bli stående. Etter dagens regler vil en slik klage kunne avvises etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 hvor kriteriet "sakens opplysning" er et svært sentralt moment i vurderingen av om klagen skal fremmes. Dersom skattyters klage ikke gir et bedre grunnlag for ligningsavgjørelsen, antar vi at spørsmålet om endring eller fastholdelse av ligningen vil bli relativt sammenfallende med denne vurderingen. Vi antar derfor at terskelen for å fastholde en forsvarlig skjønnslikning i disse tilfeller må kunne være lav og at arbeidet med denne type saker dermed kan bli mindre ressurskrevende enn avvisningsvedtak - som også kan være mer byrdefullt å håndtere videre i klagesystemet. Det er viktig at det presiseres i forarbeidene at forutsetningen for å nå frem med en klage over en ligning der formue og inntekt er fastsatt ved skjønn, er at skattyter kan sannsynliggjøre at den gjennomførte ligningen er uriktig, samtidig som vedkommende på tilfredstillende måte godtgjør hva riktig ansettelse av formue og inntekt utgjør. Kravet som stilles til en klages innhold i ligningsloven § 9-2 nr. 2 vil fortsatt være sentrale. Der det ikke fremkommer nye opplysninger i klagen, må ligningen kunne fastholdes med denne begrunnelsen

Fra skattekontorene er det også påpekt at det er behov for å kunne reagere mot skattytere som ikke medvirker til kontroll, trenerer saker og spekulerer i hvilke faktiske opplysninger som gis underveis i kontrollarbeidet. Vi antar imidlertid at det kan være andre håndhevelsesmuligheter enn tap av klagerett som kan være mer effektive ved manglende medvirkning, som for eksempel innføring av tvangsmulkt, jf. Skatteunndragelsesutvalget sitt forslag i NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser*.

Det er særlig Skatt øst som har tatt til orde for å beholde dagens klageregler. Vi vedlegger derfor deres innspill til direktoratet for å belyse motargumentene.

Vi antar forslaget krever en særlig regulering av tidspunktet for ikrafttredelse for saker som allerede er under klagebehandling. Vi gjør vi oppmerksom på en skrivefeil under forslag til lovtekst i § 9-2 ny nr. 7 hvor det er et "at" for mye.

Med hilsen

Sven Rune Greni  
*direktør*  
Rettsavdelingen  
Skattedirektoratet

Anita Grini

Vedlegg