

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

16. mars 2012

Høring av forslag til endringer i ligningsloven

Vi viser til departementets høringsbrev av 16. desember 2011 med vedlagte høringsnotat av samme dato. I høringsnotatet foreslås det å gjeninnføre bestemmelsen om at tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats på 15 prosent når det gjelder poster i selvangivelsen hvor det er mottatt opplysninger ukrevet fra tredjepart, samt å oppheve bestemmelsene om at skattyter i visse situasjoner mister retten til å klage på ligningen.

Forslag om å gjeninnføre redusert tilleggsskatt med 15 prosent

Norsk Øko-Forum er positive til å gjeninnføre regelen om redusert tilleggsskatt med 15 prosent. Den tidligere regelen om redusert tilleggsskatt for opplysninger som er mottatt ukrevet fra arbeidsgiver eller av andre tredjeparter med opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 6 var relativt enkel å håndheve for ligningsmyndighetene. Siden oppdagelsesrisikoen er stor for å unnlate å oppgi poster i selvangivelsen som kan kontrolleres mot opplysninger mottatt ukrevet fra tredjeparter, kan det være grunn til å legge lavere tilleggsskatt for slike forhold.

Det synes som det i forslaget ikke legges opp til noen endring i forhold til tidligere regler. I høringsutkastet er det benyttet ”andre tredjeparter”, men i forslaget til bestemmelsen er det tydeliggjort at det gjelder innrapporteringspliktige etter ligningsloven kapittel 6.

Vi er enig i at man står fast på at det fortsatt er selvangivelsen som er bærebjelken i ligninssystemet, og at det er skattyter som er ansvarlig for at de opplysningene som gis i selvangivelsen er riktige og fullstendige (”selvangivelsesprinsippet”). Da må også opplysningssvikten kunne sanksjoneres ved at det kan ilegges tilleggsskatt selv om opplysningene uoppfordret gis av andre. Ligning er masseforvaltning og skattyters opplysningsplikt må ikke fremstå som svekket.

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

I høringsnotatet beskrives bestemmelsene om tap av klagerett som *en unødvendig streng sanksjon* og hvor ”*det kan reises prinsipielle motforestillinger mot å anvende tap av prosessuelle rettigheter som en sanksjon*”. Det fremholdes videre at ligningslovens regler om tap av klagerett ikke har noen parallell i forvaltningsloven og at bestemmelsene etter departementets vurdering er unødvendig strenge.

Det er 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. 29 (1978-79) kap 7. I høringsnotatet kommenteres ikke nærmere hva som ligger i *unødvendig streng* og hva som er problemet med hensyn til *rettsikkerheten*. Det unngås også å vekte pro-

og contraargumentene. Det unnlates altså både å presentere, utdype og begrunne motargumentene mot bestemmelsen, og å vurdere hvordan dette skal slå ut i forhold til de anerkjente argumentene og begrunnelsene for bestemmelsen. Forholdet til EMK og tilleggsskatt er heller ikke vurdert særskilt. 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. Når det på denne måten er unnlatt å utrede premissene, blir det vanskelig å skrive høringsuttalelse.

Vi er ikke enig i at rettssikkerheten kan være i så stor fare at dette kan være et avgjørende argument for å fjerne bestemmelsen. Vi finner det oppsiktsvekkende når det nokså ubegrunnet, slik NØF ser det, antydes at skatteetaten ikke klarer å ivareta rettssikkerheten ved en korrekt § 9-5 nr. 7 vurdering. Selv om skattyter fullstendig neglisjerer oppgave- og opplysningsplikten så skal det altså være *unødvendig strengt* å nekte realitetsbehandling. Dette gir etter vår oppfatning et uheldig signal om at skattyter har rett – og det kan nærmest være en oppfordring til - å holde tilbake opplysninger for ligningsmyndighetene. Dette er direkte i strid med selvangivelsesprinsippet i ligningsloven kap. 4. Massesaksbehandlings-synspunktet og effektivitetshensynet er borte.

Vi merker oss at det ikke er foreslått å oppheve ligningsloven § 9-2 nr. 9 om ett års absolutt klagefrist. Det kan derfor reises spørsmål om alle som klager innen ett år fra utlegg av ligningen eller når vedtak er truffet i saken skal realitetsbehandles. Forslaget til lovendring omfatter ikke oversittelse av klagefristen etter ligningsloven § 9-2 nr. 4. Slik klagereglene er nå, bestemmer klageorganet selv hvilken betydning det har at skattyter har tapt klageretten. Det legges vekt på momentene i § 9-5 nr. 7 med retningslinjer. Det innebærer at en rekke saker realitetsbehandles. De viktigste momentene vil da være eventuelle unnskyldelige forhold hos skattyter for at opplysninger ikke har vært gitt tidligere eller var oppgitt uriktig, at det gjelder et betydelig beløp og sakens opplysninger.

