



SKATTEDIREKTORATET
v/Ellen Moi
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

U.off. offl. § 13, lignl. § 3-13 nr. 1, sktbl. §3-2

Høring - forslag til endringer i ligningsloven - tilbakemelding fra Skatt øst

Vi viser til notat fra Skattedirektoratet vedrørende høring – forslag til endringer i ligningsloven – datert 04.01.2012.

Høringen omhandler to forhold:

- forslag om å gjeninnføre bestemmelsen om tilleggsskatt med 15 % når skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som senere blir oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre tredjeparter
- forslag om å oppheve ligningsloven § 9-2 nr. 7, dvs. reglene om at skattyter mister klageretten ved:
 - unnlatt levering av pliktige oppgaver
 - unnlatt å gi opplysninger som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om
 - unnlatt å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg etter ligningsloven § 4-10
 - ikke levert oppgave eller dokumentasjon som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr. 1 eller nr. 2

Skatt øst har følgende bemerkninger til forslagene:

Forslag om å gjeninnføre bestemmelsen om tilleggsskatt med 15 %

Etter gjeldende rett i dag skal tilleggsskatt ilegges med 30 % etter ligningsloven § 10-4 nr. 1, dersom ikke unnskydelige forhold foreligger. Forslaget til endring innebærer en gjeninnføring av satsen på 15 %, lik rettstilstanden var frem til 2010 i tilfeller for innsendte kontrolloppgaver.

Faren for skatteunndragelser er lavere der det blir innberettet kontrollopplysninger til skattemyndighetene. Spesielt gjelder dette poster som er integrert som grunnlagsdata i våre ligningssystemer, som f.eks. lønnsinntekt og en del VPS opplysninger. De siste par årenes ligningsbehandling har vist at det ofte blir sendt inn kontrollopplysninger for sent til at de kommer med på den PSA skattyterne mottar i mars/april. Når skattyter selv ikke korrigerer PSAen for de manglende opplysningene og det ikke foreligger unnskydelige forhold, skal det ilegges tilleggsskatt med 30 %. De siste par årene har vi erfart at dette kan virke som en for sterk pønål reaksjon i de tilfellene hvor opplysningene kommer inn i tilstrekkelig god tid til at de kommer med på ligningen. Skatt øst vil også hevde at tilleggsskatten bør kunne reduseres ytterligere etter omstendighetene.



Vi har eksempler på at det ikke kan anses som unnskyldelig, hvor det kanskje ikke heller er anført, men hvor beløpene det dreier seg om relativt sett er høye og hvor reaksjonen blir uforholdsmessig også med 15 %.

Dette til tross, ligning er masseforvaltning, og kravene til skattyters opplysningsplikt bør ikke fremstå som svekket så lenge det fortsatt er selvangivelsen som er bærebjelken i ligningsfastsettelsen. Målet om rett ligning til rett tid står sterkt, og det er viktig at skattyterne medvirker til å fremskaffe opplysninger om egen ligning allerede ved levering av selvangivelsene.

Vår erfaring er at arbeidsgiverne i de fleste tilfellene hvor det oppstår feil i forhold til lønnsoppgaver har sendt lønns- og trekkoppgave for sent, slik at lønnen og eventuelt andre godtgjørelser ikke har kommet med på den preutfylte selvangivelsen som ble sendt skattyter. Svært mange av sakene gjelder også opplysninger fra VPS om aksjer, aksjegevinster og tap. Oppgavene har imidlertid kommet inn tidsnok til å bli hensyntatt ved den ordinære ligningen. Mange skattytere har da også misforstått hvordan selvangivelsessystemet fungerer.

Når de etter mottak av den preutfylte selvangivelsen mottar en lønnsoppgave fra arbeidsgiver, antar/vet de at tilsvarende opplysninger er sendt skatteetaten, og tror derfor at de ikke trenger å gi ytterligere opplysninger om dette. Av Lignings-ABC 2011/2012 side 1210 pkt. 3.11.6 fremgår følgende. *"Der skattyter påberoper at den manglende utfyllingen eller korrigeringen av posten i selvangivelsen skyldes en misforståelse om at det ikke var nødvendig å fylle ut eller korrigere posten, fordi det vil foreligge korrekte grunnlagsdata ved ligningen, vil dette alene ikke anses som unnskyldende."* Det vil ofte heller ikke foreligge andre årsaker enn at skattyter har misforstått, og tilleggsskatt blir da ilagt. I tilfeller hvor de har forholdt seg til en angivelse fra revisor, regnskapsfører eller arbeidsgiver om at de ikke trenger å "gjøre noe mer" eller lignende har vi ansett opplysningssvikten som unnskyldelig.

I mange tilfeller er det den samlede inntekten til skattyter som ikke har kommet med på selvangivelsen. Med en lønnsinntekt på kr 4-500 000 vil tilleggsskatten i mange tilfeller utgjøre mer enn kr 30 000. Dette er etter vår oppfatning en uforholdsmessig streng reaksjon, selv om skattyter har forsømt sin plikt til å kontrollere og korrigere selvangivelsen. I tilfeller hvor lønnsinnberetningen kommer for sent til å komme med på ligningen, må det derimot anses som en unndratt inntekt med de konsekvenser dette medfører.

Vi slutter oss derfor til forslaget om å redusere tilleggsskattesatsen fra 30 % til 15 % og ber dessuten om at det vurderes om den kan settes ytterligere ned i særlige tilfeller, alternativt at det kan fastsettes et maksimalbeløp. Beløpet kan f.eks. settes til kr 20 000.

Vi støtter også Finansdepartementets forutsetning om at kontrollopplysninger fra tredjepart faktisk må være gitt, og at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger en opplysningsplikt etter loven.



Forslag om å oppheve ligningsloven § 9-2 nr. 7

Forslaget til lovendring omtaler ikke oversittelse av klagefristen etter ligningsloven § 9-2 nr. 4. Vi forutsetter derfor at oversittelse av fristen fortsatt kan føre til tap av klageretten på lik linje som etter dagens bestemmelser. Den foreslåtte lovendringen vil derfor fortrinnsvis få konsekvenser for skattytere som ikke leverer pliktige oppgaver innen utlegg av ligningen, men påklager ligningen innen klagefristens utløp.

Ifølge rapport fra SL ble det i Skatt øst i tidsrommet mellom utlegg og klagefristens utløp totalt levert 1 820 oppgaver for inntektsåret 2010, fordelt med 760 selvangivelser for personlige næringsdrivende, 992 selvangivelser for upersonlige næringsdrivende og 68 oppgaver for deltakerlignede selskaper. Den foreslåtte lovendringen vil for mange av ovennevnte skattytere ikke få store konsekvenser, da de fleste skattytere som leverer selvangivelse mellom utlegg og klagefristens utløp også i dag får denne realitetsbehandlet. En realitetsbehandling etter dagens regler beror naturlig nok på en konkret vurdering, hvor hensynene som er nevnt i ligningsloven § 9-5 nr. 7 er sentrale. Det aller vesentligste etter den vurderingen er hvorvidt de nå i ettertid har levert pliktige oppgaver som det er grunn til å ha tillit til. Det er kun i slike tilfeller en realitetsbehandling av klagen vil kunne undergis en forsvarlig behandling. Det bør derfor presiseres at en klagebehandling krever at de faktisk leverer pliktige oppgaver. I motsatt fall vil man lett kunne unndra seg plikten til å levere selvangivelse med vedlegg, men likevel komme i samme posisjon til å motta service. Det vil faktisk kunne lønne seg å ikke betale for regnskaps- og revisjonstjenester, men i større grad overlate til skattemyndighetene å komme frem til riktig resultat. Det bør dessuten også presiseres at det fortsatt ikke bør gis adgang til å spekulere i skjønn.

I tillegg vil den foreslåtte lovendringen kunne få konsekvenser for brudd på dagens bestemmelser i bokstavene b, c og d.

Etter Skatt øst sin vurdering er lovforslaget ikke heldig. Det fremmer heller ikke de målsetninger som er satt i forhold til å støtte opp om å gi god service til de som etterlever regelverket.

I høringsnotatet betraktes bestemmelsen om tap av klagerett som en *unødvendig streng saksjonsbestemmelse*, (*prinsipielle motforestillinger mot å anvende tap av prosessuelle rettigheter som en sanksjon*) som er problematisk med hensyn til rettsikkerheten, og som ikke har noen parallell i forvaltningsloven.

Det er etter vår oppfatning ikke riktig at bestemmelsen er en ren saksjonsbestemmelse. Formålet med bestemmelsen er å sikre opplysningsplikten, og det er trusselen som er det sentrale, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) kapittel 7. I høringsnotatet kommenteres ikke nærmere hva som ligger i *unødvendig streng* og *i strid med rettsikkerheten*, og det unngås også å vekte pro- og contraargumentene. Det unnlates altså både å presentere/utdype/begrunne motargumentene mot bestemmelsen, og å vurdere hvordan dette skal slå ut i forhold til de anerkjente argumentene/begrunnelsene for bestemmelsen. Det trekkes i tillegg frem som et sentralt argument at bestemmelsen ikke har noen parallell i forvaltningsloven, uten å påpeke forvaltningslovens speilvendte ansvar for opplysningsplikten, og heller ikke forskjellen mellom omsetningsoppgaver og selvangivelse.



Vi er ikke enig i at rettsikkerheten kan være så alvorlig i fare at dette kan være et avgjørende argument for å fjerne bestemmelsen. Det er oppsiktsvekkende når det nokså ubegrunnet antydes at skatteetaten ikke klarer å ivareta rettsikkerheten ved korrekte vurderinger etter ligningsloven § 9-5 nr. 7. I så henseende bør man som nevnt uansett presisere at en klagebehandling må forutsette at man leverer pliktige oppgaver. Det har – ikke helt sjeldent – forekommet at skattyter kommer med sine dokumenter usortert i en plastpose og levert en klage.

Selv om skattyter fullstendig neglisjerer oppgave- og opplysningsplikten skal det være *unødvendig strengt* å nekte realitetsbehandling. Dette er et uheldig signal om at skattyter har rett til å forholde seg taus og direkte i strid med selvangivelsesprinsippet i ligningsloven kapittel 4. Massesaksbehandlingssynspunktet og effektivitetshensynet blir borte.

Bestemmelsen om tap av klagerett er spesielt viktig i saker vedrørende skjønnsligning, jf. ligningsloven § 4-8, § 4-10 og § 8-2. Vi har erfaring for at skattyter spekulerer i hvilke faktiske opplysninger som gis underveis i kontrollarbeidet ved f.eks. bokettersyn. Det er vesentlig at forsøk på trenering kan håndteres effektivt. Det er videre viktig at klager som ikke ledsages av pliktige oppgaver og avgjørende dokumentasjon ikke skal måtte undergis realitetsbehandling. I motsatt fall har skattyter en stor mulighet, endog stimulans til å spekulere i for lave skjønn.

Videre er det et viktig poeng at skattyter skal bidra til å gi korrekte og fullstendige opplysninger slik at det er mulig å fastsette riktig ligning så tidlig som mulig. Det er svært ressurskrevende å rette opp en ligning i forhold til å fastsette riktig ligning første gang.

Skattyter har rett til å forbli taus og ikke medvirke til å gi *forklaring* til sin ugunst. Han må imidlertid ta konsekvensen av det valget han tar. Dersom skattyter forblir taus under kontrollen/etterforskningen, vil han likevel ha adgang til å belyse saken under behandlingen av tilleggsatt/straffesaken. Skattyter vil under en administrativ behandling kunne spekulere i å forbli taus under første behandling av spørsmålet. Prinsippet om at skattyter skal bidra til sakens opplysning er viktig som nevnt ovenfor fordi skattyter er nærmest faktum. Det er av hensyn til ressursbruk ved masseforvaltning at nye opplysninger blir avvist under behandling av en sak for retten. Er det illagt tilleggsatt anser vi at ligningsmyndighetene i større grad må realitetsbehandle selve tilleggsattspørsmålet, jf. EMK protokoll 7 art 2 (right to appeal in criminal matters). Dette er imidlertid ikke kommentert i retningslinjene.

Ved frivillig retting er det et krav om at skattyters opplysninger må være av tilstrekkelig kvalitet til at riktig skatt kan beregnes. At skattytere som ikke fyller ut pliktige skjemaer skal ha krav på å få behandlet sin klage, også i tilfeller der vedkommende heller ikke bidrar til sakens opplysning på annet vis, gir etter vår oppfatning ingen god sammenheng i regelverket. Det vises også her til merverdiavgiftslovens bestemmelse om krav til at pliktige oppgaver skal fylles ut, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1 tredje ledd, for å behandle klage på fastsetting, jf. § 18-1 om skjønnsfastsettelser.

Om skattyter heller ikke kommer med nye opplysninger i klagen, vil en realitetsbehandling medføre at ligningen ikke endres, jf. sakens opplysning.



Vurderingen av momentene i ligningsloven § 9-5 nr 7 synes å gi en god balanse i de hensyn som gjør seg gjeldende. Momentene synes også å treffe godt i forhold til om skattyter skal få prøvd spørsmålet på nytt, og må anses å være en god sikkerhetsventil i tillegg til reglene om ettergivelse av skatt og avgift. De hensyn som fremgår av ordlyden er nærmere utdypet i forskrift av 20.05.2009 nr. 555. Er det ønskelig med en oppmyking av reglene vil vi anbefale at forskriften eventuelt blir gjennomgått.

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i saken.

Med hilsen

Monica Sivertsen
seksjonssjef
Kvalitet og samordning
Skatt øst

Erlend Skøien