Momentene i § 9-5 nr. 7 synes å treffe godt hva gjelder vurderingen av om skattyter skal få prøvd spørsmålet på nytt. Regelen synes 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 20.05.2009 nr. 555.

Bestemmelsen om tap av klagerett i ligningsloven § 9-5 nr. 7 er særlig aktuell i saker som gjelder skjønnsligning, jf. lignl. § 4-8, § 4-10 og § 8-2, og antispekulasjonshensynet er bakgrunnen for bestemmelsen. Skattyter kan for eksempel ved bokettersyn spekulere i hvilke faktiske opplysninger som gis, og kan ved dette trenere bokettersynet og fremleggelse av nødvendige dokumenter av betydning for kontrollen og ligningen. Blir skjønnet, som da baseres på et mangelfullt faktisk grunnlag for høyt, vil ligningen påklages med realitetsbehandling til følge. Blir skjønnet for lavt, vil han selvsagt ikke klage.

I tilfeller hvor skjønnsligningen er høyere enn det som fremgår av for sent innlevert selvangivelse, kan skattyter ha spekulert i at skjønnsinntekten ville bli satt lavere enn den faktiske inntekt. Dersom alle klager på skjønnsligning skal realitetsbehandles, har skattyter store muligheter for å spekulere i at skjønnet settes lavere enn den faktisk inntekt eller formue. Videre er det viktig at skattyter bidrar til å gi de opplysningene som ligningsmyndighetene trenger for å fastsette rett ligning så tidlig som mulig i ligningsprosessen. Målet om rett ligning til rett tid er viktig ved en masseforvaltning. Det

krever mer ressurser å rette opp en ligning enn å fastsette rett ligning første gang. I denne sammenheng påpekes at skattyter også i klager ikke sjelden fordekker eller ”pynter på” det faktiske forhold. Realitetsbehandling bør derfor som utgangspunkt forbeholdes skattytere som har oppfylt sin opplysningsplikt. Dersom skattyter ikke inngir nye opplysninger, vil skattekontoret sjelden komme til ett annet resultat. De administrative kostnadene ved klagebehandling er også store.

Skattyter har etter EMK rett til å forbli taus og ikke medvirke til å gi *forklaring* til sin ugunst når han er varslet om tilleggsskatt. Han må imidlertid ta konsekvensen av det valget han tar. Dersom skattyter forbli taus under kontrollen, vil han likevel under behandlingen av tilleggsskatt ha adgang til å belyse saken. 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 fordi skattyter er nærmest faktum. Det er av hensynet til ressursbruk ved masseforvaltning at nye opplysninger blir avvist under behandling av sak for retten. Er det illagt tilleggsskatt anser vi at ligningsmyndighetene i større grad må realitetsbehandle selve tilleggsskattespørsmålet, jf. EMK protokoll 7 art 2 (right to appeal in criminal matters). Vi kan ikke se at dette er kommentert i høringsutkastet.

Ved frivillig retting kreves det at skattyters opplysninger må være av en tilstrekkelig kvalitet til at riktig skatt skal kunne beregnes. At skattytere som ikke fyller ut eller sender inn 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 her bl.a. til merverdiavgiftslovens bestemmelse om krav til at pliktige oppgaver skal fylles ut, jf. mval. § 19-1 tredje ledd, for å behandle klage på fastsetting, jf. mval. § 18-1 (skjønnsfastsettelser).

Om skattyter heller ikke kommer med nye opplysninger i klagen, vil en realitetsbehandling medføre at saken ikke endres på grunn av sakens opplysning.

Vurderingen av momentene i lignl. § 9-5 nr 7 synes å gi en god balanse i de hensyn som gjør seg gjeldende. Etter vår oppfatning synes disse momentene 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 mulighetene for skattelemping og ettergivelse av skatt og avgift. Er det ønskelig med en oppmyking av reglene om tap av klagerett, vil vi anbefale at det heller vurderes en oppmyking av forskrift av 20.05.2009 nr. 555 til ligningsloven § 9-5 nr 7.

Med hilsen
for Norsk Øko-Forum

Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg