

# **ENDRINGER I ÅRSSYKLUS FOR LIGNING AV NÆRINGSDRIVENDE**

Forslag fra arbeidsgruppe nedsatt av  
Skattedirektoratet den 26.10.2001

Rapport dat. 16.09.2002

## Innholdsfortegnelse

<b>KAPITTEL 1. INNLEDNING .....</b>	<b>6</b>
1 1 Mandat .. ...	6
1 2 Kontaktpersoner mv .. ...	8
1 3 Merknader til mandatet Avgrensninger mv	8
1 4 Arbeidsgruppens møter mv.. .	10
<b>KAPITTEL 2. SAMMENDRAG .....</b>	<b>11</b>
<b>KAPITTEL 3. GJELDENE ÅRSSYKLUS FOR LIGNING AV NÆRINGSDRIVENDE .....</b>	<b>15</b>
3.0 Innledning Bakgrunnstoff . . . . .	15
3 0 1 Innledning .. ...	15
3.0 2 Begrepet næringsdrivende .....	15
3 0 3 Selvangivelsestype.. . . . .	16
3 0 4 Noen viktige manntall/registre . . .	16
3 0 5 Skatteplikt til en/flere kommuner . . .	19
3 0 6 Skjematisk fremstilling av nåværende syklus . . . . .	21
3 1 Skattevedtakene i Stortinget . . . . .	22
3 2 Revisjon av datasystemer, registre, skjemaer og rettleddninger	23
3 2 1 Forskuddspliktige . . . . .	23
3 2 2 Etterskuddspliktige .. . . .	25
3 2 3 RISK-registeret .. . . .	25
3 2 4 Aksjonærregisteret . . . . .	26
3 2 5 Revisjon av skjemaer og rettleddninger . . . . .	26
3.2 6 Revisjon av årsoppgjørprogrammer . . . . .	27
3 2 7 Revisjon av dataløsningene i SLN . . . . .	28
3 3 Mottak av tredjemannsopplysninger . . . . .	29
3 4 Skattyters arbeid med utfylling . . . . .	31
3 5 Innleveringsfrister, utsettelse, puljevis innlevering . . . . .	32
3 5 1 Innleveringsfrist 28 februar . . . . .	32
3 5 2 Utsettelse for visse grupper næringsdrivende . . . . .	32
3 5 3 Avtale om puljevis innlevering (rammeavtalen) . . . . .	32
3 5 4 Faktiske innleveringstidspunkter . . . . .	34
3 5 5 Elektronisk innlevering . . . . .	36
3 6 Innleveringsformer, innleveringssted . . . . .	37
3 6 1 Leveringssted . . . . .	37
3 6 2 Elektronisk innlevering av selvangivelse . . . . .	37
3 7 Mottak, sortering mv. . . . .	39
3 7 1 Mottak av papiroppgaver . . . . .	39
3 7 2 Mottak av elektroniske oppgaver . . . . .	39
3 8 Forsinkelser Ikke leverte selvangivelser . . . . .	41
3 8 1 For sent innleverte selvangivelser . . . . .	41
3 8 2 Ikke leverte selvangivelser .. . . .	43
3 8 3 Elektroniske selvangivelser innlevert for sent . . . . .	43
3 9 Ligningsperioden . . . . .	45
3 9 1 Ressurser til ligningsarbeid . . . . .	45
3 9 2 Fremdriften i arbeidet. . . . .	47

3 9 3 OAL – nye muligheter	50
3 9 4 SLN	50
3 9 5 Kvalitetskrav og kvalitetssikring . . . . .	51
3 10 Klarsignal	53
3 11 Utlegg	54
3 11 1 Utleggsinstituttet	54
3 11.2 Dato for utlegg	54
3 12 Klage	56
3.12 1 Klagefrekvens Behandlingstid	56
3 12 2 Forholdet til årssyklus for ligning	57
3 13 Endringer ellers	58
3 13 1 Endringer under ordinær ligning	58
3 13 2 Endringer etter utlegg	58
3 13 3 Forholdet til årssyklus for ligning	60
3 14 Kontrollvirksomhet	61
3 14 1 Kontorkontroller	61
3 14 2 Bokettersyn	61
3 14 3 Bilagskontroller, kampanjekontroller og andre mellomformer	62
3 14 4 Forholdet til ny årssyklus	62
3 15 Sentralskattekontorene	64
3 15 1 Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)	64
3 15 2 Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) ..	65
3 15 3 Oljeskattekontoret	66
3 16 Oppsummering	67
3 16 1 Fra papirbaserte til elektroniske løsninger	67
3 16 2 Behov for senere innleveringsfrist	67
3 16 3 Behov for en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode	68
3 16 4 Muligheter for raskere skatteoppgjør	69
<b>KAPITTEL 4. ÅRSSYKLUS I ANDRE LAND.....</b>	<b>70</b>
4 1 Oversikt	70
4 1 1 Innledning	70
4 1 2 Selvangivelsesfrist mv for næringsdrivende i enkelte land	72
<b>4.2 Danmark</b>	<b>75</b>
4 2 1 Innledning	75
4 2 2 Selvangivelsen	75
4 2 3 Ligningen	76
4 2 4 Betalingsfrist ved skatt til gode/skatt å betale	78
4 2 5 Forskuddsutskrivningen	79
4 2 6 Klage over ligningen	79
4 2 7 Endring av ligning uten klage	80
4 2 8 Danske myndigheters vurdering Sentrale satsningsområder	81
<b>4.3 Sverige</b>	<b>82</b>
4 3 1 Innledning	82
4 3 2 Selvangivelsen	82
4 3 3 Ligning	84
4 3 4 Betalingsfrist ved skatt til gode/skatt å betale	85
4 3 5 Forskuddsutskrivningen	85
4 3 6 Adgangen til å ta opp ligningen til ny behandling	85
4 3 7 Klage	85
4 3 8 Svenske myndigheters vurdering Sentrale satsningsområder	86

<b>4.4 Finland..</b>	<b>87</b>
4 4 1 Innledning	87
4 4 2 Selvangivelsen	87
4 4 3 Ligningen	88
4 4 4 Betalingsfrister ved skatt til gode/skatt å betale	88
4.4.5 Adgangen til å ta opp ligningen til ny behandling	89
4.4 6 Klagefrister	89
<b>KAPITTEL 5. ALTERNATIVER TIL NÅVÆRENDE ÅRSSYKLUS.....</b>	<b>90</b>
5.0 Innledning	90
5.1 Modell 1	91
5.1 1 Innledning	91
5 1 2 Innleveringsfrist 30 april	91
5 1 3 Ligningsperioden 1 mai – 19 september/16 november	92
5 1 4 Utlegg og skatteoppgjør	93
5 1 5 Klagesaker og kontroller og endringer etter utlegg	94
5 2 Modell 2	95
5 2.1 Innledning	95
5 2.2 Innleveringsfrist 31 mai eller 30 juni	95
5 2 3 Ligningsarbeid i to trinn	97
5 2 4 Skattebetaling, forskudd og andre systemavhengigheter	98
5 2 5 Andre virkninger	99
5 3 Valget mellom modell 1 og 2	101
5 3.1 Kriteriene	101
5.3 2 Målet om bedre kvalitet ved ligningen av næringsdrivende	101
5 3 3 Bedre tilpassede tidspunkter for innlevering av oppgavene	101
5 3 4 Skatteoppgjør og innkreving	102
5 3.5 Konklusjon Modell 2 bør velges	102
<b>KAPITTEL 6. FORSLAG TIL NY ÅRSSYKLUS.....</b>	<b>103</b>
Innledning	103
6 1 Januar – mai Forberedelser/tilrettelegging	104
6.1 1 Innledning	104
6 1 2 Skjemaer og rettleidninger med god kvalitet til riktig tid	104
6 1 3 Dataløsninger med god kvalitet til riktig tid	104
6 1.4 Tredjemannsopplysninger med god kvalitet, til riktig tid og mer direkte anvendt i ligningen	105
6 1 5 Forhåndsinformasjon overfor næringsdrivende og deres hjelpere om bestemte temaer	106
6 1.6 Planlegge og sette kontroller for kommende ligningsperiode	106
6.2 Innleveringsfrist 31 mai Tidligere innleveringsfrist for papiropgaver	107
6 3 Utsettelse Forsinkelser Ikke leverte oppgaver	108
6 3 1 Utsettelse	108
6.3 2 Forsinkelser	109
6 3 3 Ikke leverte oppgaver	110
6 4 Juni – september Ligningsarbeid, fase 1	111
6 4 1 Oppstart av ligningsarbeidet	111
6 4 2 Kontroller	111
6 4 3 Ligning av skattytere som ikke har levert selvangivelse	112
6 4 4 Klarsignal og produksjon av skatteoppgjør	112
6 4 5 Planlegge senere kontroller	112

6 5 Skatteoppgjør, ca 1 oktober	114
6 5 1 Forhåndskontroll av skatteoppgjøret	114
6 5 2 Skatteoppgjør og utlegg	115
6 5 3 Skattebetaling	115
6 6 Oktober – mai Ligningsarbeid, fase 2	116
6 6 1 Innledning	116
6 6 2 Utplukk til kontroll og organisering av arbeidet	116
6 6 3 Kontroll rettet mot poster i selvangivelsen	117
6 6 4 Fullstendig bokettersyn	117
6 6 5 Begrenset bokettersyn, bilagskontroll m v	117
6 6 6 Spesielt om fremgangsmåten ved endring	117
6 6 7 Behandling av klager	118
6 6 8 Avslutning av ligningsarbeidet, forberedelse til neste ligningsperiode	118
6 7 Spesielt om fremgangsmåten ved endring	120
6 7 1 Innledning	120
6 7 2 Endringskompetansen	120
6 7 3 Varsel om endring	121
6 7 4 Avgjørelsens form, underretning og begrunnelse	122
6 7 5 Klage på endringen	123
6 7.6 Kort om endring av endringsvedtak	124
6.8 Særregler for enkelte grupper?	125
6 8 1 Innledning	125
6 8 2 Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)	125
6 8 3 Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)	125
6 8 4 Oljeskattekontoret (OSK)	126
<b>KAPITTEL 7. LOVFORSLAG</b>	<b>128</b>
<b>VEDLEGG A : RAMMEAVTALEN INNGÅTT MED REVISORER OG REGNSKAPSFØRERE</b>	<b>130</b>
<b>VEDLEGG B : SKATTEBETALINGSORDNINGEN FOR NÆRINGSDRIVENDE SKATTYTERE</b>	<b>133</b>
1 Oversikt	133
2 Forskuddspliktige skattytere	133
2 1 Innledning	133
2 2 Forskuddsskatt	134
2 3 Avregning av forskuddsskatt	135
2 4 Endrings saker	136
3 Etterskuddspliktige skattytere	137
3 1 Hvem som er etterskuddspliktig	137
3 2 Betaling av etterskuddsskatt	137
3 3 Utskriving av forhåndsskatt	137
3 4 Avstemming av etterskuddspliktige	138
3 5 Endrings saker	139
4 Fordeling av innbetalt skatt	139
<b>VEDLEGG C : OVERSIKT OVER SENTRALE DATOER PÅ SKATTEBETALINGSOMRÅDET MV.</b>	<b>140</b>

# KAPITTEL 1. INNLEDNING

## 1.1 Mandat

Skattedirektoratet fastsatte den 26 oktober 2001 følgende mandat for arbeidsgruppen

*Mandat for arbeidsgruppe som skal vurdere endringer i årssyklus for ligning av næringsdrivende*

### 1. Bakgrunn

Som en konsekvens av skatteetatens satsing overfor næringslivet, utviklingen av nye IT-løsninger, og på bakgrunn av henvendelser fra regnskaps- og revisororganisasjoner, ble det i skattedirektørens ledermøte (SLM) 8 mars 2001 vedtatt at det skulle settes ned en arbeidsgruppe for å vurdere mulige endringer i gjeldende årssyklus for ligning av forskudds- og etterskuddspliktige næringsdrivende skattytere. Behovet for endringer er nærmere beskrevet i notat til SLM datert 5 mars 2001, side 1-2, inntatt som vedlegg til dette mandat

### 2. Arbeidsgruppens mål

Det overordnede mål for arbeidsgruppen er å oppnå bedre kvalitet i ligningen av næringsdrivende, gjennom bedre ressursutnyttelse og rammebetingelser i ligningsarbeidet. Det er også ønskelig for næringslivet å få bedre tilpassede tidspunkter for innlevering av ligningsoppgaver, og det antas at dette kan medvirke til bedre kvalitet på innleverte oppgaver.

Arbeidsgruppen skal vurdere fordeler og ulemper ved de gjeldende regler vedrørende selvangvelsesfrister og årssyklus for ligning av forskudds- og etterskuddspliktige næringsdrivende skattytere. Herunder skal arbeidsgruppen beskrive og vurdere tilsvarende ordninger og frister i Danmark, Sverige og Finland, evt også enkelte andre land.

Med utgangspunkt i disse vurderinger skal arbeidsgruppen utrede alternative løsninger og komme med et konkret forslag til endret årssyklus.

Arbeidsgruppen skal kartlegge og redegjøre for konsekvensene av alternative løsninger, både for skattemyndighetene og de næringsdrivende, herunder regnskapsførere, revisorer og årsoppgjørprogramleverandører. Arbeidsgruppen utarbeider også forslag til nødvendige lov- og forskriftsendringer.

### 3. Arbeidsgruppens sammensetning

Arbeidsgruppen får følgende sammensetning

Fylkesskattesjef Karl Husabø, Hordaland fylkesskattekontor (leder)

Kontorsjef Heidi Gutterud, Skattedirektoratet, Avdeling næring

Rådgiver Christine Kiste, Skattedirektoratet, Avdeling for Innkreving, økonomitjeste og arveavgift

Ligningssjef Inger-Berit Andersen, Oslo likningskontor

Ligningssjef Øystein Bauge, Voss likningskontor

Seniorkonsulent Lisbeth Sekkelsten, Skattedirektoratet, Avdeling næring (sekretær/utreder)

Rådgiver Bjarte Songstad, Hordaland fylkesskattekontor (sekretær/utreder)

#### 4. Kontaktgrupper mv.

Det opprettes en intern kontaktgruppe (IKG) i Skattedirektoratet, til støtte og avklaring under arbeidet, med slik deltakelse

Underdirektør Øyvind Gilbø, IT-avdelingen

Rådgiver Jan-Kjell Andersen, Avdeling for styring og utvikling

Rådgiver Erik Simensen, Avdeling person, systemforvaltning

Førstekonsulent Ragnhild R. Eråk, Avdeling næring, systemforvaltning

Førstekonsulent Marit Henriksen, SLN-prosjektet

Rådgiver Randi Iversen, Administrasjonsavdelingen

NARF, DNR, HSH, NHO, Bedriftsforbundet, Landslaget for regnskapskonsulenter og Skattebetalerforeningen inviteres til å delta i en ekstern kontaktgruppe (EKG), som arbeidsgruppen henter synspunkter fra ved hensiktsmessige tidspunkter

Kemner- og kommunekassererforbundet inviteres til å oppnevne en kontaktperson som deltar i arbeidet

#### 5. Fremdrift/gjennomføring

Arbeidsgruppen rapporterer direkte til leder for seksjon for næringsbeskatning.

Arbeidet gjennomføres med ressurser fra Skattedirektoratet/ytre etat og innenfor eksisterende budsjettamme i næringsavdelingen

Arbeidsgruppen forutsettes å være etablert innen 1 oktober 2001

Arbeidsgruppen fremlegger innen 20 desember 2001 et notat med foreløpige beskrivelser av gjeldende ordninger og de mest aktuelle alternativer

Endelig rapport fra arbeidsgruppen legges frem innen 30 juni 2002

XX

Ved beslutning i Skattedirektoratet den 18 juni 2002 ble fristen for avgivelse av rapporten endret til 16 september 2002

## 1.2 Kontaktpersoner mv.

Det vises til mandatets pkt 4

Kemner- og kommunekassererforbundet har vært representert i intern kontaktgruppe, ved kemner i Bergen, Lasse Hunsrød

Eksterne kontaktpersoner har vært

Den norske Revisorforening (DNR) Statsautorisert revisor Sven Erga

Handels og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) Direktør Simon Dahl

Landslaget for regnskapskonsulenter Jon Baggetorp, Spydeberg Regnskapslag

Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening (NARF) Fagsjef skatt Knut Høylye

NHO Grete Dybsjord/Ellen Mulstad

Skattebetalerforeningen Skatterådgiver Ole Anders Grindalen.

Bedriftsforbundet Are Fagerhaug

## 1.3 Merknader til mandatet. Avgrensninger mv.

Temaet for arbeidsgruppens arbeid er *årssyklus for ligning av næringsdrivende skattytere*. I kap 3 0 6 er inntatt en figur som viser det arbeidsgruppen har definert som stadier i gjeldende årssyklus for ligning av disse skattyterne. Beskrivelsen av gjeldende årssyklus i kap 3 1 – 3 14 er disponert etter samme tidsakse som i denne figuren. I drøftelsen har arbeidsgruppen også trukket inn den *kontrollvirksomheten* som skjer etter utlegg av ligningen, dels mer frigjort fra selve årssyklusen for ligning. Dette er gjort fordi arbeidsgruppen mener at en bør søke å inkludere tydeligere også denne typen kontrollvirksomhet i ny fremtidig årssyklus.

Arbeidsgruppen har på den annen side *ikke omtalt* endringssaker for overligningsnemnda eller saker som klages inn for høyere nemnder. Ligningskontorenes arbeid med rettssaker er heller ikke omhandlet. Når disse emnene er holdt utenfor, skyldes det at det her er tale om sakstyper som behandles nokså uavhengig av gjeldende årssyklus for ligning, og det er lite aktuelt å plassere dem inn i en fremtidig årssyklus. På de fleste ligningskontorer gjelder dette dessuten relativt få saker. Andre arbeidsoppgaver enn ligning, som folkeregistrering, forskudd, publikumsveiledning, ledelse og administrasjon er også holdt utenfor.

Gjeldende årssyklus for ligning av *lønnstakere* er omtalt flere steder. Denne er i flere sammenhenger viktig for drøftelsen også av syklusen for ligning av næringsdrivende. Arbeidsgruppen har lagt til grunn at nåværende syklus for lønnstakere i hovedsak vil ligge fast i flere år fremover. Det ligger også utenfor arbeidsgruppens mandat å vurdere endringer i årssyklus for ligning av lønnstakere.

Hvis en skal oppnå målsettingene med endret syklus, må en også på noen punkter foreta *justeringer i tilgrensende regelverk*. Arbeidsgruppen har sett det slik at den her bl a må kunne vurdere visse justeringer i reglene om forsinkelsesavgift, saksbehandlings- og kompetanseregler, tidspunktene for skatteoppgjør, betalingstidspunktene for restskatter mv.



Enkelte steder, der det kunne ha vært aktuelt også med *mer grunnleggende regelverksendringer* for å støtte opp om ny syklus, har gruppen likevel gjort endringsforslaget mer begrenset, og tilpasset det gjeldende regelverk. Arbeidsgruppen har for eksempel vurdert det som å ligge utenfor mandatet å vurdere om all *endringskompetanse utenom klagesaker* i utgangspunktet burde ligge til etaten, ikke til nemndene. I andre land som har lagt ligningsmyndighet også til folkevalgte organer, er ordningen vanligvis at nemndene er rene klageorganer. En slik ordning ville skapt større fleksibilitet i arbeidet med endringssaker, og ville gitt en betydelig raskere saksbehandling. Ut fra forståelsen av mandatet har ikke arbeidsgruppen drøftet dette spørsmålet nærmere, men bare foreslått slike justeringer i regelverket som anses nødvendig for ikke å få en enda mer ressurskrevende ordning enn i dag.

Tilsvarende er tidspunktet for *utskrivning av skattekort* sterkt knyttet opp mot årssyklus for ligning. Arbeidsgruppen har ansett det for å ligge utenfor mandatet å vurdere om ordningen med skattekort for forskuddspliktige burde legges om, evt at skattekortene skulle få virkning for en annen tidsperiode enn i dag. Arbeidsgruppen har også ansett det for å ligge utenfor mandatet å vurdere om *etterskuddspliktige isteden burde betale forskuddsskatt*. Erfaringer fra både eget og andre land kan tilsa at skattebetalingsordningene og effektiviteten i dem, kan ha en del å si for ligningsarbeidet og hvor omfattende oppfølging som der er nødvendig. Normalt vil det være slik at betalingsordninger som stimulerer til riktig innbetaling av skatt forskuddsvis, letter det etterfølgende ligningsarbeidet, og reduserer kontrollbehovet på dette stadiet. Arbeidsgruppen har ut fra mandatet heller ikke gått nærmere inn på dette spørsmålet.

I mandatet er angitt at det *overordnede mål* for gruppens arbeid er å *oppnå bedre kvalitet* i ligningen av næringsdrivende. Det er vel kjent at kvalitet kan være vanskelig å måle eksakt, bli innenfor området offentlig myndighetsutøvelse, som det her er tale om. Det er ikke utviklet klare kriterier eller indikatorer for kvalitet i skatteetatens arbeid overfor næringsdrivende. Gruppens tilnæringsmåte har vært at endringene i årssyklus vil *legge til rette* for at en kan få høyere kvalitet i ligningen, først og fremst ved at det lages mer tid og rom for bestemte tiltak og aktiviteter som erfaringsmessig fører til økt kvalitet i oppgaveløsningen. Hvis kvalitetsøkningen skal oppnås, må disse aktivitetene rent faktisk også gjennomføres i disse periodene. Det vil ellers også være en rekke andre tiltak enn endringer i årssyklus som kan legge til rette for høyere kvalitet i ligningen av næringsdrivende. Som eksempel på slike tiltak nevnes bransjeligning, økt spesialisering, kompetanseoppbygging og regelverksutvikling. Arbeidsgruppens oppdrag går ut på å vurdere endringer i årssyklus som virkemiddel her, ikke andre tiltak.

Det ligningsarbeidet som foregår ved *sentralskattekontorene* og deres tilknyttede nemnder er ikke spesielt omtalt i mandatet. Siden mandatet omtaler ligningen av næringsdrivende generelt, har arbeidsgruppen også vurdert årssyklus for ligning av skattytere som lignes ved *sentralskattekontorene*.

Ligningen av næringsdrivende er nå inne i en overgangsperiode, hvor en går fra *papirbaserte til elektroniske løsninger* for skjemautfylling, innlevering, mottak og ligningsbehandling. Erfaringene med de elektroniske løsningene er foreløpig begrensede, særlig innenfor områdene ligning og kontroll. Hvis en forutsetter at ny syklus for ligning av næringsdrivende settes i verk fra og med ligningsåret 2004, eventuelt 2005, må en ta høyde for at de elektroniske løsningene for ligning og kontroll på det tidspunkt enda ikke virker optimalt i forhold til det de senere vil gjøre. Arbeidsgruppen mener å ha lagt inn rimelige tidsmarginer mv for dette i sine forslag, samtidig som forslagene også kan tilpasses den senere situasjonen, hvor de nye

løsningene bør ha ført til merkbare tidsbesparelser, og også nye muligheter, i deler av lignings- og kontrollarbeidet

#### **1.4 Arbeidsgruppens møter mv.**

Arbeidsgruppen har hatt 15 møter. I flere av disse møtene har hele eller deler av intern kontaktgruppe deltatt, etter behov

Arbeidsgruppen har hatt 2 møter med den eksterne kontaktgruppen. Arbeidsgruppen har også utvekslet notater om bestemte temaer med hele eller deler av denne gruppen. Et viktig utgangspunkt i forhold til regnskapsførere og revisorer har vært brev av 30. mars 2000 til Finansdepartementet fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og Den norske Revisorforening (DnR).

Arbeidsgruppen har hatt møte med danske skattemyndigheter (Told/skat) i København og med svenske skattemyndigheter (Riksskatteverket) i Stockholm. Det er også utvekslet diverse notater etter disse møtene.

Arbeidsgruppen har hatt møte med Oljeskattekontoret og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Dessuten er det utvekslet notater med disse to kontorene, og med Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det er også avholdt et møte med Bergen ligningskontor.

## KAPITTEL 2. SAMMENDRAG

Arbeidsgruppens oppgave har vært å vurdere gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende, utrede alternativer til nåværende syklus, og fremlegge et konkret forslag til ny syklus. Arbeidsgruppen har også kartlagt og redegjort for konsekvenser av alternative løsninger for de meste berørte.

Arbeidsgruppen foreslår en ny årssyklus for ligning av næringsdrivende som avviker fra nåværende syklus på viktige punkter:

- *Innleveringsfristen* for selvangivelsene endres fra 28 februar til 31. mai
- *Ligningsperioden utvides til 12 måneder*, og går fra fra 31. mai til 31. mai året etter
- *Tidligere skatteoppgjør*, ca 1. oktober

Ønsket om ny årssyklus for ligning av næringsdrivende må ses på bakgrunn av bl.a. skattedatens strategier om økt innsats overfor næringslivet og økt vekt på brukerorientering. I mandatet er angitt at det overordnede mål for gruppen skal være å oppnå bedre kvalitet i ligningen av næringsdrivende, gjennom bedre ressursutnyttelse og rammebetingelser i ligningsarbeidet overfor denne gruppen. Det angis også at det er ønskelig for næringslivet å få bedre tilpassede tidspunkter for innlevering av ligningsoppgavene, og det antas at også dette kan medvirke til bedre kvalitet i innleverte oppgaver. Arbeidet må også ses på bakgrunn av at etaten gjennom SLN-prosjektet nå utvikler *elektroniske løsninger* for innlevering av selvangivelser fra næringsdrivende og for ligning og kontroll av disse. De elektroniske løsningene gir muligheter for bedre service overfor skattyterne, for eksempel i form av tidligere skatteoppgjør, og de gir muligheter for effektivisering, kvalitetsheving og grundigere kontroller under ligningsarbeidet. Det er viktig at ny årssyklus for ligning legges opp slik at en får utnyttet mulighetene i de nye elektroniske systemene.

Det er mange og sterke *sammenhenger* mellom årssyklus for ligning av næringsdrivende og det *øvrige arbeidet* som utføres på ligningskontorene og av skattemyndighetene ellers, særlig i Skattedirektoratet. Arbeidsgruppen har derfor måttet anlegge et nokså bredt perspektiv i sitt arbeide, for å sikre at viktige sammenhenger til andre deler av skattemyndighetenes arbeid blir tatt tilstrekkelig hensyn til ved vurderingen av ny årssyklus for ligning. Et klart eksempel er sammenhengen mellom årssyklus for ligning og de store produksjonssystemene for manntall, skatteberegning og skatteoppgjør i Skattedirektoratet. Det er også sterke sammenhenger mellom årssyklus for ligning og regelverket for skattebetaling, både på forskudds- og avregningsstadiet. Årssyklus for ligning av lønnstakere gir også sterke føringer for hvorledes årssyklus for ligning av næringsdrivende bør utformes.

Disse sammenhengene har ført til en del *avgrensningsspørsmål* for arbeidsgruppen. Ved vurderingen av alternativer til nåværende årssyklus må hovedtrekkene i de omkringliggende systemene betraktes som gitt, samtidig som justeringer må kunne gjøres, for å få til en rasjonell løsning i forhold til en ny årssyklus for ligning av næringsdrivende. De viktigste avgrensningsspørsmålene er redegjort for i merknadene til mandatet i kap. 1.3. Arbeidsgruppen mener at det forslaget til ny årssyklus som fremmes, er godt tilpasset viktige rammevilkår som nevnt.

I rapportens *kap 3* går arbeidsgruppen gjennom de ulike *stadier i någjeldende årssyklus* for ligning av næringsdrivende. Viktige stadier er bl a Skattedirektoratets forberedelsesarbeid med revisjon av dataprogrammer, skjemaer og rettledninger, skattyters arbeid med utfylling av oppgavene, innleveringsfristene og forvaltningen av dem, etatens arbeid med ligning av oppgavene, klargjøring for utlegg til bestemte tidspunkter, og endringssaker og klagebehandling etter skatteoppgjøret. I *kap 3 16* er oppsummert noen hovedkonklusjoner etter gjennomgåelsen av gjeldende årssyklus. Her nevnes kort

Dagens selvangivelsesfrist for næringsdrivende, *28 februar, kan ikke brukes som selvangivelsesfrist for næringsdrivende når de nye elektroniske løsningene nå innføres*. Det vil være helt avgjørende for kvaliteten i den endelige ligningen at en i de første måneder av året har tilstrekkelig tid til revisjon og kvalitetssikring av dataløsningene før de tas i bruk for det aktuelle ligningsår. Gjennomgåelsen viser at *innleveringsfristen ikke bør settes tidligere enn 30 april, ut fra dette hensynet*. Arbeidsgruppen mener at årssyklus også bør være tilpasset en mulig senere *utvidelse av PSA-ordningen til også å omfatte personlig næringsdrivende*. Også dette tilsier at selvangivelsesfristen ikke kan være tidligere enn 30 april.

*Andre hensyn kan tilsa at innleveringsfristen settes også senere enn dette*. Svært mange næringsdrivende blir bistått av revisor/regnskapsfører ved utfylling av oppgavene. Disse har ingen muligheter til å bli ferdig med arbeidet for alle klienter innenfor nåværende frist, 28 februar. Derfor er det også i flere år inngått avtaler om puljevis innlevering av oppgaver fra disse. Gjennomgåelsen viser at *puljeordningen fungerer dårlig, den er krevende å administrere både for etaten, regnskapsførere og revisorer, den overholdes ikke, og det er vanskelig å sanksjonere overtredelsene, f eks med forsinkelsesavgift*. Regnskapsførere og revisorer ønsker at puljeordningen avvikles, og at en får en vesentlig senere innleveringsfrist, helst 30 juni.

Årssyklus for ligning av næringsdrivende er allerede blitt en del forandret, ved at *syklus for lønnstakerligningen ble lagt om fra ligningsåret 1999*. I perioden fra ca 15 april til ca 1 juni er lønnstakerligningen blitt svært arbeidskrevende. De fleste ligningskontorer vil derfor først fra ca 1 juni igjen kunne få særlig volum på ligningen av næringsdrivende. Tiden frem til sommerferien er da kort, og etter ferien er det også kort tid frem til arbeidet må avsluttes, ved klarsignal ca 19 september for personlig næringsdrivende og ca 16 oktober for etterskuddspliktige.

Arbeidsgruppen mener at *det er behov for en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode for næringsdrivende* hvis en i tilstrekkelig grad skal kunne realisere ambisjonene om mer ressurser til ligning av næringsdrivende og økt kvalitet i ligningen av disse. Etter hvert som oppgavene fra de næringsdrivende blir av bedre formell kvalitet og bistanden til de næringsdrivende blir mer profesjonell, er det nødvendig å gå dypere inn i materialet hvis en skal avdekke uregelmessigheter. Arbeidsgruppen mener at det er særlig viktig at en også kan få *tid til mer boketterssynsvirksomhet og andre lignende kontrollformer knyttet opp mot ligningsbehandlingen*, for å høyne kvaliteten i ligningen.

I *kap 4* redegjør arbeidsgruppen for årssyklus for ligning i *Danmark, Sverige og Finland*. Dessuten er det tatt inn en tabell som viser når næringsdrivende i en del andre land skal levere selvangivelse. Det fremgår at ingen andre land enn Norge har så tidlig innleveringsfrist for næringsdrivende som 28 februar. Ellers varierer årssyklusen en god del landene imellom. Arbeidsgruppens inntrykk er, at utenom de nordiske land, er

overføringsverdien til norske forhold nokså begrenset, bl a fordi de andre landene kan ha andre rammevilkår når det gjelder for eksempel lønnstakerligningen, skattebetalingsordninger, arbeidsdeling mellom fagetat og nemnder, klagesystemer, materielt skattesystem mv

*I kap 5 beskrives to alternative modeller til nåværende norsk årssyklus* Modell 1 ligner den nåværende norske årssyklus, men er noe tidsforskjøvet, slik at den også ligger nær den modell for årssyklus som en får i Sverige fra ligningsåret 2003. Modell 2 er svært lik den danske årssyklusen, men den må tilpasses norske rammevilkår, særlig det særegne utleggsinstituttet, og dessuten den annerledes arbeidsdelingen mellom nemnder og fagetat som en har i Norge i forhold til i Danmark

*I modell 1 er selvangivelsesfristen for næringsdrivende 30 april, og det er forutsatt at ligningsbehandlingen skal være avsluttet i løpet av samme år* I praksis må den for personlig næringsdrivende avsluttes allerede 19 september, som i dag, hvis en ikke foretar mer grunnleggende endringer i systemene for utskrivning av skattekort, betalingstidspunkter for restskatter, mv. For etterskuddspliktige avsluttes ligningsarbeidet ca 16 november. Det er en måned senere enn i dag. Arbeidsgruppen mener at modell 1 samlet sett gir en noe forbedret årssyklus i forhold til i dag, men ikke i slik grad som er ønskelig i forhold til ambisjonene om økt innsats og kvalitet i ligningen av næringsdrivende. Modell 1 gir heller ikke en slik merkbar forbedring i innleveringstidspunktene for oppgavene som regnskapsførerne og revisorene ønsker.

*I modell 2 er selvangivelsesfristen satt til 31 mai*. Arbeidsgruppen har i tilknytning til modell 2 foretatt en nærmere vurdering også av om 30 juni burde være fristen for innlevering av selvangivelse for næringsdrivende, bla fordi revisorenes og regnskapsførernes organisasjoner har foreslått denne fristen. Arbeidsgruppen har likevel kommet til at fristen bør være 31 mai, særlig fordi denne fristen legger bedre til rette for økt kvalitet i ligningen. Det vises til de drøftelser som er foretatt i kap 5.2.2

*I modell 2 er den etterfølgende selvangivelsesbehandlingen delt i to trinn*. *I første fase gjennomgår oppgavene en grunnkontroll, med sikte på raskt skatteoppgjør, innen ca 1 oktober*. For personlig næringsdrivende kan mange av de samme poster som for lønnstakere kontrolleres, ved at en foretar bestemte maskinelle avvikskontroller mv. For etterskuddspliktige og for det som gjelder selve næringsvirksomheten for personlig næringsdrivende, vil dette skatteoppjøret mye være basert på skattyters påstand, men det skal være foretatt kontroller for å hindre misbrukstilfeller, og mer åpenbare feil skal normalt være rettet opp. Ligningsbehandlingen i denne første fasen skjer i stor grad ved hjelp av de maskinelle systemene, og en manuell oppfølging av disse

*Ligningsbehandlingen i fase 2 skjer etter skatteoppgjør, og i en sammenhengende periode frem til neste innleveringstidspunkt for selvangivelsene, dvs til 31 mai i det andre året etter inntektsåret*. I denne perioden gjennomgås utvalgte oppgaver mer grundig, herunder driver en aktivt med bilagskontroller og bokettersyn. Det er samtidig viktig at det alt vesentlige av arbeidet med kontroller, saksbehandling og endringsvedtak er ferdig før nye oppgaver kommer inn. For de fleste saker bør også første klagerunde være avsluttet innen 31 mai.

*Arbeidsgruppen tilrår at modell 2 velges som ny årssyklus*. Arbeidsgruppen mener at denne modellen best oppfyller de mål som er satt for arbeidsgruppens arbeid, ved at den legger best til rette for økt kvalitet i ligningen av næringsdrivende, den gir de best

tilpassede tidspunkter for innlevering av selvangivelsene, og den gir muligheter for tidligere skatteoppgjør enn i dag. Valget er nærmere begrunnet i kap 5.3 Det er knyttet en forutsetning til arbeidsgruppens tilråding av dette alternativet. *Innenfor den nye utvidede ligningsperioden, dvs frem til 31 mai året etter, må det være enkelt å endre den ligningen som skatteoppgjøret pr 1 oktober bygger på.* Ellers risikerer en at mye av fordelene ved en lenger og mer sammenhengende ligningsperiode etter skatteoppgjør, forsvinner ut igjen i en mer omstendelig saksbehandling.

*I kap 6 gjennomgås modell 2 mer i detalj.* I kap 6.7 vises hvorledes forslaget kan gjennomføres lovteknisk, basert på at saksbehandlingen i den nye ligningsperioden skal være enkel og tilnærmet lik dagens fremgangsmåte under ordinær ligning.

## KAPITTEL 3. GJELDENE ÅRSSYKLUS FOR LIGNING AV NÆRINGSDRIVENDE

### 3.0 Innledning. Bakgrunnstoff

#### 3.0.1 Innledning

I dette kap 3.0 er tatt inn noe aktuelt bakgrunnstoff I kap 3 0 2 - 3 0 4 er redegjort kort for begrepet næringsdrivende, hvilke typer selvangivelser de leverer, og det gis en oversikt over en del viktige manntall og registre i forbindelse med ligningen av næringsdrivende Reglene om skattested er kort omtalt i kap 3 0 5

*I kap 3 1 - 3 14 nedenfor beskrives de ulike stadier i gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende Mellom de ulike stadier foreligger det flere avhengighetsforhold som det også må tas hensyn til ved en evt endret årssyklus Stoffet er disponert etter en tidsakse, ved at en starter med lov- og satsvedtakene i Stortinget året før ligningsåret (kap 3 1), og så beskrives de ulike stadier i ligningsåret, fra forberedelsesarbeid i etaten, revisjon og utsendelse av skjemaer og rettleddninger, og skattyters arbeid med utfylling og innsendelse av oppgavene (kap 3 2 - 3 6) Etatens mottak og videre behandling av oppgavene er beskrevet i kap 3 7 - 3 11 I kap 3 12 - 3 13 er beskrevet ordningene vedrørende klage og endringssaker ellers, som også utgjør en viktig del av årssyklusen for ligning Kontrollvirksomheten er dels integrert i selve ligningsbehandlingen, dels kan den skje mer uavhengig av denne Kontrollvirksomheten er omtalt i kap 3 14 I kap 3 15 er redegjort kort for ligningsbehandlingen ved de tre sentralskattekontorene Skattytermassen er her annerledes enn ved de vanlige ligningskontorene, og behandlingsmåten og syklusen avviker også på flere punkter*

*I kap 3 16 er forsøkt oppsummert noen hovedsynspunkter i forhold til gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende Dette punktet er et viktig utgangspunkt for drøftelsene i kap 5 omkring alternativer til gjeldende årssyklus*

I beskrivelsene i dette kapittel 3 er generelt tatt hensyn til at vi nå er i en overgangsfase fra et papirbasert til et elektronisk system for innlevering og behandling av selvangivelsesopplysninger for næringsdrivende Det ventes at mange næringsdrivende nokså raskt nå tar i bruk de elektroniske tilbudene Samtidig må etaten også ha rutiner for å håndtere de oppgavene som en del år fremover fortsatt vil komme på papir I omtalen av de forskjellige stadier i gjeldende årssyklus er derfor tatt med både hvorledes gjeldende papirbaserte ordninger er og hva som er de nye elektroniske ordningene, utviklet gjennom SLN-prosjektet

#### 3.0.2 Begrepet næringsdrivende

Det er skattesubjekter som driver næringsvirksomhet som i vår sammenheng omtales som "næringsdrivende" Det vises til Lignings-ABC 2001 s 655 flg som redegjør nærmere for hva som er næringsvirksomhet etter skatteloven

De næringsdrivende kan inndeles i gruppene forskudds- og etterskuddspliktige næringsdrivende, avhengig av hvilken oppgørsordning for skatt de kommer inn under

I vedlegg B er det nærmere redegjort for skattebetalingsordningen for næringsdrivende, både forskudds- og etterskuddspliktige

Gruppen næringsdrivende skattytere kan også inndeles etter hvorledes virksomheten er organisert selskapsrettslig. Eksempler på dette kan være enmannsforetak, aksjeselskap, ansvarlige selskaper (ANS), kommandittselskaper (KS), verdipapirfond, banker mv

### 3.0.3 Selvangivelsestype

Næringsdrivende skattytere skal levere selvangivelse for næringsdrivende mv (RF-1027), eller selvangivelse for aksjeselskaper, verdipapirfond, banker mv (RF-1028)

Deltakere i deltakerlignende selskaper skal levere selvangivelse for næringsdrivende dersom vedkommende får tilordnet personinntekt fra selskapet. De som ikke får tilordnet personinntekt, skal levere vanlig forhåndsutfylt selvangivelse (PSA) og tar med næringsinntekten der

Ektefeller hvor kun en er næringsdrivende leverer forskjellig type selvangivelse. Den næringsdrivende leverer selvangivelse for denne gruppen, den andre leverer PSA. Dette reiser visse samordningsproblemer, som medfører at begge først får skatteoppgjøret om høsten

Det er også slik at enkelte som ikke er næringsdrivende likevel skal levere selvangivelse for næringsdrivende, med den selvangivelsesfrist som disse har. Dette gjelder for eksempel utenlandsboende og diplomater. Arbeidsgruppen har ikke vurdert hva som bør bli ordningen for disse spesielle tilfellene ved en endret innleveringsfrist og årssyklus for næringsdrivende

### 3.0.4 Noen viktige manntall/registre

#### 3.0.4.1 Innledning

Nedenfor er det redegjort for noen manntall/registre som er av betydning ved ligning av næringsdrivende skattytere. Det er viktig at manntallene/registrene er korrekte for at ligningen av skattyterne skal bli riktig og av god kvalitet. Manntallene benyttes bl a ved utsendelse av selvangivelser, og er således bestemmende for hvilken type selvangivelse skattyter får tilsendt

#### 3.0.4.2 Skattemanntallet for forskuddspliktige

Det sentrale skattemanntallet for forskuddspliktige bestod for inntektsåret 2000 av totalt ca. 5 030 000 forskuddsskattepliktige skattytere, både næringsdrivende og andre forskuddspliktige. *Vel 340 000 av disse skattyterne var personlig næringsdrivende.* De fleste i dette manntallet er dermed ikke næringsdrivende, men lønnstakere, trygdede mv

Manntallet for forskuddspliktige opprettes og ajourføres av Skattedirektoratet hvert år, ut fra den kommunen skattyter er bosatt i pr 1 november i året før inntektsåret, se sktl § 3-1 (2). Manntallet blir opprettet på bakgrunn av opplysninger i folkeregisteret om hvor personer er bosatt. Det blir videre inndelt kommunevis, for å bestemme skattestedet. På nyåret blir det sentrale manntallet distribuert ut til de lokale



ligningskontorene, som således har sitt lokale register i tillegg til det sentrale manntallet.

Ligningskontorene bidrar til ajourføringen av manntallet, gjennom de endringer som foretas i folkeregisteret i løpet av året

Manntallet blir bl a benyttet ved utskriving av forskuddsskatt, skattekort, selvangivelse for næringsdrivende, forhåndsutfylt selvangivelse, skatteoppgjør mv I tillegg danner manntallet grunnlag for overføring av grunnlagsdata til ligningskontorene

For inntektsåret 2000 var manntallet for forskuddspliktige inndelt i følgende manntallsgrupper

Skattemanntallsgruppe	Antall
Innenby(gd)s skattytere	3 696 490
Barn under 12 år	712 424
Personer som er skattepliktige til Norge, med midlertidig opphold, eller personer som ikke er bosatt i Norge, men som har arbeidsopphold her	122 066
Skattytere uten fast tilknytning til Norge (kan kun benyttes av Sentralkontoret for utenlandssaker (SFU))	5 800
Utenby(gd)s skattytere	443 029
Skattytere som skattlegges i kommune 2312 på vegne av oppholdskommunen	8 700
Skattytere bosatt i utlandet hele året, som kun har stedbundet skatteplikt til Norge	17 402
Skattytere som har flyttet ut av landet i løpet av de siste fire år	37 402
Dødsbo	9 049
Diplomater	1 122
Utenlandske sjøfolk på norske skip (kan kun benyttes av SFU)	2.835
Sokkelarbeidere	8 365
Skattytere som lignes på Svalbard	2 471
<b>Totalt</b>	<b>5 029 753</b>

### 3.0.4.3 Skattemanntallet for etterskuddspliktige

Skattemanntallet for etterskuddspliktige består av *vel 156 000 etterskuddspliktige skattytere* (inntektsåret 2000)

Skattemanntallet etableres av Skattedirektoratet hvert år, og angir hvilken kommune selskapets skatter skal utlignes og innfordres i Skattemanntallet benyttes også som grunnlag for skatteoppkrevernes skatteregnskap Skattemanntallet danner videre grunnlag for den sentrale utskrivingen av forhåndsskatt og for utsendelse av selvangivelser med forhåndstrykket navn og adresse Manntallet ajourføres av ligningskontorene, hovedsakelig på bakgrunn av opplysninger fra Enhetsregisteret

Tabellen nedenfor viser en oversikt over selskapstype og antall i manntallet for inntektsåret 2000 .

Selskapstype	Antall i manntallet
Aksjeselskaper	148 515
Selskaper og sammenslutninger likestilt med aksjeselskaper	504
Skipsaksjeselskaper	534
Hypotekforening og finansieringsforening	19
Selskap som lignedes av Oljeskattekontoret	46
Selskap hjemmehørende på Svalbard	5
Formuesskatt	
Avdeling/oppdrag på Svalbard	24
Verdipapirfond	412
Utenlandske styremedlemmer	315
Gjensidige livsforsikringsselskap	9
Boligbyggelag	179
Andelsmeieri	10
Forbruksforening, innkjøps- og salgslag/samvirkeforetak	1 496
Sparebanker	132
Gjensidige skadeforsikringsselskap	11
Innenby(gd)s kraftselskap	284
Utenby(gd)s kraftselskap	1 299
Institusjoner	919
Forening	646
Pensjonsfond	162
Utenlandske aksjeselskap	1 009
Utenlandske forsikringsselskap	21
<b>Totalt</b>	<b>156 643</b>

#### 3.0.4.4 Manntallet i SLN

Fra og med ligningsåret 2002 kan alle landets næringsdrivende levere ligningsoppgavene elektronisk ved hjelp av avgiverløsningen i SLN

SLN oppretter et eget manntall, som viser hvem som kan levere oppgaver i SLN. Manntallet opprettes med utgangspunkt i forrige års sentrale manntall for etterskuddspliktige og forrige års forskuddspliktige som ikke hadde PSA. Dessuten innarbeides enkeltskattytere, for eksempel de som ikke var næringsdrivende i fjor, men ble det i år, f.eks. fordi de nå har fått utskrevet forskuddsskatt.

Dersom det blir levert elektroniske oppgaver for skattytere som ikke er registrert i dette manntallet, vil saker kunne opprettes fortløpende utover året. Dette gjelder også tidligere år.

### 3.0.4.5 RISK-registeret

RISK-registeret er en intern database for skatteetaten og inneholder alle opplysninger om RISK pr aksje fra og med 01.01.93 for alle aksjeselskaper og andre som er underlagt reglene om RISK-fastsettelse

### 3.0.4.6 Aksjonærregisteret

Aksjonærregisteret er for tiden under utvikling og skal være fullt operativt fra 1. januar 2004. Det legges opp til at registeret skal levere to produkter: En beholdningsoppgave og en realisasjonsoppgave. Disse oppgavene skal sendes til aksjonærene (skattyterne) i slik tid at oppgavene kan benyttes i forbindelse med selvangivelsesarbeidet, se nærmere kap. 3.2.4.

### 3.0.4.7 Enhetsregisteret

Enhetsregisteret samordner visse opplysninger fra offentlige registre om næringslivet og offentlige etater. Dette er opplysninger som gjerne ville vært gjengangere i spørreskjemaer fra etatene. I stedet for at hver offentlige etat sender ut hvert sitt skjema til bedriftene, sørger Enhetsregisteret for at i hvert fall disse standardopplysningene samles på ett sted. Enhetsregisteret inneholder grunndata for enheter som har registreringsplikt i arbeidsgiverregisteret, merverdiavgiftsmanntallet, Foretaksregisteret, Statistisk Sentralbyrås bedriftsregister, skattemanntallet for etterskuddspliktige og fylkesmennenes registre over stiftelser.

### 3.0.4.8 Oppgaveregisteret

Oppgaveregisteret holder løpende oversikt over næringslivets oppgaveplikter til det offentlige, og ser etter muligheter for samordning og forenkling. Målet er å hindre overflødig innsamling og registrering av opplysninger, særlig av hensyn til små og mellomstore bedrifter. Oppgaveregisteret har oversikt over hvilke opplysninger de ulike registrene og etatene krever fra de næringsdrivende og de har oversikt over de nødvendige tillatelser for næringsdrift.

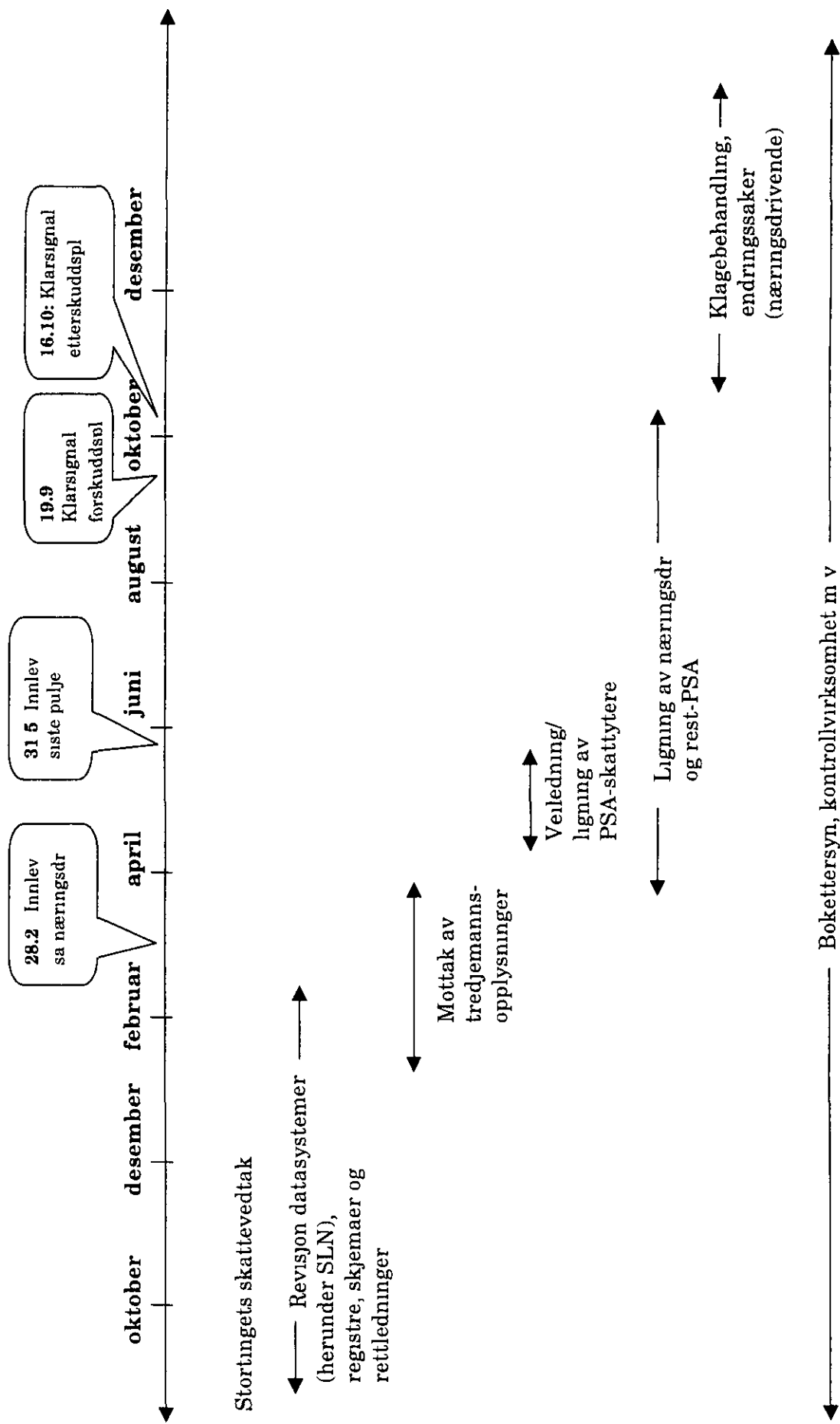
## 3.0.5 Skatteplikt til en/flere kommuner

Fysiske personer skal som hovedregel svare skatt til bostedskommunen, jfr. sktl. § 3-1, 1. ledd. Den næringsdrivende skal som utgangspunkt svare skatte av alle inntektene til bostedskommunen, med mindre inntektene er undergitt stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3. Viktige inntekts- og formuesposter er undergitt stedbunden beskatning. Dette innebærer at en personlige skattyter kan være skattepliktig til flere kommuner, og at vedkommende i så fall skal lignes av flere ligningskontor, jfr. lignl. § 8-6 nr. 1.

*Det forhold at samme skattepliktige ofte må lignes i flere kommuner reiser en del praktiske problemer, som medfører merarbeid både for skattyterne og for etaten. For etaten består merarbeidet bl.a. i at ligningskontoret må holde manntallet over utenbygd)s skattytere ajour, ligningskontoret må purre på skjemaer og rette opp feil pga. dobbeltligning eller feil fordeling av skatten mellom kommunene. Ordningen stiller også spesielle krav til fremdrift i arbeidet med utenbygdsskattyterne. Det oppstår jevnlig problemer med at enkelte fastsettelse ikke er oversendt i tide til skattyters bostedskommune/ligningskontor.*

Med unntak av kraftverk, skal etterskuddspliktige (f.eks. aksjeselskap) bare betale skatt til staten, jfr sktl § 3-2. Ligningen, som omfatter alle forhold vedrørende selskapet, skjer ved ligningskontoret for selskapets hovedkontorkommune, jfr sktl § 3-2, 2 pkt og hgnl § 8-6

### 3.0.6 Skjematisk fremstilling av nåværende syklus



### 3.1 Skattevedtakene i Stortinget

I forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet i oktober måned hvert år, fremmer regjeringen også forslag til Stortinget om skattevedtak for kommende budsjettår. Skattevedtaket vedtas av Stortinget i midten av desember måned. Det fastsetter hvilke skattesatser som skal gjelde for budsjettåret, og det omtaler hvilken skattelovgivning som skal gjelde for budsjettåret. Når det gjelder lovgivningen, er vedtaket i praksis innrettet slik at det viser til gjeldende lovgivning om skatt på formue og inntekt, så langt ikke annet er bestemt i det skattevedtaket som Stortinget gjør.

I forbindelse med fremleggelsen av statsbudsjettet er det også vanlig at regjeringen fremmer forslag om endringer i skattelovgivningen, hvor de fleste endringene først får virkning for kommende budsjettår.

Skattelovgivningen kan også endres i løpet av budsjettåret. Dette gjøres også en del i praksis. Det er særlig endringer i skattelovgivning og satser som vedtas helt mot slutten av inntektsåret som reiser problemer for ligningsbehandlingen, som da starter bare kort tid etterpå, se nærmere nedenfor i kap. 3.2.

*Arbeidsgruppen legger til grunn at det fortsatt vil være slik at enkelte av Stortingets vedtak vedrørende skattesatser og lovgivning kommer svært sent i inntektsåret. Dette kan i seg selv være et argument for å forskyve oppstart av ligningsarbeidet til noe lenger ut i året etter inntektsåret, for å redusere de problemer som disse sene vedtakene innimellom skaper for skattyterne og deres hjelpere og for etaten.*

## 3.2 Revisjon av datasystemer, registre, skjemaer og rettleidninger

### 3.2.1 Forskuddspliktige

#### 3.2.1.1 Ajourføring av manntall for forskuddspliktige

Basert på opplysninger i det sentrale manntallet for forskuddspliktige (jfr kap 3 0 4 2), blir det hvert år, ca 10 januar, opprettet et manntall sentralt i Skattedirektoratet som bl a avgjør hvilken selvangivelsestype skattyter skal få tilsendt (PSA eller selvangivelse for næringsdrivende) Selvangivelsen for næringsdrivende blir sendt ut i månedsskiftet januar/februar

Inntil 15 februar kan de lokale ligningskontorene påvirke manntallet med tanke på hvilken type selvangivelse skattyter skal få tilsendt Dette gjøres f eks ved at ligningskontorene legger opplysninger inn i manntallet om at skattyter driver næringsvirksomhet, og derfor må få tilsendt selvangivelse for næringsdrivende

*Tiden for ligningskontorene til å foreta korrigeringer i hvilken type selvangivelse skattyter skal få tilsendt er svært knapp* Skattyter kommer ofte med opplysninger som påvirker valget av selvangivelsestype etter at de har mottatt/forventet å motta selvangivelsen for næringsdrivende, i månedsskiftet januar/februar Det betyr at ligningskontorene ofte ikke har mer enn en til to uker for å gjøre endringer her

For inntektsåret 2001 ble det sendt ut selvangivelse med forhåndstrykket navn til ca 341 000 næringsdrivende, herunder ca 18 400 til utlendinger med fast eiendom i Norge og til personer som arbeider minst ett år i utlandet med lønn fra den norske stat (diplomater)

#### 3.2.1.2 Revisjon av system for forskudd

Arbeidet med neste årsversjon av forskuddssystemet blir iverksatt umiddelbart etter at årets forskuddsutskriving er foretatt Systemet endres bl a på bakgrunn av innsamlede erfaringer, og endringene blir foretatt i tiden frem til oktober i året før ligningsåret Så snart forslag til nye skatteregler er kjent i oktober/november, blir disse innarbeidet i systemene Systemene blir videre testet parallelt med at endringer blir foretatt

Grunnlaget for forskuddsutskrivingen blir hentet fra ligningen som legges ut i midten av oktober For forskuddsutskrivingen for inntektsåret 2003 skjer således uttaket i uke 41 i 2002 Tallene hentes fra ligningen for inntektsåret 2001, som da foreligger Opplysningene blir bearbeidet og lagt inn i forskuddssystemene Sentralt system for forskuddsutskriving blir satt i produksjon så snart det foreligger budsjettvedtak i Stortinget, evt litt tidligere, hvis det foreligger en flertallsinnstilling *Målsettingen er at skattekortene skal være skattyter i hende tidligst 15 desember, senest 24 desember*

*Lokalt system for endring av forskudd skal være utplassert på ligningskontorene før 15 desember, slik at ligningskontorene kan besvare henvendelser fra publikum når de har mottatt skattekortet Innen 15 desember skal også internett-tjenesten for endring av skattekort m v være klar* Det samme gjelder øvrig materiell i forbindelse med skattekort, som f eks trekkstabeller og opplysninger om forskuddsskatt

### 3.2.1.3 Revisjon av system for forhåndsutfylt selvangivelse (PSA)

Endringer i system for forhåndsutfylt selvangivelse blir gjennomført etter samme prinsipp som system for forskudd. *Arbeidet med detaljene i PSA-systemet for løsningen på papir, Internett og telefon går parallelt utover høsten før ligningsåret. For å få alle detaljer på plass er man avhengig av at selvangivelsen for næringsdrivende foreligger.* Det er først når denne foreligger at man har oversikt over hvilke poster den forhåndsutfylte selvangivelsen må inneholde. Testing av systemet blir foretatt parallelt med at endringer foretas.

Systemet settes i produksjon trinnvis, fra manntall for selvangivelsesproduksjon blir produsert i januar, og frem til den ferdige selvangivelsen ligger i posten, tidlig i april.

### 3.2.1.4 Revisjon av system for datastøttet selvangivelsesbehandling (DSB)

Erfaringsinnsamling og beslutning om endringer som ikke er betinget av regelverk, gjennomføres etter de samme prinsippene som beskrevet for systemene over. Arbeidet gjennomføres på høsten.

*DSB er i enda større grad enn PSA avhengig av at selvangivelsen for næringsdrivende foreligger, da systemet er bygd opp etter denne.*

Systemet er modulbasert, dvs. at deler av systemet utplasseres etter hvert som det er ferdig, og modulene er tilpasset de arbeidsoppgaver som ligningskontorene utfører på systemet til de ulike tidspunkter. Testing av systemet blir foretatt parallelt med at endringer foretas.

### 3.2.1.5 Revisjon av system for ligning av forskuddspliktige (LFP)

Systemet foretar skatteberegning, produserer skatteoppgjør med utskrift av ligningen, skattelister mv. Skatteberegningssdelen av systemet blir også benyttet til foreløpig skatteberegning på PSA. Endringer i systemet skal være beskrevet innen 1. november i året før ligningsåret. *Skatteberegningssdelen må være ferdig til midten av mars i ligningsåret. Resten av systemet skal være klart i begynnelsen av mai i ligningsåret.*

Systemet mottar ansettelsesdata fra DSB-systemet i mai for produksjon av skatteoppgjør til juniutlegget, og i september for produksjon av skatteoppgjør til høstutlegget. I tillegg blir det foretatt ukentlig produksjon av endringssaker. Systemet utveksler også opplysninger med kommunenes datasentraler (skatteregnskapet) i forbindelse med avregning. Systemet avgir opplysninger til mange andre offentlige etater, hvor de viktigste er Rikstrygdeverket (om pensjonsgivende inntekt) og Statistisk sentralbyrå. Systemet produserer også foreløpige, korrigerede og endelige fordelingsstall.



## 3.2.2 Etterskuddspliktige

### 3.2.2.1 Ajourføring av skattemanntallet for etterskuddspliktige

Arbeidet med endringer i dataprogrammene for ajourføring av skattemanntallet for etterskuddspliktige (jfr kap 3 0 4.3) i forhold til fjorårets versjon, starter 1 november og testes 1 desember 1 året før ligningsåret *Skattemanntallet etableres av Skattedirektoratet i andre uke av januar i ligningsåret* Mannntallet etableres på grunnlag av ligningen for året før inntektsåret, og ajourføring av nystiftelser, slettinger og flyttinger som ligningskontorene har registrert innen 31 desember 1 inntektsåret

*På bakgrunn av dette skattemanntallet skjer den sentrale utskrivningen av forhåndsskatt og utskrivning av selvangivelser for etterskuddspliktige med forhåndstrykket navn og adresse Selvangivelsen skrives ut medio januar* Pakking og utsending skjer eksternt For inntektsåret 2001 ble det sendt ut 1 overkant av 150 000 selvangivelser med forhåndstrykket navn/adresse

### 3.2.2.2 Revisjon av systemet for ansettelse i SLR

Registrering av ansettelse for etterskuddspliktige skjer 1 flere registreringsbilder 1 Skattedirektoratets landsdekkende register (SLR), og danner grunnlag for skatteberegning og utskrivning av bl a skatteoppgjør, vedlegg til skatteoppgjør, skattelister, summariske oversikt, RISK-opplysninger mv Programmering av neste års versjon av registeret begynner 1 november Registreringsbildene med tilhørende kontrollister testes 1 februar *Systemet gjøres tilgjengelig for ligningskontorene i midten av mars* Det betyr også at ligningskontorene ikke kan få lagt inn fastsettelse for etterskuddspliktige før ca 14 dager etter at selvangivelsesfristen, 28 februar, er ute

### 3.2.2.3 Revisjon av skatteberegningdelen

Skatteberegningdelen består bl a av skatteberegningsprogrammet, skatteoppgjøret, skattelister, utleggslister, summarisk oversikt, diverse lister, opplysninger om grunnrenteinntekt og eiendomsskattegrunnlag til kraftforetak Programmering av neste års versjon av skatteberegningdelen starter 1 første halvdel av januar 1 ligningsåret Testing skjer fra midten av mai til midten av september 1 ligningsåret For inntektsåret 2001 blir skatteberegning og utsending av materiell foretatt 1 uke 41 til 44 1 2002

## 3.2.3 RISK-registeret

Opplysninger om RISK pr 01 01 blir hvert år lagt inn 1 registeret 1 begynnelsen av januar Opplysningene hentes fra etterskuddsregisteret og blir koblet med opplysninger om differanser fra tidligere år, før gjennomgående RISK beregnes for morselskap 1 RISK-konsern og for aksjefond *"Endelig" RISK beregnes i februar* En kopi av RISK-registeret legges ut på Internett

For øvrig inneholder registeret justeringsfaktorer som ligningskontorene ajourfører hele året, og funksjoner for retting av tidligere fastsatt RISK og registrering av differanse-RISK 1 endrings saker Løsningsbeskrivelse og testing av ny årsversjon av RISK gjøres 1 oktober - desember

### 3.2.4 Aksjonærregisteret

Aksjonærregisteret skal etter planen være fullt operativt fra 1 januar 2004. Det skal som nevnt levere to hovedprodukter vedrørende den enkelte aksjonær. En beholdningsoppgave og en realisasjonsoppgave. Disse oppgavene skal sendes til aksjonærene (skattyterne) i slik tid at oppgavene kan benyttes i forbindelse med selvangivelsesarbeidet.

Med dagens frist 28 februar for innlevering av selvangivelse for næringsdrivende/selskaper, innebærer det at disse skattyterne må få tilsendt beholdningsoppgaver og eventuelle realisasjonsoppgaver senest 20 februar i ligningsåret.

Denne fristen vil være styrende for når aksjeselskapene/VPS må levere sine oppgaver til Aksjonærregisteret. Det legges opp til at slike oppgaver må komme inn senest 20 januar, men dette er ennå ikke formelt avklart. En slik frist forutsetter bl a endringer i ligningsloven.

Videre er fristen for utsendelse til aksjonærene av betydning for direktoratets arbeid med de opplysningene som sendes inn fra aksjeselskapene/VPS, samt fastsetting og fordeling av RISK-beløp.

*En eventuell senere innleveringsfrist for selvangivelser fra næringsdrivende vil kunne gi både selskapene/VPS og Skattedirektoratet noe bedre tid under tilrettelegging og produksjon av produktene fra Aksjonærregisteret. Men det vil neppe ha betydning med en selvangivelsesfrist som settes senere enn 30 april, ettersom registeret i alle tilfeller må produsere oppgaver som benyttes av skattytere som leverer selvangivelse for lønnstakere og pensjonister (PSA).*

### 3.2.5 Revisjon av skjemaer og rettleddninger

Skjemaer som benyttes ved ligningen revideres årlig av Skattedirektoratet. Dette gjelder selvangivelser og oppgaver som skal vedlegges disse, samt rettleddninger. Arbeidet starter opp i september i året før ligningsåret og slutføres ved utgangen av januar i ligningsåret. Skjemaene ajourføres årlig med endring av årstall, tekst mv. Skjemaene må også tilpasses eventuelle lov- og satsendringer som skal gjelde for det aktuelle inntektsåret. Enkelte lov- og satsendringer blir ikke foreslått for Stortinget før i oktober måned i året før ligningsåret, og blir da ikke vedtatt av Stortinget før i desember i året før ligningsåret, jfr kap 3.1 foran. Skjemaer som berøres av slike endringer, kan bli noe senere ferdigstilt enn de øvrige.

For skjemaer som ikke ventes påvirket av lov- eller satsvedtak, gis trykkeordre fortløpende. For skjemaer som antas påvirket av lov- eller satsvedtak, gis trykkeordre når vedtaket foreligger. For skjemaer som benyttes for inntektsåret 2001 ble det gitt trykkeordre i perioden november-desember, og alle skjemaer var ferdig trykket ved utgangen av januar.

Mens skjemarevisjonen pågår sendes kopier av siste utkast av skjemaet til interesserte aktører. Dette er eksempelvis Skattebetalerforeningen, revisor- og regnskapsorganisasjoner og årsoppgjørprogramleverandører. Kopi av siste utkast til skjema etterspørres fordi aktørene av ulike grunner er interessert i å få kjennskap til hvilke endringer som blir foretatt i skjemaene. Spesielt for en gruppe,

årsoppgjørprogramleverandørene, er det viktig å få vite om endringene tidlig, slik at disse tidlig får lagt inn og testet de nødvendige programvareendringer, jfr kap 3 2 6

Ferdigtrykte skjemaer distribueres direkte fra trykkeriene til ligningskontorene Skjemaene legges også ut på Internett Skjemaene for inntektsåret 2001 ble lagt ut på Internett i perioden november – 11 januar

*Arbeidsgruppen legger til grunn at alle skjemaer og rettledninger i et normalår bør kunne være ferdig lagt ut på Internett og foreligge ferdig trykket med god kvalitet innen 31. januar i ligningsåret Enkelte år kan det ta noe lengre tid for enkelte skjemaers vedkommende, jfr kap 3 1 , slik at en også kan ha behov for februar måned til slikt arbeid*

### **3.2.6 Revisjon av årsoppgjørprogrammer**

Flere og flere næringsdrivende skattytere benytter årsoppgjørprogram ved utfylling av selvangivelsen med vedlegg Årsoppgjørprogrammene utarbeides av private aktører, og det er også disse som står for revisjonen av sine egne programmer

Årsoppgjørprogrammene har tradisjonelt vært klare i slutten av januar Det er imidlertid svært vanlig at de første versjonene inneholder feil og mangler og det distribueres alltid oppdateringer av programmene i perioden frem til slutten av februar I ekstraordinære år kan programmene bli ferdigstilt senere I ligningsåret 2000 var eksempelvis programmene først ferdig i april Dette var imidlertid et spesielt år, bl a pga ny regnskapslov

Fra og med inntektsåret 2001 tilbyr skatteetaten ved SLN-prosjektet elektronisk innrapportering av selvangivelse for næringsdrivende via en avgiverløsning Denne avgiverløsningen, som er et e-postprogram, er for ligningsåret 2002 kalt Avgiver-02 For å kunne benytte Avgiver-02 må en ha installert et årsoppgjørprogram som er tilrettelagt for elektronisk innrapportering For årsoppgjørprogrammene er integrasjonen mot Avgiver-02 et moment som krever betydelig merarbeid utover det arbeidet de tradisjonelt utfører I og med at hovedtyngden av markedet i dag benytter papir som innsendingsform er det dette mediet mange årsoppgjørprogramleverandører satser mest på, og systemer for elektronisk innrapportering kan komme i annen rekke I praksis har dette medført at mange tidligst kan tilby funksjonalitet som støtter elektronisk innrapportering i begynnelsen av mars Også her er det vanlig at første versjon inneholder feil og mangler, og det distribueres derfor oppdateringer utover i mars måned

Ferdigstillelse av årsoppgjørprogrammene er dessuten avhengig av at skjemaene er ferdigstilt I forbindelse med elektronisk innrapportering er en også avhengig av at alle ferdigstilte skjemaer har blitt gjennomgått av Oppgaveregisteret i Brønnøysund og at alle felter har blitt tildelt unike identifikatorer Dette arbeidet gjennomføres i samarbeid mellom Oppgaveregisteret og Skattedirektoratet Når lov- og satsendringer blir vedtatt sent på året, vil skjemaene kunne bli forsinket til trykking, og Oppgaveregisterets arbeid og arbeidet med årsoppgjørprogrammene kan bli tilsvarende forsinket

*Arbeidsgruppen legger til grunn at årsoppgjørprogrammer som er tilrettelagt for elektronisk innlevering normalt vil være ferdig med god kvalitet i løpet av mars måned i ligningsåret I ekstraordinære år kan programmene bli ferdigstilt noe senere*

### 3.2.7 Revisjon av dataløsningene i SLN

SLN følger arbeidet med skjema-revisjonen tett, idet endringer i skjemaene får betydning for kontroller, kalkyler og skjemaer i SLN. Når skjemaene er ferdig revidert, jfr kap 3.2.5, blir de sendt til Oppgaveregisteret i Brønnøysund, som koder de ulike feltene i skjemaene. Dette er lovpålagt, og gjøres fordi Oppgaveregisteret har en plikt til å kartlegge den totale oppgavebyrden som det offentlige pålegger næringslivet, jfr kap 3.0.4.8. SLN benytter disse kodene som unike dataidentifikatorer når skjemaene lages i SLN. Arbeidet med kodingen i Oppgaveregisteret blir ferdigstilt i januar. Når denne kodingen er kvalitetssikret, sender SLN kodene til årsoppgjørprogramleverandørene. Dette skjer ca. 28. februar.

Avgiverløsningen (programmet for elektronisk innlevering av selvangivelsen) kan i ligningsåret 2002 benyttes fra ca. 1. mars. Avgiverløsningen er åpen frem til ca. 15. september. Siste frist for innlevering dette året er i følge puljeavtalen likevel 31. mai.

Ligningsbehandlingsprogrammet i SLN var i ligningsåret 2002 ferdig 2. april, og kan benyttes frem til ca. 15. september. I programmet legges også inn kontroller i form av logiske tester og utplukk av skattytere som skal kontrolleres særskilt. Dette skal kunne gjøres av Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene og ligningskontorene på grunnlag av virksomhetsplaner mv. Programmet skal revideres årlig. Ligningsbehandlingsprogrammet må være klart på et slikt tidspunkt at alle aktuelle kontroller kan legges inn før ligningen starter. Det er SLN-prosjektet sin vurdering at ligningsbehandlingsprogrammet først vil kunne være klar ca. 1. april.

I nær fremtid vil innlevering av oppgaver og ligning av næringsdrivende i det alt vesentlige skje via dataløsninger utviklet i SLN. Det er svært viktig for både kvalitet og fremdrift under ligningen at de dataløsninger som her benyttes er av høy kvalitet. Det må derfor settes av tilstrekkelig tid hvert år til revisjon og kvalitetssikring av disse dataløsningene.

*Av det som er beskrevet ovenfor fremgår det at innleveringsfrist 28. februar er urealistisk for elektronisk innlevering av selvangivelsen. Arbeidsgruppen legger til grunn at selvangivelsesfristen for næringsdrivende ikke må være tidligere enn 31. mars, hvis dataløsningene i SLN skal kunne ha tilstrekkelig kvalitet. Det ville være en fordel om fristen settes senere, helst ikke før 30. april.*

### 3.3 Mottak av tredjemannsopplysninger

Skattedirektoratet mottar store mengder tredjemannsopplysninger fra eksterne oppgavegivere til bruk ved kontroll og utfylling av selvangivelsen. For inntektsåret 2000 mottok Skattedirektoratet ca 37 millioner opplysninger fra eksterne oppgavegivere. De fleste oppgavene mottas tidlig på året.

Skattedirektoratet sender opplysningene videre til ligningskontorene elektronisk. I en del tilfeller får skattyter og regnskapsfører/revisor oppgavene noe senere enn ligningskontorene, fordi de får oppgavene tilsendt på papir, og oppgavegiver prioriterer gjerne de elektroniske oppgavene, som sendes skatteetaten.

Ligningskontorene mottar første fil med *lønnsoppgaver* rundt 10 februar året etter inntektsåret. Skattedirektoratet mottar de første filene her allerede 1 januar. Alle som leverer lønnsoppgaver elektronisk innen fristen (20 januar) er normalt med i denne puljen. Puljen omfatter omkring 90 % av alle lønnsoppgaver som mottas i løpet av året. Pr 13 mars er 99 % av lønnsoppgavene mottatt av Skattedirektoratet, og pr 16 mai er 99,98% mottatt. For inntektsåret 2000 mottok Skattedirektoratet ca 7,2 millioner lønnsoppgaver.

De viktigste *andre ligningsoppgavene* som ligningskontorene mottar, er oppgaver over gjeld/renter/innskudd fra banker og forsikringsselskap. Dessuten mottar kontorene en mengde andre oppgaver, som landbruksoppgaver, borettslagsoppgaver, barnepassoppgaver, oppgaver fra VPS mv. Også når det gjelder denne typen oppgaver kommer de fleste til ligningskontoret i løpet av februar. Pr 13 mars er ca 99% av oppgavene levert til Skattedirektoratet, varierende fra 95% til 100%, avhengig av type oppgave. For inntektsåret 2000 mottok Skattedirektoratet ca 30 millioner oppgaver, i tillegg til lønnsoppgavene.

Ligningsmyndighetene er avhengig av at tredjemannsopplysningene er av god kvalitet. Det gjelder særlig for lønnstakerligningen, som for en stor del bygger på opplysningene fra oppgavegiverne. *Dagens ordning med selvangivelsesfrist 30 april for PSA-skattyterne forutsetter at korrekte oppgaver er på plass før 13 mars, idet en da starter arbeidet med trykking av de forhåndsutfylte selvangivelsene.* I ligningsåret 2001 var ca 99% av oppgavene kommet inn til 13 mars.

Generelt oppfattes *kvaliteten* på oppgavene som god, sett i forhold til antall oppgaver. Men hvert år kommer det en god del endringsoppgaver, og også filer med generelle feil som ligningskontorene må rette opp. Feil i oppgavene kan føre til redusert kvalitet ved ligningen og det medfører ekstraarbeid ved ligningskontorene i form av korrigering og varsling av skattytere.

Det er et betydelig problem at skattemyndighetene hvert år mottar en mengde *uidentifiserte lignings- og lønnsoppgaver*. Dette er oppgaver som ikke inneholder korrekt fødselsnummer eller som er levert inn uten fødselsnummer. Typiske eksempler er bankinnskudd for lokale foreninger og lag. Det er en utfordring for etaten å redusere andelen uidentifiserte tredjemannsoppgaver.

I tillegg til tredjemannsopplysninger, er PSA-ligningen avhengig av overføring av *interne grunnlagsdata* for å foreta en korrekt ligning. Interne grunnlagsdata er for eksempel eiendomsopplysninger fra eiendomregisteret, opplysninger om fremførbart underskudd, overføring av motorvognopplysninger og andre opplysninger fra fjorårets selvangivelse.

I tillegg kommer opplysninger som kontorene arbeider med gjennom året, som gevinst/tap ved salg av eiendom, omberegninger ved etterbetaling av pensjon mv, som blir lagt inn før PSA blir produsert

Både tredjemannsopplysninger og interne grunnlagsdata foreligger som *kontrollopplysninger* ved ligningen av næringsdrivende. Det er viktig at disse faktisk foreligger og er korrekte når ligningen starter. Med SLN åpnes bl a nye muligheter for maskinelt å kontrollere disse opplysningene mot skattyters ligningsoppgaver.

*Med dagens selvangivelsesfrist for næringsdrivende, 28 februar, er manglende tredjemannsopplysninger et problem, da en del oppgaver blir innlevert først i mars, etter innleveringsfristen for selvangivelsen. Med innleveringsfrist for næringsdrivende den 31 mars eller senere, antas det at manglende tredjemannsoppgaver ikke vil utgjøre noe praktisk problem. Hvis selvangivelsesfristen for næringsdrivende forskyves ytterligere, til 30 april eller senere, ville en få bedre tid til også å kvalitetssikre opplysningene, og foreta rettelser, før tredjemannsoppgavene brukes av skattyter ved utfyllingen av selvangivelsen. Hvis tredjemannsoppgaver skal benyttes til forhåndsutfylling av selvangivelsen også for personlig næringsdrivende, kan ikke fristen være tidligere enn 30 april, se kap 5 og 6.*

### 3.4 Skattyters arbeid med utfylling

Selvangivelse med vedlegg skal som utgangspunkt leveres på de ligningsskjemaer som er fastsatt av Skattedirektoratet. Skattyter må derfor vente med å fylle ut skjemaene til disse foreligger. Det er adgang til å innsende datautskrift i stedet for de ligningsskjemaene som er fastsatt av Skattedirektoratet. Bruk av datautskrifter har gjort arbeidet med utfyllingen enklere, særlig for regnskapsførere og revisorer med mange klienter, ved at utfyllingen skjer via dataprogrammer og elektronisk skriver. De nyeste mulighetene med å hente skjemaene ut via Internett, og å levere oppgavene inn elektronisk, er ytterligere skritt i retning av å forenkle utfyllingsarbeidet.

Ved utfyllingen er skattyter som nevnt i kap. 3.3 ofte avhengig av opplysninger fra andre kilder (tredjemannsopplysninger). Et eksempel på dette er oppgaver fra VPS, med opplysninger om aksjebeholdning, omsetning mv. Når tredjemenn leverer oppgavene senere enn forutsatt til skattyter, blir skattyters arbeid med utfyllingen av selvangivelsen tilsvarende forsinket, eller skattyter sender inn foreløpige oppgaver, som så korrigeres senere. Enkelte år kan dette berøre en god del skattytere. Som nevnt i kap. 3.3 antar arbeidsgruppen at med innleveringsfrist 30. april eller senere, vil forsinkede eller kvalitetsmessig svake tredjemannsopplysninger ikke være noe problem av betydning ved skattyters utfylling av selvangivelsen.

Næringsdrivende skattytere må avslutte regnskapet før selvangivelsen kan fylles ut. I praksis tar dette en del tid. Svært mange benytter ekstern regnskapsfører, som gjerne også fyller ut selvangivelse med vedlegg for klienten. *Regnskapsførere / revisorer har mange klienter, og materialet kan ikke gjøres ferdig for alle klienter samtidig. Det er i praksis her hovedkilden til de mange forsinkelser i innleveringene ligger, jfr. nedenfor i kap. 3.5.*

Det synes også ellers å være oppfatningen på mange ligningskontorer at *revisorer / regnskapsførere for ofte leverer oppgaver med svak kvalitet fordi de har for dårlig tid.* Dels kan dette skyldes forsinkede tredjemannsopplysninger som nevnt, dels kan det skyldes at de har for mange klienter i forhold til den tid de har til rådighet, gitt dagens frister. *Arbeidsgruppen antar at også problemet med hastverkløsninger fra skattyters / regnskapsførers side bør kunne bli mindre hvis innleveringsfristene blir romsligere.* Samtidig kan det ligge en fare i at de med romsligere frister utvider klientmassen tilsvarende, slik at de fortsatt får tidsproblemer pga. for stor klientmasse.

*Mange av de større næringsdrivende, typisk større aksjeselskaper ol., er ikke på samme måte avhengig av eksterne regnskapsførere for å få avsluttet regnskapet og fylt ut selvangivelsen med vedlegg. De har egne økonomiavdelinger som utfører dette arbeidet, og de har også slik prioritet hos revisjonsselskapene at de ikke må vente i kø, for å få alt ferdig.*

## 3.5 Innleveringsfrister, utsettelse, puljevis innlevering

### 3.5.1 Innleveringsfrist 28. februar

Næringsdrivende skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av februar måned, jfr lignl § 4-7 nr 1. Enkeltstående næringsdrivende som godtgjør at de av særlig grunner vil få betydelige vanskeligheter med å levere oppgavene innen fristen, skal innvilges utsettelse, jfr paragrafens nr 4. Normalt gis i slike tilfeller utsettelse i 14 dager, noen ganger opp til en måned.

*Ordnningen med individuelle utsettelse med selvangivelsesfristen for næringsdrivende i lignl § 4-7 nr 4 fungerer i og for seg tilfredsstillende for de enkelttilfeller den er ment å gjelde for. Den krever likevel administrasjon på ligningskontorene, særlig på de større kontorene, hvor antall individuelle søknader er betydelig.*

### 3.5.2 Utsettelse for visse grupper næringsdrivende

Mer omfattende unntak fra den alminnelige selvangivelsesfristen 28. februar, følger av lignl § 4-7 nr 5, hvorefter Skattedirektoratet kan innvilge utsettelse for grupper av skattytere til utgangen av mars.

De siste års praksis når det gjelder utsettelse for grupper som har februarfrist har vært

#### **Inntektsåret 1998**

*Forfattere fikk utsatt selvangivelsesfrist til 31. mars.*

*Skattytere som krevde kreditfradrag fikk forlenget selvangivelsesfrist til 31. mars 1999.*

#### **Inntektsårene 1999 og 2000**

*Forfattere fikk forlenget selvangivelsesfristen til 31. mars.*

#### **Inntektsåret 2001**

*Forfattere fikk forlenget selvangivelsesfristen til 31. mars.*

*Skattytere som leverte selvangivelsen elektronisk fikk forlenget selvangivelsesfristen til 31. mars 2002.*

*Det oppleves ikke som spesielt problematisk at Skattedirektoratet enkelte år gir en gruppe næringsdrivende utsettelse med en måned, slik tilfellet har vært for eksempel for forfattere.*

### 3.5.3 Avtale om puljevis innlevering (rammeavtalen)

Vesentlig mer omfattende unntak fra innleveringsfristen 28. februar har vært gjort gjennom rammeavtalene om puljevis innlevering, inngått mellom Skattedirektoratet og organisasjonene for revisorer og regnskapsførere. Disse avtalene har vært inngått i mange år, mot slutten av inntektsåret. Avtalen for inntektsåret 2001 er tatt inn som vedlegg A.

Bakgrunnen for avtalene om puljevis innlevering er at det er regnskapsførerne og revisorene som i praksis sender det største antallet selvangivelser for næringsdrivende.



til ligningskontorene Regnskapsførerne og revisorene har med innleveringsfrist i februar ikke tilstrekkelig tid til å få gjort ferdig oppgavene for alle klienter, uten i tilfelle å redusere betydelig på klientmassen. På den annen side har heller ikke ligningskontoret behov for å motta alle selvangivelser fra næringsdrivende 28 februar. De må imidlertid motta en del selvangivelser slik at ligningsbehandlingen kan begynne, og de må ha en progresjon i den videre innleveringen som er slik at ikke ligningsarbeidet blir forsinket på grunn av at for få oppgaver kommer inn. *Ordningen med rammeavtaler er ment å forplikte de næringsdrivendes hjelpere til å levere inn oppgaver i tilstrekkelig omfang til at ligningsarbeidet går rasjonelt, samtidig som de selv oppnår slik utsettelse som etaten ut fra arbeidsmessige grunner bør kunne gi dem.*

Avtalene forutsetter at revisorene/regnskapsførerne inngår egne avtaler med det enkelte ligningskontor om puljevis innlevering for næringsdrivende som inngår i deres portefølje. Den sentrale rammeavtalen regulerer hvor stor prosentandel av porteføljen som skal være innlevert innen visse datoer. Ligningskontorene kan ikke være strengere enn dette i sine lokale avtaler, men de kan være mer liberale. Rammeavtalen for 1998 opererte med fire innleveringsdatoer, rammeavtalen for 1999 hadde fem datoer, og rammeavtalen for 2000 hadde tre datoer. Rammeavtalen for 2001 har fire datoer for innlevering av selvangivelse på papir, mens det for elektronisk innlevering av selvangivelse er to datoer.

Rammeavtalene har egne innleveringsfrister for alle deltakerlignede selskaper. Disse skal levere selskapsoppgave i april. Dette har sin bakgrunn i at noen deltakere leverer PSA og trenger tallene fra det ansvarlige selskapet/kommandittselskapet til utfylling av denne.

Rammeavtalene inneholder ellers en del andre klausuler, for eksempel om at regnskapsførere/revisorer som ikke overholder avtalene kan tas ut av ordningen for senere år, at ikke samme skattyter skal være i siste delpulje hvert år, mv. Se nærmere vedlegg A.

*Rammeavtalene har vært mye omdiskutert både i regnskapsfører-/revisorbransjen og i skatteetaten. Både rammeavtalen for inntektsåret 1999 og avtalen for inntektsåret 2000 medførte etterfølgende korrespondanse, dels også møter, mellom partene, om hvorvidt forutsetningene for avtalene var endret, slik at det var behov for justeringer/presiseringer. Angående avtalen for 1999 gikk Skattedirektoratet ut med et tilleggsbrev til ytre etat. Her ble vist til innføringen av ny regnskapslov og nye aksjelover for 1999, at dette også hadde ledet til omfattende endringer i bl.a. næringsoppgavene, og at årsoppgjørprogrammene hadde inneholdt mange feil og hadde kommet i flere nye versjoner. Direktoratet forutsatte i brevet at ligningskontorene viste den nødvendige fleksibilitet overfor de berørte regnskapsførere/revisorer både når det gjaldt oppgavemengden innenfor den enkelte puljen og fristen for når siste pulje skulle være levert. Også i forhold til avtalen for 2000 gikk Skattedirektoratet ut med et tilleggsbrev. Her tok direktoratet utgangspunkt i at enkelte skjemaer for næringsdrivende var blitt forsinket for inntektsåret 2000. Ytre etat ble anmodet om å ta dette i betraktning ved vurderingen av om det skulle ilegges forsinkelsesavgift eller om vedkommende regnskapsfører/revisor skulle utelukkes fra ordningen med puljevis innlevering fra påfølgende år.*

*En stor andel av selvangivelsene fra næringsdrivende kommer inn via puljeordningen. I Oslo kommer ca. 90 % av selvangivelsene fra etterskuddspliktige, ca. 35 % av de deltakerlignede selskapene og ca. 30 % av selvangivelsene for personlig næringsdrivende.*

inn i forbindelse med puljeordningen. For Voss og Hardanger er andelen som er med i puljeordningen enda høyere. Via puljeordningen kommer her inn ca 90% av selvangivelsene fra etterskuddspliktige og deltakerlignede selskaper, samt 75 - 80% av selvangivelsene fra personlig næringsdrivende.

Ordnungen med puljevis innlevering viser at en alminnelig selvangivelsesfrist for næringsdrivende fastsatt til 28 februar er urealistisk. En stor andel selvangivelser fra næringsdrivende sendes inn via regnskapsfører/revisor. Rammeavtalene forutsetter at ligningskontorene i sine lokale avtaler gir utsettelse med minst 80-85 % av selvangivelsene som leveres via regnskapsfører/revisor. De siste års rammeavtaler forutsetter også at minst 45 % endog skal kunne leveres etter 31 mars, som etter loven er siste dato for utsettelse innvilget av Skattedirektoratet, se lignl § 4-2 nr 5. Praksis vedrørende utsettelse går altså vesentlig lenger enn det loven egentlig gir hjemmel for. Det er derfor åpenbart at någjeldende lovbestemmelser ikke avspeiler det som er de reelle selvangivelsesfrister for næringsdrivende.

Arbeidsgruppen konstaterer derfor at også om en skulle velge å beholde någjeldende syklus for ligning av næringsdrivende, bør det foretas lovendringer som fører til bedre samsvar mellom lovtekst og praksis vedrørende selvangivelsesfristen for gruppen.

### 3.5.4 Faktiske innleveringstidspunkter

I praksis har det vist seg at ordningen med puljevis innlevering i betydelig grad ikke etterleves, slik at de reelle innleveringstidspunkter er enda senere enn det som følger av puljeavtalen. Arbeidsgruppen har innhentet oversikter fra noen tilfeldig valgte ligningskontorer over andel næringsdrivende som ikke hadde levert selvangivelsene pr 1 juni og senere, i ligningsårene 2001 og 2002. Arbeidsgruppen har inntrykk av at etterlevelseshgraden varierer noe, men at de tall som fremkommer er nokså representative, som et generelt bilde.

#### 3.5.4.1 Restanser ligningsåret 2001:

Ligningskontor	Andel ikke levert pr. 1.6 - personlig næringsdrivende	Andel ikke levert pr. 1.6 - etterskuddspliktige
Oslo likningskontor	28%	29%
Gjøvik likningskontor	17%	(mangler tall)
Lillehammer likn ktr	15%	(mangler tall)
Møre og Romsdal (alle lk)	11%	36%

Bergen likningskontor har fremlagt følgende oversikt over når de etterskuddspliktige leverte selvangivelsen i ligningsåret 2001. Tabellen viser både at de enkelte tidspunkter for puljevis innlevering ikke ble etterlevet og at pr 31 mai manglet fortsatt 45,2% av selvangivelsene.

#### Bergen likningskontor, etterskuddspliktige:

Pulje, dato	1 (28.2)	2 (3.4)	3.5	3 (31.5)	11.6	20.6	Sum
Prosent avtale	15	40		45	0	0	100
Innkomet (%)	8,3	16,3	10,3	19,9	10,3	9,7	74,7

### 3.5.4.2 Restanser ligningsåret 2002:

Arbeidsgruppens inntrykk er at det også for ligningsåret 2002 har vært et problem at puljeavtalen ikke etterleves. Ligningskontorene i Voss og Hardanger har fremlagt følgende oversikt over hvor stor andel av selvangivelsene som ikke er levert pr. 10. juni av personlig næringsdrivende og pr. 1. juni av etterskuddspliktige skattytere.

Ligningskontor	Andel <i>ikke</i> levert pr. 10.6 - personlig næringsdrivende	Andel <i>ikke</i> levert pr. 1.6- etterskuddspliktige
Voss likningskontor	8%	38 %
Hardanger likningskontor	12%	45%

Disse tallene er på linje med gjennomsnittstallene for ligningskontorene i Møre og Romsdal i ligningsåret 2002. Ved opptelling rundt midten av juni hadde ca. 11% av de personlig næringsdrivende og ca. 34% av de etterskuddspliktige ikke levert selvangivelse.

Lillehammer likningskontor og Gjøvik likningskontor har fremlagt følgende oversikt over hvor stor andel av selvangivelsene som ikke er levert pr. 1. juni, 15. juni og 1. juli i ligningsåret 2002.

Lillehammer likningskontor	1.6	15.6	1.7
Personlig næringsdrivende	28%	15%	12%
Etterskuddspliktige	45%	36%	17%
Gjøvik likningskontor			
Personlig næringsdrivende	21%	17%	16%

Bergen likningskontor manglet ca. 30% av oppgavene fra etterskuddspliktige pr. 17. juni 2002.

Det kan være noe usikkerhet ved tallene for ligningsåret 2002, fordi skattytere kan ha levert elektronisk uten at dette er registrert av ligningskontorene. Dette har sammenheng med at det kan ta noe tid fra oppgavene blir levert inn i SLN til de blir overført til ligningskontorene til OPS (oppgave på skjerm). Utslagene er likevel i tilfelle ikke store, maksimalt 3-5 %-poeng. Ved vurderingen må en ellers ta i betraktning at i restansetallene inngår også de som aldri leverer selvangivelse. Dette dreier seg om ca. 2 - 10 % av de næringsdrivende, se nærmere kap. 3.8.2.

Regnskapsførere/revisorer forklarer forsinkelsene med stort arbeidspress og urealistiske frister i puljeordningen. Ligningskontorene på sin side har vansker med å sanksjonere forsinkelsene effektivt, se nærmere kap. 3.8 nedenfor.

Tallmaterialet tilsier at pr. 1. juni har 80 - 90 % av de personlig næringsdrivende levert oppgavene, mens for etterskuddspliktige har bare 60 - 70 % levert pr. denne datoen. Pr. 1. juli har de aller fleste levert oppgavene. De siste ca. 5 - 15 % som leverer oppgavene, leverer i løpet av juli måned.

### 3.5.5 Elektronisk innlevering

Næringsdrivende som var med i prøveordningen med elektronisk innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2000 fikk utsatt innleveringsfrist til 31. mai. Denne innleveringsfristen gav SLN-prosjektet bedre tid til å få de aktuelle avgiver- og mottakssystemer på plass. Dessuten var den sene fristen også ment som en stimulans for de aktuelle næringsdrivende/regnskapsførere/revisorer til å være med i prøveordningen.

For inntektsåret 2001 kunne alle næringsdrivende levere elektronisk. For dette året ble den alminnelige fristen for elektronisk innlevering av selvangivelsen fastsatt til 31. mars. Etter rammeavtalen om puljevis innlevering for inntektsåret 2001 kunne regnskapsførere og revisorer levere de elektroniske selvangivelsene i to puljer, innen 8. mai måtte 50% av selvangivelsene leveres og innen 31. mai måtte de resterende 50% av selvangivelsene leveres. Ved fristens utløp 31. mai 2002 hadde i underkant av 57 000 næringsdrivende levert selvangivelsen elektronisk. Pr. 15. august hadde ca. 65 000 levert selvangivelsen elektronisk. Dette betyr at ca. 15% av de næringsdrivende leverte selvangivelsen elektronisk for inntektsåret 2001. Målsettingen i prosjektet var 10%.

## 3.6 Innleveringsformer, innleveringssted

### 3.6.1 Leveringssted

Forskuddspliktige skattytere skal levere selvangivelse med vedlegg til ligningskontoret for den eller de kommuner hvor vedkommende er skattepliktig, jfr lignl § 4-6 nr 1. Forskuddspliktige skattytere bosatt i Norge behøver likevel ikke levere selvangivelse til andre enn bostedskommunen hvis skatteplikten til de øvrige refererer seg til fast eiendom som ikke gir inntekt, eller til fritidseiendom som prosentlignes.

Etterskuddspliktige skattytere skal levere selvangivelse til ligningskontoret for kontorkommunen, jfr lignl § 4-6 nr 1.

Selvangivelsen kan sendes pr. post eller overleveres personlig.

### 3.6.2 Elektronisk innlevering av selvangivelse

Alle næringsdrivende over hele landet har fra og med inntektsåret 2001 kunnet levere selvangivelsen elektronisk.

SLN-prosjektet har følgende mål for elektronisk innrapportering i de nærmeste årene: Elektronisk innlevering fra 10 % av de næringsdrivende i 2002, i 2003: 30 %, og i 2004: 50 %. Prosjektet antar at i 2009 leverer 90 % elektronisk.

Elektronisk innlevering skjer i dag via en avgiverløsning som er et e-postprogram (i ligningsåret 2002 kalt Avgiver-02). Programmet, som fås gratis hos skatteetaten, installeres på PC hos den som skal sende inn ligningsoppgaver og selvangivelse. I hovedsak er det regnskapsførere og revisorer som bestiller avgiverprogrammet. Programmet kommuniserer med og importerer data fra årsoppgjørprogrammet til skattyter eller regnskapsfører/revisor, og sørger for at dataene blir korrekt overført til skatteetaten.

Med virkning antakelig fra ligningsåret 2004 skal det også etableres en alternativ innrapporteringsmåte (ALTinn). Denne utvikles for å være et tilbud til næringsdrivende som ikke har årsoppgjørprogrammer som kommuniserer med dagens avgiverløsning. Denne alternative innrapporteringsløsningen er web-basert. De aktuelle skjemaer ligger tilgjengelig for den næringsdrivende via Internett. Den næringsdrivende fyller skjemaene ut via sin PC, og oversender dem elektronisk til oppgavemottaket.

Ved innsending av elektroniske oppgaver blir det sendt en elektronisk kvittering i retur til avgiverløsningen bare sekunder etter at oppgavene ble sendt fra avgiver. Det gjelder ellers egne regler for når oppgaver innsendt elektronisk skal anses *levert* etter ligningsloven, jfr lignl § 4-2 nr 6 og forskrift av 02.02.2001 nr 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende.

Elektroniske oppgaver må "signeres" for at de kan regnes som innlevert. Etter at selvangivelsen er sendt elektronisk, mottar den næringsdrivende, og eventuelt revisor eller regnskapsfører, en kontrolloppstilling pr brev. Kontrolloppstillingen må bekreftes med en pin-kode av den signeringspliktige (næringsdrivende og eventuelt også revisor), via Internett eller via telefon.

Selvangivelsen kan også signeres med digital signatur (Smartkort), men foreløpig benyttes denne muligheten i praksis ikke

Selvangivelsen anses som rettidig levert dersom den er loggført i mottaksentralen i SLN innen innleveringsfristens utløp. Loggføringstidspunktet er angitt på den elektroniske kvitteringen skattyter mottar ved innsendelse. Selvangivelsen anses som *endelig levert* når skattyter har signert kontrolloppstillingen innen 3 uker. Dersom skattyter ikke signerer, anses selvangivelsen som ikke levert, selv om den er sendt inn elektronisk.

Det antas at utviklingen vil gå i retning av at flere og flere næringsdrivende benytter seg av tilbudet om elektronisk innlevering av selvangivelsen. Det er noe usikkert hvor fort utviklingen vil gå. I seg selv er dette en svært enkel og rask overleveringsform. Det antas at særlig regnskapsførere/revisorer vil benytte denne innleveringsformen. For ligningskontorene er tidsbesparelsene ved SLN mer knyttet til mottaket og den videre behandlingen av oppgavene, jfr. nedenfor.

## 3.7 Mottak, sortering mv.

### 3.7.1 Mottak av papiropgaver

Som det fremgår foran, kommer selvangivelsene fra næringsdrivende inn over en lang tidsperiode, i hovedsak fra slutten av februar til begynnelsen av juli. *En har derfor ikke en slik intensiv mottaksperiode for disse selvangivelsene som en har for selvangivelsene fra lønnstakerne*

Selvangivelsene fra næringsdrivende blir datostemplet ved innkomst. En del ligningskontorer legger dessuten inn i de aktuelle datasystemer at oppgavene er mottatt. En del ligningskontorer foretar ved mottak også en lett kontroll av skjemaene, for eksempel at de er underskrevet som de skal, at det ikke tydelig mangler ett eller flere skjema mv. Noen tallkontroll gjøres ikke på dette stadium. Dersom underskrift eller viktige skjemaer mangler, tilskrives gjerne skattyter umiddelbart om dette, med frist for å korrigere forholdet.

Etter mottak, stempeling, registrering og evt. lett kontroll som nevnt, legges selvangivelsene foreløpig i bestemte hyller, mapper, bordsortere, eller i et eget arkiv. Herfra hentes så ligningsfunksjonærene selvangivelser etter hvert, for saksbehandling.

### 3.7.2 Mottak av elektroniske oppgaver

Opgaver som leveres elektronisk mottas i et felles datamottak i SLN (i dag er dette hos ErgoGroup, tidligere Posten SDS).

Etter mottak blir det kjørt maskinelle ligningskontroller i SLN. Disse kan deles i to typer, obligatoriske ligningskontroller og VO-kontroller.

Obligatoriske ligningskontroller settes sentralt og går på summeringer i skjema, overføringer mellom skjema, at alle pliktige skjemaer er levert osv, dvs. formell oppgavekvalitet. VO-kontroller er de kontrollene som ligningskontoret og/eller fylkesskattekontorene setter selv.

Mottakssystemet i SLN vil bety en vesentlig ressursbesparelse for ligningskontorene, i forhold til dagens manuelle rutiner rundt mottak av selvangivelsene, datostempeling, sortering og eventuell lett manuell formalkontroll. I Lønnsomhetsanalyse for SLN, datert 23. november 2001, s. 17-19 anslås det at *forenklingene med SLN under basis ligning næringsdrivende frigjør 167 årsverk på ligningskontorene, med 60 % effekt i 2005, 90 % effekt i 2006 og full effekt i 2007*. Forenklingene under mottaksdelen er inkludert i disse beregningene. Tallet er ikke brutt mer ned på de enkelte stadier/operasjoner under mottak/basis ligning. Det antas at *gjennomsnittlig arbeidstid pr. oppgave under basis ligning går ned fra ca. 1 time i dag til ca. 25 minutter pr. sak for personlig næringsdrivende og til 10 - 15 minutter pr. sak for selskaper*. Se ellers også nærmere under kap. 3.9.4.

Det er ellers et viktig poeng at de verktøy som skal benyttes av næringsdrivende for produksjon og oversendelse av ligningsopplysninger har innebygde kontroller som medfører at opplysningene kan antas å ha god kvalitet ved innsendelsen.

SLN er også et ligningsbehandlingssystem. Dette systemet forutsetter at alle oppgaver foreligger i elektronisk form. Det innebærer at oppgaver levert på papir må legges inn i SLN for viderebehandling. For at det skal bli lik behandling av alle næringsdrivende, er det en forutsetning at dette er gjort før kontroller i SLN blir gjennomført. Det er ikke endelig besluttet hvorledes papiroppgavene skal registreres i SLN, men alternativene er optisk lesing eller manuell registrering.

Som nevnt i kap. 3.6.2 anslår SLN-prosjektet at ca. 50 % av de næringsdrivende vil levere oppgavene elektronisk i 2004, og at 90 % leverer elektronisk i 2009. Det vil derfor fortsatt i flere år være slik at ligningskontorene også mottar en rekke oppgaver på tradisjonell måte, og der en fortsatt må ha manuelle oppfølgingsrutiner ved mottak på ligningskontoret, som nevnt i kap. 3.7.1. Årssyklusen må legges opp slik at også disse manuelt innsendte oppgavene kan håndteres på en tilfredsstillende måte.



## 3.8 Forsinkelser. Ikke leverte selvangivelser

### 3.8.1 For sent innleverte selvangivelser

Det følger av lignl § 10-1 nr 1 at skattyter som leverer selvangivelse eller næringsoppgave etter fristen skal svare en forsinkelsesavgift. Forsinkelsesavgiftens størrelse fastsettes på grunnlag av skattyters samlede formue og inntekt ved ligningen, og graderes etter forsinkelsens lengde.

Etter lignl §10-1 nr 2 skal forsinkelsesavgiften ikke settes lavere enn kr. 200,-. Denne bestemmelsen gjelder typisk for skattytere som har underskudd og negativ formue.

Det følger av lignl § 10-1 nr 1 at skattyter "skal" svare en forsinkelsesavgift hvor selvangivelse eller næringsoppgave leveres for sent. Dette innebærer at ligningsmyndighetene som hovedregel plikter å ilegge forsinkelsesavgift i slike tilfeller. Forsinkelsesavgift kan kun unnlates dersom skattyters forhold (forsinkelsen) må anses "unnskyldelig" etter lignl § 10-1 nr 3.

Hvis vedkommende i det hele tatt ikke leverer selvangivelse eller næringsoppgave, skal vedkommende skjønnsignes etter lignl § 8-2 nr 3, og ilegges tilleggs-skatt isteden, jfr lignl § 10-2 nr 2. Det følger imidlertid av lignl § 10-5 at det skal anvendes forsinkelsesavgift istedenfor tilleggs-skatt dersom skattyter innenfor klagefristen leverer de manglende oppgaver.

I Skattedirektoratets prioriteringsmelding for 2002 er det angitt som en *målsetting* at *maksimalt 0,5 % av skattyterne leverer selvangivelse så sent at det reageres med forsinkelsesavgift*.

For inntektsåret 1999 ble det ilagt forsinkelsesavgift overfor 0,84 % av skattyterne. Andelen var svært ulikt fordelt mellom forskudds- og etterskuddspliktige, med 0,65 % av de forskuddspliktige og 5,6 % av de etterskuddspliktige.

For inntektsåret 2000 ble det ilagt forsinkelsesavgift overfor 1,3 % av skattyterne, herav ca 30 600 (0,9 %) av de forskuddspliktige og ca 17 200 (11,3 %) av de etterskuddspliktige.

Forsinkelsene vedrørende **forskuddspliktige** for inntektsåret 2000 fordelte seg slik

	Antall skattytere
Forsinkelse t o m 1 måned	16 103
Over 1 måned	8 161
Over 2 måneder	5 994
Levert etter utlegg	369
Sum	30 627

Det foreligger ikke tallmateriale som viser hvorledes forsinkelsene for forskuddspliktige her fordeler seg på henholdsvis lønnstakere og personlig næringsdrivende.

Forsinkelsene vedrørende etterskuddspliktige fordelte seg slik for inntektsåret 2000

	Antall skattytere
Forsinkelse tom 1 måned	7 207
Over 1 måned	4 756
Over 2 måneder	5 242
Leverert etter utlegg	1
Andre forhold	8
Sum	17 214

De tall som her er vist vedrørende forsinkelser ved innleveringen omfatter bare de tilfeller hvor det faktisk er reagert med forsinkelsesavgift. De reelle forsinkelser i forhold til lovens frister og innvilgede utsettelse er mye høyere. Dette skyldes flere forhold.

Svært mange næringsdrivende leverer oppgavene gjennom revisor/regnskapsfører som er med i ordningen med puljevis innlevering. Arbeidsgruppens inntrykk er at her ilegges det stort sett ikke forsinkelsesavgift annet enn for de næringsdrivende som leverer etter fristen for siste pulje. Dette skyldes at ordningen med puljevis innlevering er slik utformet at det ikke på forhånd er navngitt hvilke skattytere som skal leveres inn i hvilke puljer, og dermed kan en ikke identifisere hvilke konkrete skattytere som det allerede skulle vært levert for. Enhver kan jo hevde å tilhøre senere eller siste pulje.

For næringsdrivende som ikke leverer via ordningen med puljevis innlevering, kan en som for lønnstakere enkelt konstatere om de har levert for sent, evt har fått utsettelse som dekker opp den forsinkede innleveringen. Arbeidsgruppen har inntrykk av at de problemer som foreligger med å håndheve systemet med forsinkelsesavgift i forhold til de som er med i puljevis innlevering, har gitt seg utslag i at i hvert fall en del ligningskontorer også er tilbakeholdne med å ilegge forsinkelsesavgift i forhold til næringsdrivende som leverer enkeltvis, og som leverer tydelig etter 28 februar, uten å ha fått utsettelse. Det kan fremstå som lite rimelig å raskt bruke forsinkelsesavgift overfor de som leverer enkeltvis, når en i praksis er så tilbakeholden med å ilegge forsinkelsesavgift overfor de mange som leveres inn via forsinkede puljer fra revisorer/regnskapsførere.

Det hevdes også å være vanskelig for ligningskontorene å håndheve konsekvent ordningen med forsinkelsesavgift når Skattedirektoratet, av hensyn til skattyterne, i brev til ligningskontorene anmoder om at de i forhold til bl a forsinkelsesavgift, ser hen til de vansker som har oppstått som følge av forsinkede lovregler/forskrifter, skjemaer, dataprogrammer og lignende. Slike brev ble sendt både i tilknytning til ligningen for inntektsårene 1999 og 2000, jfr foran under kap 3.5

Først etter 31 mai vet ligningskontorene hvilke skattytere som er forsinket innenfor ordningen med puljevis innlevering. Ligningskontorene starter skriftlig purring på manglende selvangivelser fra næringsdrivende enten i juni eller i august. Ved å vente med purringene til etter ferien viser det seg i praksis å bli langt færre å sende purrebrev til, fordi mange da har sendt inn oppgavene uten purring, i løpet av ferietiden. Purringen skjer overfor den enkelte næringsdrivende, ikke overfor regnskapsføreren.

For inntektsåret 2000 ble det i Oslo sendt purrebrev vedrørende ca 6 000 etterskuddspliktige selskaper, og ca 800 deltakerlignede selskaper.

### 3.8.2 Ikke leverte selvangivelser

Næringsdrivende som i det hele tatt ikke leverer oppgavene, blir normalt tilskrevet minst en gang, med anmodning om å sende inn oppgavene, og med varsel om at ligningen ellers blir fastsatt ved skjønn, og at det vil bli ilagt tilleggs skatt

Hvis oppgavene ikke kommer inn, til tross for purringene, blir inntekten fastsatt ved skjønn, som nevnt, og det ilegges tilleggs skatt

I Skattedirektoratets prioriteringsmelding for 2002 er angitt som *målsetting at ikke mer enn 0,5 % av skatteoppgjørene bygger på skjønnsligning pga ikke innkomne oppgaver*

Tabellene nedenfor viser hvor mange skattytere som ikke har levert selvangivelse for inntektsårene 1998, 1999 og 2000

Inntektsåret 1998	Antall skattytere	Andel
Forskuddspliktige skattytere	20 464	0,5%
Etterskuddspliktige skattytere	2 891	2%

Inntektsåret 1999	Antall skattytere	Andel
Forskuddspliktige skattytere	23 660	0,6%
Etterskuddspliktige skattytere	3 933	2,6%

Inntektsåret 2000	Antall skattytere	Andel
Forskuddspliktige skattytere	26 340	0,6%
Etterskuddspliktige skattytere	7 350	4,7%

Manglende oppgaver og skjønnsligning er et større problem i de største byene enn i landet ellers

For inntektsåret 2000 ble i Oslo ca 3 600 (ca 10 %) av de etterskuddspliktige skjønnslignet. Samme år ble ca 4 000 (ca 11 %) av de personlig næringsdrivende i Oslo skjønnslignet. I Bergen ble samme år ca 700 (7,6%) av de etterskuddspliktige skjønnslignet

Hvis vedkommende også foregående år, evt de to foregående år, har unnlatt å sende inn oppgavene, blir vedkommende normalt varslet om at saken blir politianmeldt hvis ikke oppgaver leveres denne gang. Etter at det er konstatert at oppgaver ikke er levert to evt tre år på rad, sendes normalt anmeldelse til politiet. Vedkommende får vanligvis da en større bøtестraff. Hvis forholdet gjentar seg, kan det også bli aktuelt med fengselsstraff. Rutinene vedrørende anmeldelse for ikke innlevert selvangivelse er for øvrig nå under revurdering, som følge av Høyesteretts plenumsavgjørelser den 3. mai 2002 om tilleggs skatt og forholdet til Den Europeiske Menneskerettighetskonvensjonens forbud mot dobbel straff.

### 3.8.3 Elektroniske selvangivelser innlevert for sent

Under prøvevirksomheten med elektronisk innlevering for inntektsåret 2000 var fristen for innlevering satt til 31. mai. Mottaket i SLN var åpent også noe etter denne datoen. I SLN kan det enkelt ses hvilken dato oppgavene er levert, og om ønskelig kan det kjøres

ut lyster over hvem som har levert etter bestemte datoer. For inntektsåret 2000 ble det ikke ilagt forsinkelsesavgift overfor de som leverte for sent via SLN.

Når nå tilbudet om elektronisk innlevering er blitt landsdekkende fra og med inntektsåret 2001, legger arbeidsgruppen til grunn at fristene må håndheves strengere, slik at forsinkelsesavgift også må ventes ilagt for de som leverer for sent ved elektronisk innsendelse.

Det er ikke laget noen automatikk for illeggelse av forsinkelsesavgift. Det enkelte ligningskontor må selv illegge forsinkelsesavgift.

For oppgaver som konstateres ikke å være levert via SLN, har en sett det slik at disse da skulle ha vært levert manuelt, siden innlevering via SLN bare er et tilbud, ikke en plikt. Eventuell puring av næringsdrivende som ikke har levert, har derfor blitt håndtert gjennom det vanlige manuelle systemet, jfr. foran.

## 3.9 Ligningsperioden

### 3.9.1 Ressurser til ligningsarbeid

Tabell 1 nedenfor viser ressursbruken til de ulike arbeidsoppgaver på ligningskontorene i ligningsårene 1998 –2001, målt i antall årsverk og prosentandel av tilgjengelige ressurser

Tallene viser at ligningskontorene har hatt noe over 3000 disponible årsverk til rådighet i hvert av ligningsårene 1998 – 2001 *Antall disponible årsverk har blitt redusert nokså betydelig i perioden, med 228 årsverk, dvs med 6,8 % på tre år* Går en noe lenger tilbake, er reduksjonen enda større Årsakene ligger dels i budsjettreduksjoner, dels har det skjedd interne bemanningsforskyvninger i etaten, fra ligningskontorene til skattefogdkontorene og Skattedirektoratet En del av forskyvningene skyldes innføring av nye dataløsninger, som forutsetter effektiviseringer i ytre ledd, men som kan øke behovet for drifts- og systemressurser sentralt

Tabellene viser at på årsbasis er 13 – 14 % av ressursene på ligningskontorene brukt til folkeregistrering og forskudd, *43 –47 % er brukt til ligningsarbeid* De resterende 41 – 43 % er gått til intern kompetanseutvikling, administrasjon, ledelse, sentralbord, skranketjeneste mv Deler av sentralbord- og skranketjenesten kan også være ligningsarbeid

Etter EDB-innføringen på ligningskontorene i 1992 har det vært et uttalt mål å dreie ressursbruken på kontorene mer over til arbeid mot næringsdrivende I praksis har denne dreiningen gått noe senere enn ventet, delvis også fordi ligningskontorene i samme periode har redusert antall ansatte, som nevnt I løpet av ligningsårene 1998 til 2001 har den relative ressursbruken til næringsligning (basis og VO-ligning personlig næringsdrivende og selskaper) likevel gått opp fra 12,5 % til 18,0 % Målt i årsverk har den økt fra 417 årsverk til 560 årsverk i løpet av disse årene I tillegg kommer en økning av bokettersynsaktiviteten, som i det alt vesentlige gjelder næringsdrivende

TABELL 1 BUREG

	2001	2000	1999	1998	%-andel
000 000	3107	3155	3239	3335	100,0 %
100 000	245	241	243	263	7,6 %
110 000	198	162	176	193	5,8 %
120 000	47	58	58	70	1,8 %
200 000	181	178	191	205	5,8 %
210 000	169	162	176	190	5,1 %
220 000	12	16	15	17	0,5 %
300 000	1474	1448	1391	1452	45,9 %
310 000	571	628	618	609	19,1 %
312 000	335	372	381	356	11,8 %
313 000	151	167	154	118	4,9 %
314 000	85	89	82	82	2,8 %
320 000	646	546	528	557	17,3 %
321 000	132	133	118	163	4,2 %
321 xxx	99	95	101	94	3,0 %
321 zzz	34	38	18	67	1,2 %
322 000	184	127	116	126	4,0 %
323 000	140	108	89	91	3,4 %
324 000	138	103	114	87	3,3 %
325 000	11	32	28	31	0,3 %
326 000	23	24	23	25	0,8 %
327 000	18	19	17	17	0,6 %
330 000	256	274	244	286	8,2 %
331 000	62	65	63	74	2,0 %
332 000	128	144	124	148	4,1 %
333 000	65	65	57	64	2,1 %
400 000	1012	1068	1210	1194	32,6 %
410 000	198	210	235	240	6,4 %
420 000	249	274	295	313	8,0 %
430 000	229	239	326	264	7,4 %
440 000	336	345	354	385	10,8 %
500 000	196	221	205	222	6,3 %
					10,9 %
					7,0 %
					7,3 %
					37,3 %
					10,1 %
					6,3 %
					9,1 %
					2,2 %
					8,6 %
					1,9 %
					0,9 %
					0,8 %
					0,5 %
					2,6 %
					2,7 %
					3,8 %
					2,0 %
					4,9 %
					2,8 %
					3,5 %
					10,7 %
					18,3 %
					43,5 %
					0,5 %
					5,7 %
					6,1 %
					2,1 %
					5,8 %
					7,9 %
					100,0 %

### 3.9.2 Fremdriften i arbeidet

Ligningsarbeidet har de senere år vært lagt opp slik at alle skattytere først såkalt basishignes, dvs at oppgavene gjennomgås og kontrolleres i henhold til visse minimumskrav. En del skattytere plukkes så ut til såkalt verdiorientert (VO) ligning etterpå. Kriteriene for utplukk er dels bestemt av Skattedirektoratet eller fylkesskattekontoret, dels av ligningskontoret selv, i virksomhetsplanen.

*Ligningsperioden for næringsdrivende går fra 28 februar frem til tidspunkt for såkalt "klarsignal" om høsten, dvs til 19 september for forskuddspliktige næringsdrivende og nå til 16 oktober for etterskuddspliktige, se kap 3 10 nedenfor. Innenfor denne perioden skal alle næringsdrivende være basishignet, og mange skal også være VO-lignet. Etter utlegg arbeides det så med klagesaker og andre endringssaker. De seneste årene har det vært et mål også å drive med ligningsarbeid etter utlegg, etter mottoet "VO hele året". Dvs at en da tar opp igjen en del saker etter utlegg for grundigere vurdering, og hvor arbeidet kan resultere i en endringssak etter lignl. kap 9. På dette stadiet gjennomføres også en del bokettersyn fra ligningskontorenes side, se nærmere i kap 3 14 nedenfor.*

Det foreligger ikke tallmateriale som viser hvorledes ressursbruken til ligningsarbeid er fordelt gjennom kalenderåret på ligningskontorene samlet. Prosjekt U 20 i Fornyelsesprosjektet har imidlertid foretatt målinger på en del referansekontorer her, frem til og med mars måned 2001. Tallene fremgår av tabell 2 nedenfor (Ressursbrukstallene for 1997 er også tatt med, for å vise de store endringene som PSA medførte fra og med ligningsåret 1999).

**TABELL 2 : RESSURSBRUKSTALL FRA ET UTVALG LIGNINGSKONTORER, FRA PROSJEKT U 20 :**

<b>BUREG 1997 (%)</b>	<b>Jan.</b>	<b>Feb</b>	<b>Mars</b>	<b>April</b>	<b>Mai</b>	<b>Juni</b>	<b>Juli</b>	<b>Aug</b>	<b>Sept</b>	<b>Okt</b>	<b>Nov.</b>	<b>Des</b>
100000 Folkeregist	5,3	6,7	6,3	7,3	7,1	6,9	8,7	10,0	7,3	7,5	6,8	5,6
200000 Forskudd	13,4	5,6	5,7	4,4	5,0	6,0	6,7	6,2	4,3	4,5	4,2	5,7
310000 Basis likning	18,2	31,0	25,8	30,4	32,3	28,6	19,4	16,0	14,4	14,9	6,7	4,5
312000 Lønnstakere	14,9	27,6	21,8	13,0	14,5	8,4	8,1	8,1	7,2	9,8	4,7	3,4
313000 Næring												
314000 Selskap												
320000 VO	7,7	6,9	10,8	11,8	10,8	17,5	26,8	32,2	30,8	17,3	15,8	12,6
321000 Lønnstakere	1,1	1,3	3,9	2,9	2,9	4,6	8,6	9,2	10,0	2,6	2,1	1,3
322000 Næring												
323000 Selskap												
330000 Klager/kont	5,1	3,7	4,9	3,9	2,7	2,0	2,1	3,3	4,2	15,2	19,3	14,2
400000 Ledelse/støtte	42,6	39,5	39,3	34,9	35,1	32,2	28,9	26,0	31,9	33,9	40,0	49,5
410000 Skranke/sentr b	10,5	6,8	6,6	6,2	5,9	5,8	7,0	7,2	5,6	7,0	6,0	5,6
420000 Drift/arkiv	12,2	17,2	13,9	11,4	10,6	9,8	10,0	9,1	8,9	9,6	11,0	11,2
430000 Faglig veiled	6,3	5,7	7,6	5,9	7,5	6,0	4,6	3,4	6,6	6,2	8,8	15,7
440000 Adm ledelse	13,6	9,8	11,1	11,5	11,2	10,7	7,4	6,2	10,8	11,1	14,2	17,0
500000 Diverse	7,4	6,6	7,3	7,2	7,0	7,0	7,4	7,0	7,0	6,6	7,3	8,4

<b>BUREG 2000 (%)</b>	Jan.	Feb.	Mars	April	Mai	Juni	Juli	Aug	Sept	Okt	Nov.	Des.
100000 Folkeregist	7,8	7,6	7,7	6,9	6,7	8,2	8,2	8,6	8,1	11,9	7,6	6,8
200000 Forskudd	13,1	6,7	4,9	4,6	3,0	4,6	4,8	5,3	3,9	4,0	3,4	8,0
310000 Basis likning	21,4	25,8	19,7	35,4	40,8	30,7	24,0	18,1	16,7	6,8	3,9	19,5
312000 Lønnstakere	19,8	22,5	5,8	24,4	33,2	13,9	11,0	7,2	2,5	2,5	3,5	18,2
313000 Næring	1,2	3,1	12,4	9,0	5,1	11,2	9,1	6,9	7,5	2,7	0,1	1,2
314000 Selskap	0,4	0,6	1,2	1,9	2,8	5,6	3,4	4,1	6,1	1,6	0,1	0,6
320000 VO	8,1	11,2	12,9	11,1	14,8	15,3	16,6	31,1	29,3	21,0	21,4	16,4
321000 Lønnstakere	1,3	2,6	2,4	2,3	10,7	7,2	5,4	11,6	10,9	3,0	1,9	3,3
322000 Næring	1,2	0,7	1,9	2,5	1,1	3,2	5,6	16,9	5,6	5,3	5,9	4,8
323000 Selskap	1,5	1,8	2,0	1,3	0,7	1,7	2,1	2,4	6,1	3,9	2,5	1,4
330000 Klager/kont	6,3	6,1	7,5	5,0	2,1	3,6	6,2	4,1	9,4	14,9	15,1	12,0
400000 Ledelse/støtte	33,4	35,5	39,3	30,6	27,8	29,9	31,7	26,1	26,9	33,2	37,4	27,2
410000 Skranke/sentr b	6,4	6,5	6,4	7,5	5,0	6,0	5,7	6,7	4,9	6,0	5,0	6,2
420000 Drift/arkiv	6,7	5,9	8,8	8,1	13,0	7,7	16,0	6,7	5,9	7,3	7,9	1,0
430000 Faglg veiled	8,2	12,1	12,6	6,3	4,2	6,2	3,9	5,2	7,2	9,0	10,3	7,4
440000 Adm ledelse	12,1	11,0	11,6	8,8	5,6	10,0	6,1	7,4	9,2	10,8	14,4	13,1
500000 Diverse	9,7	7,2	8,2	6,3	5,0	7,6	8,2	7,5	6,5	7,9	10,3	10,8

<b>BUREG 2001 (%)</b>	Jan.	Feb.	Mars
100000 Folkeregist	7,2	7,1	7,1
200000 Forskudd	15,1	6,5	5,4
310000 Basis likning	8,5	16,5	19,2
312000 Lønnstakere	6,6	12,0	6,9
313000 Næring	1,4	2,9	11,5
314000 Selskap	0,4	0,6	1,8
320000 VO	16,9	19,3	18,9
321000 Lønnstakere	2,9	3,2	2,7
322000 Næring	3,7	4,7	4,6
323000 Selskap	2,2	2,5	1,9
330000 Klager/kont	8,7	7,1	6,0
400000 Ledelse/støtte	34,6	35,3	35,6
410000 Skranke/sentr b	5,7	5,8	6,2
420000 Drift/arkiv	7,7	8,3	9,0
430000 Faglig veiled	7,4	9,6	9,8
440000 Adm ledelse	13,9	11,3	11,1
500000 Diverse	8,9	8,5	7,3

Tallmaterialet for ligningsåret 2000 forstyrres av at ligningskontorene i januar og februar dette året hadde mye ekstra arbeid med eiendomsregisteret. Tallene både for ligningsårene 2000 og 2001 viser imidlertid at i mars måned skjer det mye basis ligning av personlig næringsdrivende, med en ressursandel på 12,4 % i denne måneden i år 2000 og 11,5 % i 2001. Basis ligning av personlig næringsdrivende har en bunn i mai måned, på grunn av PSA, men fortsetter til ut september måned.

Det fremgår foran at et stort flertall av de næringsdrivende får utsettelse med selvangivelsesfristen. Rammeavtalene forutsetter at så mye som 45 % av oppgavene kan leveres etter 31. mars, og som nevnt i kap 3 5 leveres oppgavene i praksis også senere enn det rammeavtalene forutsetter. Anslagsvis 10 - 20 % av de personlig næringsdrivende og opptil 30 - 40 % av de etterskuddspliktige leverer så sent som 1 juni eller senere. På tross av høy ressursandel til basis ligningsbehandling av personlig næringsdrivende i mars og april, viser erfaringene at mange ligningskontorer opplever at i perioden 1 mars til ca 15 april går ikke ligningsbehandlingen av næringsdrivende maksimalt, på grunn av at de har fått inn for lite oppgaver. Dette er



blitt et tydeligere problem for kontorene etter at selvangivelsesfristen for lønnstakere ble endret fra 31 januar til 30 april fra og med ligningsåret 1999. En har nå ikke lenger muligheten til å "spe på" med lønnstakerligning, når inngangen på oppgaver fra næringsdrivende og selskaper er liten. I praksis er det også vanskelig å få effektiv ressursbruk ved å styre disse ressursene til andre oppgaver de dager oppgaveinngangen er liten.

Etter 15. april er bildet motsatt. Ligningen av ca 90 % av lønnstakerne skal være avsluttet med klarsignal ca 30. mai og utlegg ca 20. juni. Tabell 2 viser at i perioden 15 april til ca 30 mai er betydelige deler av ligningskontoret opptatt med ligningen av lønnstakere, og det er vesentlig mindre tid enn tidligere til å drive med ligning av næringsdrivende i denne perioden. Først etter 1 juni kan større ressurser igjen flyttes over til ligning av næringsdrivende.

*Hovedtyngden av basisligning næringsdrivende skjer nå i perioden 1 mars til ca 15 april, og så i perioden fra ca 30 mai til ca 30 juni. Det er ikke optimalt at basisligningen av næringsdrivende har et avbrudd på denne måten.*

*I slutten av juni starter det verdiorienterte arbeidet overfor næringsdrivende. Da er også skoleferien begynt, noe som reduserer effektiviteten vesentlig, pga av mye feriefravær på kontorene. En del av det verdiorienterte arbeidet er forutsatt skal skje i grupper, noe som er vanskelig å få til i denne perioden. I ferietiden må saksbehandlerne derfor helst arbeide individuelt med saker. Dessuten vil det ofte være problematisk å tilskrive skattyterne i ferietiden. Det er dermed vanskelig å få til virkelig effektivt VO-arbeid overfor næringsdrivende før etter ferien, og da blir VO-perioden svært kort, gitt nåtgeldende frister for klarsignal, ca 19 september for forskuddspliktige og nå 16 oktober for etterskuddspliktige.*

Tabell 2 viser det som her er beskrevet. VO-ligningen av personlig næringsdrivende starter for alvor opp i siste del av juni, med en klar topp i august, da med hele 16,9 % av de totale ressursene på kontoret. Vi ser videre at VO-ligningen av personlig næringsdrivende fortsetter også etter utlegg, med andel ca 5 % i månedene september til og med desember. VO-ligningen av personlig næringsdrivende fortsetter også over i 2001, med prosentandeler 3,7 – 4,7 % i månedene januar – mars dette året.

Tabell 2 viser videre at basis ligning av selskaper først for alvor starter opp i juni måned, da med en ressursandel på 5,6 % til dette formålet. Også basis ligning av selskaper varer ut september måned.

*VO-ligningen av selskaper har gjennomgående langt lavere ressursandeler enn VO-ligningen av personlig næringsdrivende. Den månedlige andelen ligger i 2000 på 1,5 – 2,5 %, med en bunn i mai på 0,7 % og med toppen i september og oktober, med hhv 6,1 og 3,9 %.*

*Arbeidsgruppen mener at den reelt sett korte ligningsperioden for næringsdrivende virker åpenbart begrensende på mulighetene til å realisere strategien om forsterket innsats overfor næringsdrivende. Arbeidsgruppen mener at hvis ligningen av næringsdrivende kunne gå over en lengre periode, ville også kvaliteten øke i ligningen, idet det må være ganske åpenbart at dagens tidspress også går ut over kvaliteten.*

Den korte ligningsperioden fører også til at mange av de tyngre sakene som er notert til VO-ligning, må utsettes til etter utlegg, og tas opp som endringssak isteden. Det har

mange steder blitt slik at svært mange næringsdrivende, og særlig selskaper, blir tilnærmet påstandslignet ved ordinær ligning, samtidig som det er klart at det bør tas opp endringssak etterpå. Storparten av bilagskontrollene og bokettersynene må også utsettes til etter utlegg

Når det gjelder de stadig tilbakevendende ønskene om senere klarsignal og utlegg for næringsdrivende, for å få en lengre ligningsperiode for disse, kommenteres dette nærmere nedenfor under kap 3 11 og 1 kap 6

### 3.9.3 OAL - nye muligheter

Den nye organiseringen av ligningskontorene (OAL) som ble gjennomført fra 1 mars 2002, ventes å bidra til dreninger i ressursbruken på kontorene, både året sett under ett, og også hvis en ser det måned for måned. Internt er ligningskontorene nå blitt delt i to hovedgrupper: Personale som arbeider med lønnstakerspørsmål, herunder folkeregistrering, og personale som arbeider med ligning og kontroll av næringsdrivende. I utgangspunktet tenker en seg at det personalet som arbeider med ligning og kontroll av næringsdrivende skal drive med dette arbeidet hele året. Et tydelig unntak gjelder for PSA-perioden. Her forutsettes det at deler av det personalet som ellers arbeider med næringsdrivende, i den mest hektiske perioden må bistå i PSA-arbeidet.

Balanseforholdet mellom de to personalgruppene i den nye organiseringen er fastsatt bl a ut fra ønsket om å øke volumet på næringsligningen, og helst redusere ressursbruken overfor lønnstakere. Det er også et mål å redusere administrasjonsandelen.

Den nye organiseringen legger bedre enn før til rette for at en større del av personalet på ligningskontoret kan arbeide med næringsligning og kontrollvirksomhet hele året. På store ligningskontorer kan hele avdelinger eller andre større grupper av personalet være helt unntatt fra PSA-arbeidet også i april/mai. *Arbeidsgruppen mener at det er viktig å utnytte de muligheter som ligger i den nye organiseringen, ved at ligning og kontroll av næringsdrivende nå kan foregå mer sammenhengende, hele året.* Samtidig må en realistisk sett legge til grunn at på det store flertall av ligningskontorene vil PSA-perioden fortsatt oppleves som arbeidsmessig helt dominerende i april/mai.

*De nye forventningene når det gjelder innsats overfor næringsdrivende er synliggjort i Skattedirektoratets prioriteringsmelding for 2002 ved kravet om at minst 28 % av ressursene ved ligningskontorene dette året skal brukes til arbeid overfor næringsdrivende. Maksimalt 22 % av ressursene skal brukes til lønnstakerligningen. I utkast til mål og prioriteringer for 2003 angis at minst 32 % av ressursene skal brukes til ligning av næringsdrivende. Det er videre uttalt at i 2004 bør ressursandelen til arbeid overfor næringsdrivende ligge på ca 35 % på årsbasis. Det anføres at dette forutsetter bl a en betydelig omstilling av de administrative ressursene.*

### 3.9.4 SLN

Det fremgår av kap 3 2 foran at en innleveringsfrist 28 februar er urealistisk i et system med elektronisk innlevering og ligningsbehandling av selvangivelsene. Med en slik frist vil en ikke ha tilstrekkelig tid til å sikre den nødvendige kvalitet og brukervennlighet i systemene før de tas i bruk. Ønsket om å ha gode og tilstrekkelig kvalitetssikrede systemer på plass før innleveringsfristen går ut, tilsier i seg selv at

innleveringsfristen bør settes til tidligst 31 mars, og helst ikke før 30. april, se kap. 3 2, avslutningsvis

Overgangen fra papirbasert til elektronisk ligningsbehandling av næringsdrivende, vil derfor uansett medføre at den perioden som ligningskontorene i dag har i mars og april til å ligne næringsdrivende bortfaller, helt eller for det vesentlige. Det meste av ligningsarbeidet overfor næringsdrivende i disse månedene er imidlertid basisligning, med enklere manuelle kontroller, se tabell 2 foran i kap. 3 9 2. Denne basisligningen vil heretter skje i det vesentlige elektronisk, på betydelig kortere tid.

*Gjennom SLN vil standardiserte maskinelle kontroller i stor utstrekning erstatte det arbeidet som i dag utføres i basisligningen.* En del av de maskinelle kontrollene vil være obligatoriske og landsdekkende, og skal bidra til en felles kvalitetsstandard ved ligningen av næringsdrivende. Saksbehandler vil behandle de saker hvor systemet har gitt kontrollutslag, dvs. hvor de maskinelle kontrollene har funnet feil eller indikasjoner på feil. Basert på lokale og sentrale prioriteringer, vil systemet i tillegg foreta utplukk av ligningsoppgaver som skal gjennom en grundigere manuell behandling.

Som nevnt i kap. 3 7 2 anslås det at basis ligningsbehandling i SLN vil ta gjennomsnittlig 10 – 25 minutter pr. oppgave, mot ca. 1 time i dagens manuelle system, dvs. at SLN reduserer tidsbruken til basis ligningsbehandling med 60 – 75 %.

*Det blir viktig å få reanvendt den tid som spares inn under basis ligningsbehandling, både i mars og april, men også i de andre månedene, til mer kvalifisert arbeid overfor næringsdrivende.* Hvorledes dette best kan gjøres, kommer arbeidsgruppen tilbake til i kap. 5 og 6.

### **3.9.5 Kvalitetskrav og kvalitetssikring**

*Det er ikke utformet resultatkrav / indikatorer som kan sies direkte å stille bestemte krav til kvaliteten i ligningskontorenes arbeid overfor næringsdrivende.* I stedet brukes mer indirekte tilnæringsmåter for å bidra til kvalitet i avgjørelsene.

Ved ligning av lønnstakerne er det sentralt for kvaliteten at de *dataserte ligningssystemene er tilstrekkelig kvalitetssikret* av Skattedirektoratet før ny årsversjon plasseres ut. Det er også helt avgjørende for kvaliteten på lønnstakerligningen at ligningskontorene *kjører bestemte typer maskinelle kontroller og følger opp disse.* Det er også viktig at *tredjemannsopplysningene* som PSA-blanketten bygger på holder tilstrekkelig kvalitet. Dette kan delvis sikres for eksempel gjennom grunnlagsdatakontroller fra ligningskontorene, skatteoppkreverkontorene eller fylkesskattekontoret. *Krav til saksbehandlingstider* antas gjerne også å ha en viss positiv innvirkning på kvaliteten i avgjørelsene, forutsatt at fristene ikke blir for stramme.

Ligningen av næringsdrivende har hittil vært mer manuelt basert, uten de samme muligheter for å sikre bestemte kvalitetsstandarder gjennom maskinsystemene. En minimum kvalitetsstandard på ligningen av næringsdrivende har i stedet vært sikret gjennom kravet om at *alle næringsdrivende skal basis ligningsbehandles ved en manuell gjennomgåelse av oppgavene*, etter visse kriterier. Ved innføringen av SLN erstattes mye av denne manuelle standardgjennomgåelsen av visse standardiserte maskinelle kontroller, som så må følges opp etterpå.

Ved ligning av næringsdrivende er *heller ikke tredjemannsopplysninger systematisert og tilrettelagt som grunnlag for ligningen i samme grad som ved ligningen av lønnstakere* Arbeidsgruppen antar at den type tredjemannsopplysninger som legges til grunn ved lønnstakerligningen, typisk saldo- og renteoppgaver fra banker, eventuelle lønnsinntekter mv., også kan legges mer automatisk til grunn ved ligningen av personlig næringsdrivende *Gjennomgående vil imidlertid næringsdrivende ha langt flere mellomværender med tredjemenn enn det lønnstakerne har, og det lar seg ikke gjøre å lage automatiske innrapporteringsordninger på alle disse forskjellige typene av mellomværender* Ligningen av næringsdrivende vil derfor alltid kreve mer manuell kontroll og oppfølging, for å sikre god kvalitet på ligningen av disse skattyterne.

### 3.10 Klarsignal

For ligningskontorene er dato for såkalt klarsignal en svært viktig dato. Senest denne datoen skal ligningskontoret bekrefte overfor Skattedirektoratet at *nå kan ligningsdata produseres for vedkommende skattytergruppe, basert på de tall ligningskontoret så langt har registret i datasystemene*. Dato for klarsignal har i praksis vært ca. tre uker før utleggsdato. Datoen representerer for ligningskontorene avslutningen av arbeidet med ordinær ligning for vedkommende gruppe.

De siste årene har dato for klarsignal for næringsdrivende vært slik

- I ligningsårene 1999 og 2000
  - Forskuddspliktige 9 september
  - Etterskuddspliktige 29 september
- I ligningsårene 2001 og 2002.
  - Forskuddspliktige 19 september
  - Etterskuddspliktige 10 oktober/16 oktober

Ut fra ønsket om å få en lengre ligningsperiode, har det vært stilt spørsmål om det er nødvendig at det skal gå tre uker mellom klarsignal og utlegg.

Hvis tidsperioden for eksempel kunne kortes ned til to uker, ville dette vært viktig for ligningsarbeidet, som da kunne fortsatt en uke til.

*Arbeidsgruppen har ikke analysert denne problemstillingen nærmere, idet det uansett er få dager som kan vinnes inn her, og det er behov for betydelig større grep enn dette, for å skape mer rom for næringsligningen.* Ved brev av 18 juni 2002 har dessuten Skattedirektoratet forkortet perioden mellom klarsignal og utlegg for etterskuddspliktige med 6 dager, slik at tidspunkt for klarsignal for etterskuddspliktige for ligningsåret 2002 er blitt 16 oktober, mot tidligere fastsatt til 10 oktober.

## 3.11 Utlegg

### 3.11.1 Utleggsinstituttet

Etter lignl § 8-8 skal ligningskontoret, når ligningen er ferdig, legge ut til alminnelig ettersyn en liste over alle som det er foretatt ligningsfastsettelse for. Det kan legges ut en liste for forskuddspliktige og en liste for etterskuddspliktige, men disse gruppene kan ikke deles opp ytterligere igjen ved utlegget. Da forenklet selvangivelse ble innført i inntektsåret 1992, ble det likevel gitt adgang til å ha eget utlegg med egen liste for den del av de forskuddspliktige som leverer forenklet selvangivelse. Ordningen er videreført etter at forhåndsutfylt selvangivelse ble innført i inntektsåret 1998, jfr lignl § 8-8 nr 1, 2 pkt.

I praksis har en etter dette hatt tre utlegg. Ett utlegg i juni for 80-90 % av dem som har levert forenklet/forhåndsutfylt selvangivelse, ett utlegg om høsten for resten av de forskuddspliktige, og ett utlegg litt senere på høsten for etterskuddspliktige. Om de mer konkrete datoene for utlegg, se nedenfor.

Utleppet av skattelisten skal kunngjøres, og listen skal ligge ute i tre uker etter kunngjøringen, se lignl § 8-8 nr 3.

I Norge markerer utlegget av skattelister at ordinær ligning er avsluttet. Utleppet medfører også at offentligheten får innsyn i resultatet av ligningen. Denne offentliggjøringen av ligningsresultatene har tradisjonelt vært begrunnet i et ønske om at offentligheten skal kunne føre kontroll med ligningsarbeidet, og også at offentligheten får muligheter til kontroll med at innbyggerne faktisk betaler skatt ut fra antatt skatteevne.

*Arbeidsgruppen har ansett det for å ligge utenfor mandatet å vurdere eventuelle endringer i selve prinsippet om utlegg av skattelister. Hvorledes ordningen med utlegg kan innpasses i en ny årssyklus, drøftes nærmere nedenfor i kap 5 og 6.*

### 3.11.2 Dato for utlegg

De siste årene har dato for utlegg for næringsdrivende vært slik:

- I ligningsårene 1999 og 2000
  - Forskuddspliktige næringsdrivende: Innen 30 september
  - Etterskuddspliktige: Innen 20 oktober
- I ligningsårene 2001 og 2002
  - Forskuddspliktige næringsdrivende: 10 oktober
  - Etterskuddspliktige: 1 november

På grunn av at ligningsperioden for næringsdrivende har blitt opplevd som altfor kort, har det i flere år fra ligningskontorhold kommet ønsker om å forskyve utleggstidspunktet for næringsdrivende ut i tid.

*I Ot prp nr 1 for 1999-2000, side 95-98 er kommentert noen sentrale hensyn i forbindelse med tidspunktene for utlegg. Forslagene i proposisjonen gjaldt endringer i forfallstidspunktene for restskatt for forskuddspliktige og reglene om antall terminer og forfallstidspunkt for resterende skatt for etterskuddspliktige. Forslagene ble vedtatt ved lov av 17. desember 1999 nr 86.*

I forhold til forfallstidspunktet for restskatt for *forskuddspliktige* ble anført at det var uheldig for skattyterne om restskatt forfalt tett opp til eller i julen. Forfall ved dette tidspunkt ble også anført som uheldig for skattekreditorene. Her ble det pekt på at sent forfall av siste termin kan føre til usikkerhet om hvorvidt forfall vil komme i det ene eller det annet kalenderår. Slik usikkerhet fører til budsjetteringsproblemer for skattekreditorene. I lovvedtaket ble forfallstidspunktet for første termin av restskatten ikke endret, dvs. at det fortsatt er 3 uker etter utlegg, mens annen termins forfall ble endret fra 12 uker etter utlegg til 5 uker etter første termins forfall.

*I brev 22. mars 2002 til ytre etat uttaler Skattedirektoratet at 10. oktober er det senest mulige utleggstidspunkt for forskuddspliktige skattytere, når det tas hensyn også til forskuddsutskrivningen, beregningen av fordelingsstall til kommunene, SSB's inntektsstatistikk og innbetalingstidspunkt for restskatt i ligningsåret.*

I forhold til *etterskuddspliktige* ble det i nevnte odelstingsproposisjon anført som et sentralt hensyn at det er *ønskelig å fremskynde skattebetalingstidspunktene for denne gruppen*, med tanke på en tilnærming til ordningene for forskuddspliktige Lovendringene medførte at to tredjedeler av etterskuddsskatten nå skal betales som forhåndsskatt (dvs. før ligning), mens en tredjedel skal betales som resterende skatt (dvs. etter ligning). Tidligere forfalt halvparten av skatten som forhåndsskatt og den andre halvparten som resterende skatt.

Samtidig ble reglene om til hvilke datoer resterende skatt skulle forfalle opphevet, slik at 3 ukers regelen nå gjelder generelt. Sistnevnte endring var i tråd med den praksis som hadde utviklet seg som følge av sent ligningsresultat.

I brevet av 22. mars 2002 uttaler Skattedirektoratet at utleggsdato for etterskuddspliktige er satt til *1. november* av hensyn til frister for innbetaling av restskatter og konsekvenser for fordelingsoppgjøret mellom kommunene.

*Tidspunktene for utlegg er ut fra mandatet et sentralt vurderingspunkt for arbeidsgruppen.* Arbeidsgruppen kommer i kap. 5.1 tilbake til spørsmålet om hva som kan være senest mulig utleggstidspunkt for forskuddspliktige og for etterskuddspliktige, gitt at ordinær ligning skal avsluttes innenfor samme kalenderår.

I kap. 5.2 og kap. 6 drøftes hva som bør være utleggstidspunktet, gitt at ligningsarbeidet fortsetter også etter utlegg.

## 3.12 Klage

### 3.12.1 Klagefrekvens. Behandlingstid.

Ordinær ligning kan påklages til ligningsnemnda, jfr lignl § 9-2 nr 1, bokstav a Klagefristen er tre uker, regnet fra utleggsdato, jfr lignl § 9-2 nr 4 Ligningsnemndas avgjørelse i klagesaken kan påklages videre til overligningsnemnda, jfr lignl § 9-2 nr 1, bokstav b. Normalt kan en ikke klage videre på overligningsnemndas vedtak. Skattyter er deretter henvist til eventuelt å gå til domstolene.

Målt i forhold til det svært store antall fastsettelse under ordinær ligning, er det få klager. Totalt utlignes skatt på ca 3,8 millioner skattepliktige. Ca 1 % av skattyterne påklager ligningen. Dette tilsvarer ca 30 000 - 40 000 klagesaker hvert år. I tillegg endres ligningen uten klage for ca 3 % av skattyterne, se kap 3.13.

Skattedirektoratet har stilt som resultatkrav at i minst 95 % av tilfellene skal klage på ordinær ligning være avgjort innen 3 måneder.

Tabellen nedenfor viser totalt antall behandlede klager til ligningsnemnda for årene 1999, 2000 og 2001. I tillegg viser den antall klager med behandlingstid over 3 måneder, samt andel klager behandlet innenfor 3-måneders fristen.

#### Antall behandlede klager i ligningsnemndene:

År	Antall	Beh.tid > 3 mnd.	Andel beh.tid < 3 mnd.
1999	25 753	4 158	84%
2000	38 052	6 243	84%
2001	33 674	7 308	78,3%

For ligningsåret 2002 er det stilt et tilleggskrav om at minst 70 % av klagesakene ved ordinær ligning skal være avgjort innen 6 uker.

I overligningsnemndene behandles ca 4 000 - 6 000 saker pr år. Dvs at ca 0,1 - 0,15 % av skattyterne klager til overligningsnemnda. Sakstallet er her altså vesentlig mindre enn for ligningsnemndene, jfr ovenfor. Det er ikke fastsatt resultatkrav når det gjelder saksbehandlingstiden for klager til overligningsnemnda, og Skattedirektoratet opplyser at de ikke har tallmateriale som viser fremdriften for overligningsnemndssaker.

En del klager fra næringsdrivende kan være tidkrevende å behandle. Skattedirektoratet har ikke tallmateriale som viser antall klagesaker for ligningsnemnd/overligningsnemnd som er blitt for eksempel 1 år eller mer.

Skattedirektoratet har heller ikke materiale som viser hvor stor andel av sakene ved lignings- og overligningsnemndene som gjelder næringsdrivende. De tall som er angitt over, gjelder alle skattytere, også PSA-skattyterne.



### 3.12.2 Forholdet til årssyklus for ligning

Straks etter utlegg gjennomfører ligningskontorene en rekke såkalte kontorrettinger, dvs rettinger av mer åpenbare feil i utlegget, hvor det ikke kreves formell klage for å få gjennomført endringen, se også kap 3 13

For klagesakene utløper klagefristen på ordinær ligning som nevnt 3 uker fra utleggsdato I ligningsårene 1999 og 2000 var utleggsdatoene senest 30 september for forskuddspliktige og senest 20 oktober for etterskuddspliktige Klagefristene utløp dermed senest 21 oktober for forskuddspliktige og senest 10 november for etterskuddspliktige. *Behandlingen av de fleste klager på ordinær ligning for næringsdrivende finner etter dette sted i perioden ca 20 oktober til ca 20 desember* Blant næringsdrivende er det også en god del som ber om forlengelse av klagefristen, slik at behandlingsperioden da kan strekke seg noe utover på nyåret, frem til ca 1 mars

Når ligningsnemndas vedtak foreligger, er det en ny 3 ukers klagefrist, og *eventuelle klager til overligningsnemnda saksbehandles dermed gjerne i perioden ca. 1 februar til ca 1 juni*, parallelt med basis ligning av næringsdrivende for det påfølgende år

Ressursbruksoversikten i tabell 2 i kap 3 9 viser at *i månedene oktober- desember i ligningsåret 2000 ble så mye som ca 12 – 20 % av ressursene på ligningskontorene brukt til behandling av endrings- og klagesaker, herunder kontorrettinger* Også *i månedene januar – mars 2000 og 2001 er det en god del ressurser som brukes til slikt arbeid, varierende mellom ca 6 – 8 % av ressursene i disse månedene*

*Resultatkravene om at 70 % av klagerne ved ordinær ligning skal være avgjort innen 6 uker, og 95 % innen 3 måneder, tilsier at behandlingsperioden for disse klagen må være like etter at ligningsavgjørelse/-vedtak foreligger* En må dessuten se til at *perioden for kontorrettinger og behandling av klagesaker på ordinær ligning ikke kommer inn i den svært hektiske PSA-perioden for lønnstakere, fra ca 15. april til ca 1 juni*

For klager til overligningsnemnda er det ikke krav om spesielle behandlingstider, og antall klager er også betydelig mindre Disse klagen kan behandles mer løpende, uten at en behøver å legge inn noen spesiell periode for dem i årssyklusen

## 3.13 Endringer ellers

### 3.13.1 Endringer under ordinær ligning

Fremgangsmåten ved endring under ordinær ligning er enklere enn ved endringer som foretas etter utlegg

Etter lignl. § 8-4 nr 1 er det *ligningskontoret* som treffer alle avgjørelser under ordinær ligning, herunder avgjørelser som går ut på at inntekt eller formue skal fastsettes med andre beløp enn det skattyter har oppgitt i sin selvangivelse. Før skattyters oppgaver fravikes, skal skattyter normalt *varsles* og gis en passende frist til å uttale seg om spørsmålet, se lignl § 8-3 nr 1

Når skattyters oppgaver fravikes, skal det av *påtegning* på selvangivelsen eller på visse andre måter fremgå hva fraviket består i eller avgjørelsen går ut på. Også grunnlaget for fraviket skal angis, hvis det ikke går klart frem av sammenhengen, se lignl § 8-3 nr 5

### 3.13.2 Endringer etter utlegg

Der det ikke er tale om en klagesak, er det i utgangspunktet *ligningskontoret* som bestemmer om en sak skal *tas opp* til endring etter utlegg, se lignl § 9-5 nr 1

Hvis ligningskontoret kommer til at saken skal tas opp (se kriteriene i lignl § 9-5 nr 7), skal skattyter *varsles* om dette, jfr lignl § 9-7. Selve endringen må gjennomføres som et formelt *vedtak*. Vedtaket skal være skriftlig, og det skal angis de endringer i skattyters ligning som er vedtatt, og med en kort begrunnelse, se lignl § 3-11 nr 1

Ligningskontoret skal sende genpart av vedtaket til skattyter, med opplysning om klageadgangen, se nr 2 i samme paragraf

I uttalelse inntatt i Utv 1984 s 595 har Finansdepartementet lagt til grunn at ligningskontoret selv kan rette skrive- og beregningsfeil i avgjørelser under ordinær ligning, jfr også lignl § 3-11 nr 3. For øvrig ligger det i utgangspunktet til *ligningsnemnda* å fatte vedtak i sak om endring av ordinær ligning, se lignl § 9-8 nr 1, jfr § 9-5 nr 1 bokstav a. Ligningskontoret kan bare fatte vedtak om endring av ordinær ligning hvis det har fått delegert myndighet til å gjøre dette, fra ligningsnemnda

*Mange saker som gjelder endring av ordinær ligning kan delegeres til ligningskontoret, se lignl § 9-5 nr 1, jfr § 9-8 nr 2. Et praktisk viktig unntak er at en ikke kan delegere kompetanse til å ilegge tilleggs-skatt i endringssaken, se lignl § 9-8 nr 3. Nemnda kan heller ikke delegere til ligningskontoret å endre ordinær ligning hvis endringen vil være til skade for skattyteren og gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, se samme bestemmelse*

Ligningsnemndene har i stor utstrekning delegert til ligningskontorene å fatte vedtak i endringssak, innenfor de rammer loven setter. Der det ikke foreligger delegasjonsadgang, eller det faktisk ikke er delegert, er det vedkommende nemnd som fatter vedtaket om endring av ligningen etter utlegg. *Nemndsbehandling krever vesentlig mer tid og ressurser enn om saken avgjøres av ligningskontoret. Det er derfor viktig at bare saker av en viss størrelse og viktighet fremmes for nemnda*

I praksis foretas det en rekke endringer i ligningen etter utlegg, og uten at det foreligger klage. Typiske eksempler er at ligningskontoret blir oppmerksom på at det er gjort en mer gjennomgående feil overfor visse skattytere, som bør rettes, eller det kan være skattytere som gjør ligningskontoret oppmerksom på mer åpenbare feil i deres ligning, ved oppmøte på kontoret, eller ved telefonhenvendelse. En rekke endringer er dessuten en konsekvens av at ligningskontorene også etter utlegg fortsetter med å kontrollere oppgavene, ved kontorkontroller, bokettersyn eller mellomformer, se kap 3 14.

Tallmaterialet viser at det årlig foretas ca 100 000 endringer uten formell klage, dvs at dette endringsgrunnlaget brukes 2 - 3 ganger så mye som endring etter klage. For årene 1998, 1999 og 2000 utgjør antall endringer uten formell klage hhv 100 859, 102 965 og 103 879. Det foreligger ikke tallmateriale som viser hvorledes endringer uten klage er fordelt på lønnstakere og næringsdrivende/selskaper.

De bakenforliggende årsaker til hvorfor likningen for inntektsåret 2000 ble endret etter utlegg var:

Årsak til endring		1999	2000	2001
Kontorrettinger	Etatens feil (registreringsfeil, ajourhold interne GLD, UB-meldinger, datafeil)	37%	37%	36%
	Skattyters feil (postering- / sumfeil, nye/endrede opplysninger mv.)	11%	12%	12%
	Nye, endrede opplysninger fra 3 mann	13%	12%	14%
Klagebehandling og andre reelle endrings saker (inkl delegerte saker)	Endring pga feil i formell saksbehandling, bevisvurdering, eget initiativ, nye opplysninger fra skattyter, mv.	13%	13%	13%
Annet	Endringer som konsekvens av forandring i ektefelles selvangivelse	26%	26%	25%

Tabellen bygger bare på de endringer i ligningen for inntektsåret 2000 som ble foretatt i løpet av ligningsåret 2001. Totalt ble det her foretatt ca 152 000 endringer. Vi ser at i tabellen er også med en del klagesaker og andre mer reelle endrings saker, men andelen her er relativt liten, fordi mange av disse sakene blir fullført først etter årsskiftet, slik at de ikke kommer med i dette statistikkgrunnlaget.

Vi ser at en stor del av endringene - ca 62 % - er kontorrettinger. Grunnlaget for rettingen er her vanligvis nokså kurant, og endringen gjennomføres som endrings sak etter lignl § 9-5, av ligningskontoret etter delegert myndighet. Ellers ser vi også at en så stor andel som 25 % av endringene gjelder ektefeller, hvor en endring i den enes selvangivelse får som konsekvens at allerede foretatt ligning av den andre ektefellen må endres.

### 3.13.3 Forholdet til årssyklus for ligning

Hvis etaten lykkes med målsettingen om betydelig økt ressursinnsats overfor næringsdrivende i årene fremover, vil dette også innebære at etaten tar opp flere endringssaker overfor næringsdrivende. I prinsippet kan dette gjøres på to forskjellige stadier. Enten ved at en tar opp og får avklart flere spørsmål enn i dag før utlegg, eller ved at en tar spørsmålene opp etter utlegg, og da blir det ut fra dagens lovgivning en formell endringssak etter lignl § 9-5

Endringssaker overfor næringsdrivende er ressurskrevende. *Med dagens utleggstidspunkter er det ikke rom for etaten til å ta opp betydelig flere saker til endring overfor næringsdrivende før utlegg.* En må derfor enten forskyve utleggstidspunktet merkbart ut i tid, eller så må en øke antall saker som tas opp etter utlegg. Hva som bør gjøres her, kommer arbeidsgruppen tilbake til i kap 5 og 6

## 3.14 Kontrollvirksomhet

### 3.14.1 Kontorkontroller

Ligningskontorenes kontrollvirksomhet deles tradisjonelt inn i to hovedformer, kontorkontroller og bokettersyn. Med kontorkontroller mener en vanligvis den kontrollvirksomheten som skjer når de innkomne selvangivelser og vedlegg gjennomgås på ligningskontoret under ordinær ligning. De senere år har det som nevnt vært vanlig å dele denne kontorkontrollen inn i to nivåer, henholdsvis "basis" ligning og "verdiorientert" ligning. I basis ligning ligger da noen standard kontrollformer som alle selvangivelser skal gjennomgå, som for eksempel kontroll av at rett underskrift foreligger, at tall er summert riktig og ført logisk mellom ulike sider og skjemaer, mv. I begrepet verdiorientert ligning har ligget mer dyptgående kontroller, som for eksempel kritisk vurdering av visse tallstørrelser, i forhold til fjorårets tall, bransjenormer, omsetningsstørrelse, opplysninger fra andre medkontrahenter og lignende. Under verdiorientert ligning tilskrives ofte skattytere med anmodning om nærmere forklaringer og dokumentasjon mv.

Det har i flere år vært et mål for etaten å øke innsatsen mot næringsdrivende, og særlig det verdiorienterte arbeidet. Fordi ligningsperioden for næringsdrivende i praksis er kort, er det begrenset hva en kan ta opp av problemstillinger i perioden før utlegg av ordinær ligning. I forhold til næringsdrivende og særlig etterskuddspliktige har det derfor også utviklet seg arbeidsordninger som går ut på at verdiorientert arbeid i form av kontorkontroller og saksbehandling fortsetter også etter utlegg, og slik at evt. endringer da gjennomføres som endringssak etter lignl. § 9-5, en tid etter utlegg. I slike tilfeller utføres de såkalte kontorkontroller dermed også etter utlegg.

### 3.14.2 Bokettersyn

Den andre hovedformen for kontroller er bokettersyn, med hjemmel i lignl. § 4-10 og § 6-15, og som skal resultere i en formell rapport i henhold til lignl. § 3-5. Tradisjonelt har denne typen kontroller helst vært utført av revisorer fra fylkesskattekontoret. Men en del ligningskontorer, særlig de største, har også selv drevet bokettersynsvirksomhet. I tillegg foretar skatteoppkreverkontorene bokettersyn, innenfor sitt ansvarsområde. Disse behandles ikke nærmere her.

Ved bokettersyn gjennomgås ikke primært de innsendte selvangivelser med vedlegg, men derimot større eller mindre deler av selve regnskapet. Den som utfører ettersynet kan enten sitte ute hos den næringsdrivende, og foretar gjennomgåelsen der, eller vedkommende sitter på eget kontor, og får regnskapet oversendt til kontoret.

Bokettersynet har tradisjonelt bestått i en gjennomgåelse av den næringsdrivendes regnskap for de tre siste år, men en kan om ønskelig også gå lenger tilbake i tid, helt opp til 10 år bakover. I de senere år har utviklingen gått i retning av at en ved bokettersynet starter med å se på siste år, og bare går lenger bakover i tid hvis spesielle forhold tilsier dette, for eksempel funn som gjøres i siste års regnskap, eller spesielle kontrollopplysninger som foreligger fra andre.

I de senere år har det vært en klar målsetting å utvikle bokettersynsvirksomheten også ved ligningskontorene. Dels har særlig større ligningskontorer rekruttert revisorutdannet personell for å drive slikt arbeid, dessuten har det foregått en utstrakt

intern kompetanseutvikling i etaten, med sikte på å gjøre regnskapskyndige saksbehandlere ved ligningskontorene i stand til å gjennomføre bokettersyn selv, gjennom opplæring i kontrollmetodikk. Økningen i antall bokettersyn fra ligningskontorenes side har vært betydelig. I ligningsåret 1999 ble avholdt ca. 1 700 bokettersyn, i 2 000 ca. 2 200 bokettersyn og i 2001 ca. 4 200 bokettersyn. Ressursbruken til bokettersyn fra ligningskontorenes side har økt fra 2,6 % i 1998 til 4,4 % i 2001, se tabell 1 i kap. 3.9

Bokettersyn foretas tradisjonelt nokså uavhengig av selve ligningsperioden. Dette gjør denne kontrollformen lettere å tilpasse til svingninger i arbeidsbelastningen på kontoret. Bokettersyn gjennomføres gjerne i de perioder av året hvor driftspresset ellers er noe mindre. Det at denne arbeidsformen ikke har sin helt klart definerte tidsperiode i året, medfører på den annen side også at arbeidet lett kan bli skjøvet videre ut i tid, i forhold til presserende driftsoppgaver med bestemte frister. Det å få gjennomført et tilstrekkelig antall bokettersyn fra ligningskontorets side, reiser derfor større krav til ledelse og fasthet i prioriteringene enn det en del andre driftsoppgaver krever.

### 3.14.3 Bilagskontroller, kampanjekontroller og andre mellomformer

I de senere år er det blitt mer vanlig at en i forbindelse med ligningsbehandlingen også foretar mer stikkprøvepregede kontroller av bestemte fradrags- eller inntektsposter i innsendte skjemaer. Dette kan enten skje ved at en reiser ut til vedkommende næringsdrivende og får fremlagt originalbilagene for bestemte forhold, eller bilagene sendes inn i original eller kopi til ligningskontoret. Denne formen for kontroller lar seg lettere tilpasse den trange tidsrammen for ligningsarbeidet, og medfører samtidig noe av de samme gode signaleffekter om oppfølging fra ligningskontorets side som ordinære bokettersyn gir. Ved slike mellomformer for kontroller, kan det oppstå spørsmål om de formelt sett krever rapport etterpå, i henhold til lignl. § 3-5.

### 3.14.4 Forholdet til ny årssyklus

Den del av kontorkontrollene som i dag inngår i basis ligningsbehandling vil mer og mer bli erstattet av visse standardkrav ved elektronisk mottak av oppgavene, supplert med visse standard maskinelle kontroller etterpå.

Det mer verdiorienterte kontrollarbeidet, i form av korrespondanse med skattyter eller tredjemenn om bestemte poster, innhenting av bilag mv., må fortsatt i utgangspunktet håndteres manuelt, men med bedre maskinelle støttesystemer for saksbehandling, ligning og kontroll enn det en har i dag.

*Som nevnt under kap. 3.9.2 er det med dagens årssyklus vanskelig å få til noe særlig verdiorientert arbeid mot næringsdrivende før etter sommerferien, og da blir perioden for slikt arbeid svært kort, gitt nåværende utleggstidspunkter. VO-arbeidet før utlegg må begrenses til strengt utvalgte skattytergrupper, og er nokså beskjedent i omfang. Som nevnt samme sted har det derfor også blitt vanlig at en fortsetter med VO-arbeid også etter utlegg, under mottoet "VO hele året". Rent saksbehandlingsmessig er dette mer arbeidskrevende, fordi endringer etter utlegg er underlagt strengere formelle krav under saksbehandlingen. Dessuten ligger det psykologiske sperrer også i det at skatteoppgjøret er gjennomført, som gjør at det oppleves som tyngre å ta saken opp igjen etterpå. I praksis kan det lett bli slik at det kreves mer grunnlag i selve utgangspunktet for å ta opp*

et spørsmål med skattyter etter utlegg, i forhold til om spørsmålet hadde vært stilt under ordinær ligningsbehandling

*Etter hvert som den formelle kvaliteten på oppgavene som mottas fra de næringsdrivende er blitt bedre, er det også blitt tydeligere at en i forhold til mange næringsdrivende må gå dypere inn i materialet, hvis en skal få avdekket feil som foreligger. Når oppgavene mer og mer vil bli innlevert elektronisk, med enda bedre formell kvalitet på oppgavene, vil dette bli enda tydeligere. Allerede i dag ser ligningskontorene at det i mange saker burde vært holdt bokettersyn, før endringssak fremmes. En stadig utvikling i retning av mer profesjonelle rådgivere på skattytersiden, og økte krav til ligningsmyndighetenes begrunnelser for endring, tilsier det samme.*

*Arbeidsgruppen mener at det fremover blir viktig at ligningskontorene også kan foreta en del bokettersyn knyttet direkte opp mot forhold som bør avklares allerede under ligningsbehandlingen. Med dagens korte ligningsperiode for næringsdrivende er dette sjelden mulig, av tidsmessige grunner.*

*Mer generelt mener arbeidsgruppen at kvaliteten på ligningen av næringsdrivende klart ville bli bedre om en hadde hatt mer tid til kontrollvirksomhet i forbindelse med ligningsbehandlingen. Hvis en skal få utnyttet det potensialet som ligger i bedre maskinelle støttesystemer gjennom SLN og andre systemer, er det også viktig at ligningsperioden utvides. Disse forholdene er i seg selv tungtveiende argumenter for at årssyklusen for ligning av næringsdrivende bør endres.*

*Arbeidsgruppen mener at det også ville være til fordel for skattyterne om en større andel av bokettersynene ble avholdt nærmere tidspunktet for ligning. Det vil vanligvis være vanskeligere å få avklart faktum, ved fremskaffelse av dokumentasjon og lignende, når det har gått lengre tid.*

### 3.15 Sentralskattekontorene

Det er etablert sentral ligning for visse skattytergrupper. Ligningen av disse spesielle skattyterne foregår ved tre særskilt opprettede ligningsmyndigheter, med eget ligningskontor og egne oppnevnte nemnder. Disse erstatter tilsvarende ligningsmyndigheter i kommunene. De tre sentralskattekontorene er Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret, jfr lignl § 2-4.

Ligningsloven gjelder også for sentralskattekontorene og deres skattytere, herunder lovens regler om innleveringsfrist og sanksjoner ved for sent/ikke levert selvangivelse. Det innebærer at næringsdrivende skattytere som lignes ved disse kontorene skal levere selvangivelsen innen utgangen av februar i året etter inntektsåret, jfr lignl § 4-7 nr 1. Kontorene kan i medhold av lignl § 4-7 nr 4 forlenge innleveringsfristen.

Rammeavtalen med regnskaps- og revisororganisasjoner om puljevis levering gjelder ikke for skattytere som lignes ved sentralskattekontorene.

#### 3.15.1 Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)

SFU er ligningskontor for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket, sjømenn bosatt i utlandet og utenlandske virksomheter og utenlandske arbeidstakere som utelukkende er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, jfr lignl § 2-4 og petroleumssktl § 6, 2 ledd. Også andre utenlandske skattytere med tilknytning til Norge kan bli skattemessig behandlet ved SFU, herunder virksomheter som har kommune 2312 Søkkelen som kontorkommune, jfr forskrift av 3. april 1998 nr 325 om hvilke skattytere uten varig tilknytning til riket som skal lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Antallet virksomheter som lignes ved SFU varierer en del fra år til år. Tabellen nedenfor viser hvor mange skattytere kontoret lignet i ligningsåret 2000.

	Antall
Etterskuddspliktige	463
Forskuddspliktige	22 546

SFU har utviklet egne registre over sine skattytere, egne datasystemer og egne skjemaer og rettleidninger. Rutinene for revisjonen av disse er lagt opp slik at alt er ferdig i god tid før leveringsfristen for selvangivelsen.

SFU gir mange skattytere utsettelse med innlevering av selvangivelse. Utsettelsene er ofte begrunnet i at skattyter ikke kan fylle ut ligningspapirene før han har mottatt regnskapsmateriale fra sitt hjemland. I utgangspunktet gis bare utsettelse med en måned. I praksis kommer mange av oppgavene inn vesentlig senere.

I tillegg til dette er det mange som unnlater å levere ligningspapirene. Registreringer viser at enkelte år er det opptil 20 % av skattytermassen som ikke leverer pliktige oppgaver.



Ligningsperioden er sammenfallende med perioden ved de ordinære ligningskontorene. Kontoret har en egen seksjon som ligner næringsdrivende og som ikke er påvirket av lønnstakerligningen, slik som ved de fleste andre ligningskontorene. Rytmen påvirkes derimot av at kontoret må bruke mye tid på å få inn selvangivelsene. Det skyldes i det vesentlige en mer uoversiktlig og ustabil skattytermasse, at regnskapet i skattyters hjemland i mange tilfeller ikke foreligger før på høsten og at oppfølgingen for en del foregår mot utlandet og derfor tar betydelig lenger tid enn ellers. Videre påvirkes arbeidet av at en stor del av selvangivelsene kommer inn sent på året. SFU oppgir at det ikke er uvanlig at oppgavene kommer inn både i september, oktober og etter at ligningen er lagt ut. Dette har ført til at SFU utfører ligning, klagebehandling, bokettersyn og behandling av ettersynet parallelt, men med forskjellige saksbehandlere.

Ordinær ligning kan påklages til kontorets særskilte ligningsnemnd og derfra videre til den særskilte overligningsnemnda, jfr. lignl § 2-4 nr 2 og § 9-2. Hovedtyngden av klager kommer inn i november/desember. Målsettingen er at klagesaker er avgjort før neste års ligningsbehandling starter.

### 3.15.2 Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)

SFS er ligningskontor for skattytere som Skattedirektoratet har vedtatt å overføre til sentral ligning. Dessuten er det lovbestemt at visse skattytergrupper skal lignedes ved dette kontoret, se lignl § 8-6 nr 6 og 7.

For inntektsåret 2001 består manntallet ved SFS av følgende antall skattytere/konsern

	Konsern	Foretak
Konsern med norsk konsernspiss	82	1 610
Konsern/store foretak med utenlandsk mor	7	15
Deltakerlignede selskaper		143
Offentlige kraftkonsern	8	28
NOKUS-selskaper		271
Rederiselskaper		736
<b>Totalt</b>		<b>2 803</b>

SFS benytter i hovedsak samme datasystemer, skjemaer og rettleidninger som de vanlige ligningskontorene.

SFS gir utsettelse med innlevering av selvangivelse etter en individuell vurdering, vanligvis inntil en måned, noen ganger også ut april måned. I ligningsåret 2002 var ca 30 % av selvangivelsene innkommet før 1. april, ca 78 % var innkommet før 1. mai, og det meste av de resterende kom inn i første del av mai måned. 99,7 % av selvangivelsene var innkommet før 1. juni.

Hoveddelen av ligningen skjer fra april til midten av oktober. Kontoret legger vekt på å utføre de nødvendige kontrollene parallelt med rent ligningsmessig arbeid, dessuten legger kontoret mye vekt på å være i dialog med skattyterne også før oppgavene leveres inn. Ligningen legges ut ca 1. november. Klagebehandlingen i ligningsnemnda foregår fra januar til mars og i overligningsnemnda fra mai til juni.

Stedlige kontroller foretas hele året og skjer i samarbeide med de respektive fylkesskattkontorene. Det er fylkesskattkontoret som foretar den stedlige kontrollen, og SFS vurderer deretter om det er grunnlag for endringssak.

For øvrig arbeides det med informasjon rettet mot hele skattytermassen, individuell veiledning mv.

### 3.15.3 Oljeskattkontoret

Oljeskattkontoret er ligningskontor for skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

For inntektsåret 2000 var det 46 *etterskuddspliktige skattytere* som ble lignet ved Oljeskattkontoret.

Etter langvarig praksis har kontoret hatt 1 april som generell frist for innlevering av selvangivelse. Oljeskattkontoret kan også gi utsettelse enkeltvis utover denne fristen, men i praksis er det få som ber om det. Oppgavene kommer inn på papir. Generelt sett kommer oppgavene rettidig og er gjennomgående av høy kvalitet.

Ligningsarbeidet ved Oljeskattkontoret avviker noe i forhold til andre ligningskontorer. Etter at oppgavene er kommet inn, foretas en foreløpig vurdering og eventuelt innhenting av mer informasjon. Når ligningen er ferdig forberedt, blir den formelle fastsettelsen av ligningen gjort av Oljeskattenemnda, jfr. lignl. § 8-4 nr 3 og petroleumsskatteloven § 6 nr 1 bokstav a. Til behandlingen i nemnda fremlegges samtlige dokumenter som foreligger i forbindelse med behandlingen av selskapets ligning. I praksis vil det si at i tillegg til selve ligningsoppgavene, får nemnda all korrespondanse med skattyter, dokumenter fra alle kontrollhandlinger som er foretatt og kontorets vurderinger av skattyters påstander. Behandlingen i nemnda begynner på høsten og avsluttes i siste delen av oktober. De siste årene er ligningen lagt ut 10. november.

Klage og endringssaker følger de vanlige reglene i ligningsloven. Vedtak i endringssaker treffes av Oljeskattenemnda, mens vedtak i klagesaker treffes av Klagenemnda for petroleumsskatt.

Klagebehandlingen foregår vanligvis i perioden fra november og frem til neste års innlevering av selvangivelsen.

I tillegg til ligning og behandling av klager og endringssaker, arbeider kontoret med informasjonstiltak, bokettersyn, rettssaker og skatteberegning for Finansdepartementet i forbindelse med overdragelse av lisenser mv.

## 3.16 Oppsummering

### 3.16.1 Fra papirbaserte til elektroniske løsninger

*Gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende er utformet i en tid hvor papirbaserte løsninger var enerådende. Skattyter fikk tilsendt selvangivelseskjema med rettleiding og aktuelle tilleggsskjemaer, og skattyter måtte fylle ut disse på bakgrunn av de opplysninger han selv satt inne med. Ligningsarbeidet besto i en ren manuell gjennomgåelse av innkomne selvangivelser med vedlegg.*

Gjennom SLN-prosjektet utvikles det nå dataløsninger for utfylling og innsendelse av selvangivelse med vedlegg for næringsdrivende, og også dataløsninger for ligning og kontroll av oppgavene fra næringsdrivende. Tilbudet om elektronisk innsendelse av oppgavene ble landsdekkende fra og med ligningsåret 2002, og ligningsbehandlingssystemer for næringsdrivende er under utvikling, med sikte på full iverksettelse i ligningsåret 2004.

*Innføringen av lignende elektroniske løsninger for lønntakere medførte at selvangivelsesfristen for denne skattytergruppen ble endret fra 31. januar til 30. april fra og med ligningsåret 1999. Utleggstidspunktet for de fleste lønntakerne er også forskjøvet frem i tid, til ca. 20. juni, mot tidligere ca. 30. september. Endringene i arbeidsmåter og årssyklus for ligning av lønntakere har allerede fått merkbare virkninger også på gjeldende årssyklus for ligning av næringsdrivende. Arbeidet med lønntakerligningen starter nå opp senere enn før, og skal samtidig være ferdig for de fleste langt tidligere enn før. Ligningskontorene har dermed fått frigjort tid i månedene februar, mars og første halvdel av april. Ligningskontorene har vansker med å reanvende denne tiden i tilstrekkelig grad til ligning av næringsdrivende, bl.a. fordi det kommer inn for få selvangivelser fra næringsdrivende i denne perioden. Samtidig er det vanskeligere enn før for ligningskontorene å drive med ligning av næringsdrivende i perioden ca. 15. april til utgangen av mai. I denne perioden må lønntakerligningen prioriteres, fordi fristene for ferdigstillelse av ligningen er svært knappe.*

Når en nå vurderer endringer i årssyklusen for ligning av næringsdrivende, må en ta utgangspunkt i at om få år vil de aller fleste næringsdrivende benytte de elektroniske systemene for utfylling og innsendelse av oppgavene, og etaten vil i stor grad bruke elektroniske systemer for ligning og kontroll av oppgavene. Samtidig må en også ta hensyn til at en del skattytere fortsatt i noen år fremover vil levere oppgavene på papir.

### 3.16.2 Behov for senere innleveringsfrist

*Gjennomgåelsen foran viser at 28. februar ikke kan brukes som alminnelig selvangivelsesfrist for næringsdrivende når de nye elektroniske løsningene i SLN innføres. Det vil ha avgjørende betydning for kvaliteten i ligningen og for brukernes opplevelse av de databaserte løsningene at en hvert år har tilstrekkelig tid til å revidere og kvalitetssikre systemene før de tas i bruk. Det vil ikke være tid til dette med dagens innleveringsfrist 28. februar. Gjennomgåelsen viser at innleveringsfristen ikke bør settes tidligere enn 30. april, hvis en også i mer ekstraordinære år skal være sikret tilstrekkelig tid til revisjon og kvalitetssikring av dataløsningene før de tas i bruk.*

Flere hensyn kan tilsi at fristen for næringsdrivende settes også senere enn dette. Den nye organiseringen av ligningskontorene legger riktignok til rette for at ligningen av

næringsdrivende kan foregå gjennom store deler av året, fordi deler av personalet har fått ligning og kontroll av næringsdrivende som sin hovedoppgave. De fleste ligningskontorene vil likevel oppleve arbeidspresset med lønnstakerligningen som så stort i mai måned at de bare i mindre utstrekning vil kunne starte ligning også av næringsdrivende i denne måneden. Unntak gjelder for de største ligningskontorene, som vil kunne ha større næringsligningsmiljøer tilgjengelig også i mai. Det er derfor for ligningskontorene sett under ett ikke avgjørende viktig at de får inn oppgavene fra næringsdrivende innen 30 april.

For de næringsdrivende og deres hjelpere vil det være en klar fordel med en senere innleveringsfrist enn 28. februar. Helst burde fristen settes så sent at puljeordningen helt kunne avvikles. Puljeordningen fungerer ikke etter intensjonene, ved at oppgavene faktisk kommer inn senere enn avtalt, og ved at det er vanskelig å sanksjonere de som leverer etter fristene. Dessuten er ordningen tidkrevende å administrere, både for ligningskontorene og regnskapsførere/revisorer som er med i ordningen. Settes den alminnelige fristen til 30 april vil det fortsatt være nødvendig med en puljeordning, for et flertall av de skattyterne som er med i dagens ordning. *Settes fristen til 31 mai vil langt færre ha behov for utsettelse, og settes den til 30 juni vil utsettelsesspørsmålet bare unntaksvis komme opp.*

### 3.16.3 Behov for en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode

Arbeidsgruppen mener at *dagens reelt sett meget korte ligningsperiode for næringsdrivende åpenbart virker begrensende på etatens muligheter til å realisere strategi 1 om forsterket innsats overfor næringsdrivende.* Arbeidsgruppen mener også at kvaliteten på ligningen av næringsdrivende ville bli bedre hvis ligningsperioden hadde vært lengre, fordi dagens tidspress frem mot utlegg åpenbart går ut over kvaliteten. Det medfører også ekstra ressursbruk at mange saker i dag må tas opp igjen etter utlegg, som endringssak, og etter mer tidkrevende formelle regler.

Ligningen av næringsdrivende vil heller ikke i slik grad som for lønnstakere kunne basere seg på oppgaver innsendt fra tredjemenn, fordi næringsdrivende har så mange mellomværender med så mange at det ikke lar seg gjøre å bygge ut til et tilnærmet fullstendig ligningssystem bygget på tredjemannsoppgaver, slik en har fått for lønnstakere. Ligningen av næringsdrivende vil fortsatt måtte basere seg mest på den næringsdrivendes egne oppgaver og etatens nærmere kontroller av disse. Det er derfor *også behov for å få mer tid til bilagskontroller og bokettersyn knyttet opp til ligningsarbeidet overfor næringsdrivende, for å øke kvaliteten i ligningen av disse.* Det vil også være til fordel for skattyterne om en større andel av bokettersynene kunne avholdes i tilknytning til ligningsbehandlingen. Det er som regel mer tidkrevende å få avklart faktum når lengre tid er gått. Se nærmere om disse forholdene foran i kap. 3.9 og 3.13.

De nye elektroniske systemene vil effektivisere basisligningen av næringsdrivende betydelig. Innenfor dagens ligningssyklus vil dette likevel ikke gi merkbart bedre tid til verdiorientert arbeid overfor denne gruppen, fordi innleveringsfristen må settes senere enn i dag, jfr. foran. *Skal en få til en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode for næringsdrivende, må en derfor enten utsette utleggstidspunktet vesentlig for denne gruppen, eller en må flytte det vesentligste av lignings- og kontrollarbeidet til etter skatteoppgjør/utlegg.* I kap. 5 vil arbeidsgruppen drøfte nærmere disse to alternative tilnæringsmåtene, og vurdere i hvilken grad de bidrar til å realisere de mål som er satt for gruppens arbeid.

Sentralskattekontorene har i utgangspunktet samme årssyklus for ligning som de andre ligningskontorer. På flere områder har de likevel andre ordninger og forutsetninger å arbeide under, se kap 3 15. Hvorvidt dette leder til at de bør ha en annen årssyklus enn andre ligningskontorer i fremtiden, kommer arbeidsgruppen tilbake til i kap 6 8 nedenfor.

#### **3.16.4 Muligheter for raskere skatteoppgjør**

*De nye elektroniske løsningene for ligning av næringsdrivende gir muligheter for raskere skatteoppgjør, hvis dette baseres i hovedsak på foreliggende grunnlagsdata, skattyters påstand og enkelte standardiserte kontroller. Hvis skatteoppgjøret først skal finne sted når ligningsarbeidet er ferdig, og med høyere kvalitet enn i dag, vil skatteoppgjøret måtte komme senere enn i dag. I kap 5 og 6 vil arbeidsgruppen drøfte nærmere disse alternativene.*

## KAPITTEL 4. ÅRSSYKLUS I ANDRE LAND

### 4.1 Oversikt

#### 4.1.1 Innledning

Arbeidsgruppen har innhentet informasjon om innleveringsfrist og ligningssyklus i en del land, med hovedvekt på ordningene i Danmark, Sverige og Finland

I Norge følger inntektsåret som hovedregel kalenderåret. Land som har et annet inntektsår enn kalenderåret er lite aktuelle å sammenligne med. Dette gjelder bl.a. Australia (inntektsår 1.7 – 30.6), Irland (inntektsår 6.4 – 5.4), New Zealand (inntektsår 1.4 – 31.3) og Storbritannia (inntektsår 6.4 – 5.4)

Enkelte land faller utenfor fordi de ikke har noen ligningsbehandling knyttet opp mot innsendte selvangivelser. Kontroll skjer da i det alt vesentlige som bokettersyn. Dette gjelder bl.a. Storbritannia og Frankrike.

*I kap. 4.1.2 er det gitt en oversikt over selvangivelsesfrist mv. i en del land, der inntektsåret som hovedregel følger kalenderåret. I en del land gjelder det egne innleveringsfrister dersom skattyter har avvikende regnskapsår. Dette gjelder bl.a. i Finland og Danmark, hvor også avvikende regnskapsår er relativt vanlig.*

Oversikten viser at *samtlig land har en senere innleveringsfrist for næringsdrivende enn utgangen av februar, som er den formelle innleveringsfristen i Norge.* Innleveringsfristen varierer fra 31. mars (Sverige) til 1. juli (Danmark). I Sverige vil imidlertid innleveringsfristen bli endret til 2. mai fra og med ligningsåret 2003.

I Østerrike er det en annen innleveringsfrist dersom den næringsdrivende også er lønnsinntaker.

I noen land, bl.a. Finland og Canada, er det ulik innleveringsfrist for fysiske og juridiske personer.

Ellers har Tyskland og til en viss grad også Nederland en annen innleveringsfrist for skattytere som benytter skatterådgivere. I Sverige og Østerrike er det, som i Norge, etablert en ordning med puljevis innlevering av selvangivelser utfylt av skatterådgivere. I Sverige skal siste pulje leveres innen 15. juni, mens i Østerrike skal siste pulje leveres innen 30. april to år etter inntektsåret.

Når det gjelder den tid som anvendes til ordinær ligning, varierer denne fra ca. 1-2 mnd (Canada og Østerrike) til et år eller mer (Danmark, Belgia og Nederland). Med unntak av de nordiske land, har vi mottatt relativt lite informasjon om hva ligningsarbeidet nærmere består i.

*I kap. 4.2, 4.3 og 4.4 er det redegjort nærmere for ligningsbehandlingen i Danmark, Sverige og Finland. Hovedvekten er lagt på ligningen av næringsdrivende.*

Ligningsbehandlingen i Sverige og Finland har klare paralleller til ligningsbehandlingen i Norge, ved at ordinær ligning avsluttes i året etter inntektsåret. I Danmark er ordningen noe annerledes ved at ligningsbehandlingen skjer i to trinn. I trinn 1 (1.7 - 1.10) produseres skatteoppgjør i hovedsak etter skattyters påstand. I trinn 2 (1.10 - 30.6) foregår det mer grundige ligningsarbeidet. Se nærmere om dette i kap. 4.2 nedenfor.

## 4.1.2 Selvangivelsesfrist mv. for næringsdrivende i enkelte land

Land	Januar - mars	april - juni	juli - september	oktober -desember	januar - mars	april - juni
Norge	28.2 - innlev. sa. Avtale om puljevis innlev. 31.3 - innlev. sa (SLN).	31 5 - siste frist for puljevis innlevering (papir/SLN )		ca. 16.10 : utlegg forskuddspliktige - restskatt forfaller 3 og 8 uker etterpå ca. 1.11 : utlegg etterskuddsplikt. - resterende skatt forfaller 3 uker etterpå		
Danmark			1.7 - innlev. sa. Juli - august skatteoppgjør, til gode skatt utbetales samtidig 1 9 - restskatt (1 avdrag)	I løpet av okt. : "Foreløpig" ligning og skatteoppgjør er normalt avsluttet. 1 10 og 1 11 - restskatt (2 og 3 avdrag)		30.6 - utg.pkt.: frist for å avslutte ligningen.
Sverige	31.3 - innlev. sa. Ordning med puljevis innlev.	2.5 - f.o.m 2003 er dette innlev. for sa. 15 6 - siste frist for puljevis innlev		Siste uke nov. : Skatteoppgjør Medio desember skatt til gode utbetales	Utgangen av feb Restskatt betales	
Finland	28 2 - innlev sa for jordbruk/skogbruk	1.4 - innlev. sa. 30.4 - innlev. sa (AS).		Utgangen av okt. : ligning slutført. 25 11 - restskatt (AS) Desember til gode skatt utbetales 4 12 - restskatt (1 avdrag)	6 2 - restskatt (2 avdrag)	



Land	januar - mars	april - juni	juli - september	oktober - desember	januar - mars	april - juni
Belgia		30.6 - innlev. sa.				30.6 - ligningen må være slutført.  Restskatt betales innen 2 mnd Til gode skatt utbetales innen 2 mnd
Canada	Innen februar selskaper må betale skyldig skatt	30.4 - andre enn selskaper må betale skyldig skatt  15.6 - innlev. sa for nærings- drivende som ikke er organisert som selskap.  30.6 - innlev. sa for selskaper.	ca. 1.7 - 15.7: Slutført ligning av andre enn selskaper (tar 2-4 uker fra mottak sa)  ca. 30.8 - 30.9: Slutført ligning av selskaper (tar 2-3 måneder fra mottak av sa)  Til gode skatt utbetales når ligningen er gjennomført			
Nederland		1.4 - innlev. sa Fristen kan forlenges til 1.7. Har skattyter rådgiver, kan fristen forlenges med 1 år				Ligningen skal være fastsatt innen 3 år (5 år i spesielle saker) etter utløpet av inntektsåret <b>Målsetting:</b> <b>Ligning innen 1 år.</b>  Skyldig skatt betales innen 2 måneder etter ligningen

Land	januar - mars	april - juni	juli - september	oktober -desember	januar - mars	april - juni
Tyskland		31.5 - innlev. sa.	30.9 - innlev. sa for næringsdr. som benytter skatterådgiver.			
Østerrike	31.3 - innlev. sa næringsdrivende. Puljeordning for skatterådgivere frem til 30.4 året etter.	15.5 - innlev. sa hvis næringsdriv. også er lønnsmottaker. Normalt : ligning 2 mnd. etter innlev. sa. Skyldig skatt betales 1 mnd etter ligningen				

## 4.2 Danmark

### 4.2.1 Innledning

Næringsdrivende defineres i hovedsak som i Norge Næringsvirksomhet utøves i hovedsak gjennom aktieselskap, anpartsselskap, selskap med begrenset ansvar, realkredittinstitutt, forsikringsforeninger og som personlig ervervsdrivende

Alle som skal starte egen virksomhet er pliktig til å la seg registrere i den Told & Skatteregion som virksomheten hører til i På bakgrunn av det som registreres her kan skattemyndighetene avgjøre bl a hvilken selvangivelsesblankett vedkommende skal ha tilsendt, om virksomheten skal motta forskuddsskattekort og innbetalingskort for skatt, moms mv

Skattemyndighetene er dels kommunale, dels statlige

Danmark har ikke utleggsinstituttet Alle opplysninger om ligningen er underlagt taushetsplikt

### 4.2.2 Selvangivelsen

#### 4.2.2.1 Utsendelse av selvangivelsen. Selvangivelsesplikten.

Selvangivelsen sendes ut i månedsskiftet mars/april Som hovedregel er alle fysiske og juridiske personer pliktig til å levere selvangivelse

Lønnstakerne leverer såkalt alminnelig selvangivelse Nærmere bestemt skal denne leveres av alle fysiske personer, unntatt personer som driver selvstendig næringsvirksomhet, har utleieeiendom, har avvikende regnskapsår, er hovedaksjonær, eller har opplysningsplikt om utenlandsk kontrollerte transaksjoner Denne selvangivelsen er forhåndsutfylt med opplysninger som skattemyndighetene har fått fra tredjemann, så som innberettet lønn fra arbeidsgiver, renteinntekt/utgift fra banker mv Skattytere som mottar denne forhåndsutfylte selvangivelsen og som mener at opplysningene i denne er korrekte, kan la være å levere denne inn igjen

*Personlig næringsdrivende leverer såkalt utvidet selvangivelse* Denne typen selvangivelse leveres også av hovedaksjonærer og skattytere med utenlandsk inntekt Sammen med selvangivelsesblanketten mottar disse skattyterne et "servicebrev" Dette inneholder innberettede opplysninger fra tredjemann som skattemyndighetene har mottatt om vedkommende skattyter, typisk om bankinnskudd, lønnsinntekter mv Servicebrevet er ment å skulle lette den næringsdrivendes utfylling av selvangivelsen på de aktuelle poster, og en mener at det også fører til at skattyter gir riktigere opplysninger i selvangivelsen på disse postene

*Aksjeselskap, fond, andelsforeninger mv har egne selvangivelsesblanketter* Disse må fylles ut og skal som hovedregel vedlegges bilag ( årsregnskap, virksomhetsskjema, mv )

#### 4.2.2.2 Selvangivelsesfrister

Inntektsåret følger som hovedregel kalenderåret, men det er også nokså vanlig med avvikende regnskapsår Den alminnelige selvangivelsen for lønnstakere skal leveres innen 1 mai i året etter inntektsåret *Den utvidede selvangivelsen for personlig*

*næringsdrivende skal leveres innen 1 juli* Juridiske personer skal levere selvangivelse innen 6 måneder etter inntektssårets (regnskapsårets) utgang. Dvs. at også her er fristen 1. juli hvis regnskapet følger kalenderåret. I følge danske skattemyndigheter har ca. 50 % av de juridiske personene en regnskapsperiode som sammenfaller med kalenderåret.

#### 4.2.2.3 Adgangen til å gi utsettelse med leveringen

Skattyter kan gis utsettelse med leveringen hvis det foreligger særlige forhold som tilsier det. Slike forhold kan bl.a. være at skattyter mangler nødvendige opplysninger for å fylle ut selvangivelsen eller at revisors arbeidsbelastning tilsier at det gis utsettelse. Som hovedregel innrømmes ikke utsettelse. Det er ikke etablert ordning med puljevis innlevering av selvangivelsen etter den ordinære selvangivelsesfristens utløp.

#### 4.2.2.4 Sanksjonsmuligheter ved for sent levert/ikke levert selvangivelse

Fysiske personer som leverer for sent ilegges som hovedregel et skattetillegg (forsinkelsesavgift) med kr 200 pr. dag så lenge forsinkelsen varer, begrenset oppad til kr 5 000. Fra dette er det følgende unntak:

For skattytere med inntekt mindre enn kr 164 300 er satsen inneværende år kr 100 pr. dag, maksimalt kr 2 500. For skattytere som har mottatt alminnelig selvangivelse og som har oversittet fristen for å be om utvidet selvangivelse påløper ingen forsinkelsesavgift.

Juridiske personer ilegges forsinkelsesavgift med kr 200 pr. dag opp til maksimalt kr 5 000, på samme måte som fysiske personer. Fond og foreninger som oppfyller selvangivelsesplikten ved å avgi en særskilt erklæring (dvs. at fondet/foreningen har rente- og utbytteinntekt mindre enn kr 200 000) ilegges en engangsavgift på kr 500.

Forsinkelsesavgiften ilegges av ligningskontoret. Vedtaket kan påklages til regional myndighet og videre til statlig myndighet.

I tillegg hjemler loven adgang til å ilegge bøter. Det er ingen fast praksis for fastsettelsen av disse. I slike tilfeller vil skattyter allerede ha opparbeidet seg skyldig forsinkelsesavgift som beskrevet ovenfor.

Foreligger ikke selvangivelsen på det tidspunktet skattyter tas opp til ligning, hjemler skattekontrollloven adgang til å fastsette inntekten skjønnsmessig.

### 4.2.3 Ligningen

#### 4.2.3.1 Den kommunale skattemyndigheten

Kommunen er skattemyndighet for fysiske personer og dødsboer. Kommunens oppgaver går i hovedsak ut på å utarbeide en årlig plan for ligningsarbeidet etter retningslinjer gitt av statlig skattemyndighet, plikt til å fastsette inntekt og beregne skatt av denne vedrørende *fysiske personer og dødsboer*, fastsette verdien og beregne skatt av selveiende bolig og fast eiendom, og å gi sekretariatsbistand til skatteankenemnda. Etter avtale med Told og Skattestyrelsen kan kommunens ligningskompetanse utvides til å omfatte ligning av *juridiske personer*. Slik avtale er inngått med en rekke kommuner.

#### 4.2.3.2 Den statlige skattemyndigheten

Den statlige skattemyndigheten for så vidt gjelder fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue, er lagt til den sentrale told- og skatteforvaltningen representert ved Told og Skattestyrelsen, Told- og skatteregionene, Ligningsrådet og Landsskatteretten, og er hjemlet i skattestyrelsesloven

De sentrale oppgavene for told- og skatteforvaltningen er tilsyn med ligningen som foretas av kommunal skattemyndighet både med hensyn til lovlighet og likebehandling, skatteansettelse av *juridiske personer* unntatt dødsboer, utarbeidelse av planer og retningslinjer for ligningen som foretas av kommunal skattemyndighet og utarbeidelse av plan for tilsyn med disse I praksis har Told og Skattestyrelsen delegert mye av ligningen av juridiske personer til kommunene og til Told- og skatteregionene Told og Skattestyrelsen ligner i hovedsak bare store selskaper og selskaper i den finansielle sektor I motsetning til det som gjelder for den lokale skattemyndigheten har ikke Told og Skattestyrelsen sekretariatsansvar for noe klageorgan

#### 4.2.3.3 Ligningsfristen

Kommunene må foreta skatteansettelsen *innen 30 juni i det andre året etter inntektsåret (ligningsfristen)* Regelen innebærer at ligningen for inntektsåret 2001 skal være foretatt innen 30 juni 2003 Innenfor ligningsfristen kan den kommunale skattemyndigheten gjenoppta og endre foretatte skatteansettelser Det er to vilkår Skattyter skal varsles dersom selvangivelsen fravikes, og saken må ikke allerede være til behandling hos en annen skattemyndighet, eller endret allerede av en annen skattemyndighet

Bestemmelsen om ligningsfristen er en kompetanseregulering Gjenopptakelse og endring etter dette tidspunktet kan bare skje etter særskilt bemyndigelse Slik bemyndigelse er gitt i forskrift nr 1176 av 22 desember 1994 "Bekendtgørelse om den kommunale skattemyndighets adgang til å foreta skatteansettelser etter utløpet av ligningsfristen" For så vidt gjelder adgangen til å foreta skatteansettelser som ikke er foretatt tidligere, forstås forskriften slik at adgangen er begrenset til å gjelde tilfeller hvor ligning ikke er foretatt på grunn av teknisk feil, eller fordi man ikke har visst at skattyter var hjemmehørende i kommunen Forskriften hjemler altså ingen generell adgang til å foreta ansettelse etter utløpet av ligningsfristen

Øvrige vilkår for å foreta ansettelse eller endre allerede foretatte ansettelse etter fristen er behandlet under punktet om endring uten klage, se kap 4 2 7

Ligningsfristen gjelder ikke for den statlige skattemyndigheten

#### 4.2.3.4 Om ligningen. Overordnede planer for ligningsarbeidet

Den ordinære ligningssesongen regnes fra 1 juli ett år til 30 juni neste år Etter at selvangivelsene er kommet inn ca 1 juli, gjennomgår de *i første omgang bare visse formalkontroller og kontroller for å hindre klare misbrukstilfeller* På dette grunnlaget produseres så skatteoppgjøret/avregningen

*Det egentlige ligningsarbeidet* starter etter at skatteoppgjøret er sendt ut, dvs fra ca 1 oktober Dersom det på dette stadium avdekkes forhold som gjør at ligningen endres,

anses det som *del av årets ordinære ligning såfremt endringen foretas innen ligningsfristen*

Ligningsarbeidet foregår etter en overordnet plan fra Ligningsrådet. Innholdet i ligningsplanen varierer avhengig av hvem målgruppen er. Den gjeldende ligningsplanen for fysiske personer som driver næringsvirksomhet inneholder eksempelvis krav om at minimum 33 % av selvangivelsene skal kontrolleres. Dette skal fordeles på kontrollprosessene ligningsmessig gjennomgang, partiell revisjon og revisjon. Fordelingen mellom disse prosessene er henholdsvis 70 %, 26 % og 4 %.

Videre omtaler ligningsplanen en rekke emner som bør være gjenstand for nøyere gjennomgang. Et formål med ligningsplanen er også å gi kommunene inspirasjon til å ligne områder med for eksempelvis vanskelige regler, uklar praksis, nye områder mv.

Ligningsplanen følges opp av en tilsynsplan som er grunnlaget for det tilsynet Told og Skattestyrelsen fører med den kommunale ligningen. Kommuner som skiller seg markert negativt ut, kan bli undergitt skjerpet tilsyn.

Det er ca. 80 000 skattepliktige selskaper i Danmark. Statistikken over endringssaker viser at ca. 11 % av selskapene får forhøyet sin inntekt hvert år. Det svarer til en forhøyelse for ca. 9 000 selskaper.

#### **4.2.3.5 Tidspunkt for skatteoppgjør**

Mange skattytere som benytter alminnelig selvangivelse får årsoppgjøret (avregningen) sammen med utsendelsen av den forhåndsutfylte selvangivelsen. Det gjelder skattytere som erfaringsmessig ikke har rettelser eller tilføyelser, for eksempel pensjonister. Dersom slike skattytere foretar endringer i selvangivelsen, får de tilsendt nytt årsoppgjør. Dette foreligger som regel i mai/juni.

Skattytere som har benyttet den utvidede selvangivelsen, dvs. personlige næringsdrivende, får skatteoppgjøret *mellom juli og september*. Juridiske personer får også skatteoppgjøret i juli – september.

I følge Ligningsplanen skal ligningen i første omgang og *avregningsoppgjøret være avsluttet til 1 oktober*.

#### **4.2.4 Betalingsfrist ved skatt til gode/skatt å betale**

Tilgodehavende over kr. 100 utbetales samtidig med at skatteoppgjøret foreligger. Utbetaling skjer via sjekk eller til oppgitt bankkonto. Det gis rentegodtgjørelse (skattefri) med 2 %.

I Danmark er alle skattyterne forskuddspliktige. Ved innbetaling av restskatt påløper et generelt rentetillegg på 7 %. Systemet er imidlertid slik at skattyter har muligheten til å unngå dette rentetillegget. Dersom skattyter ved utløpet av inntektsåret er klar over at vedkommendes skattebetaling i inntektsåret er for lav til å dekke den skatten som vil bli utlignet, kan skattyter innbetale et ubegrenset beløp for å unngå restskatt med rentetillegg.

Skattyter kan også betale den del av restskatten som overstiger kr. 40 000,- innen 15. mars i ligningsåret uten at det påløper 7 % rentetillegg. Videre kan skattyter betale

restskatt på inntil kr 40 000,- innen 1 juli i ligningsåret uten at det påløper 7 % rentetillegg. Det skal for øvrig alltid betales et rentetillegg på 2 % av restskatt større enn kr 40 000,- som innbetales etter inntektsåret.

For skattytere som får restskatt ved skatteavregningen, vil den del av restskatten som overstiger kr 14 600 (ved avregningen i 2002 for inntektsåret 2001), bli oppkrevet i tre rater, som hovedregel 1 september, 1 oktober og 1 november i ligningsåret. Restskatt på inntil kr 14 600,- vil bli innregnet i forskuddskatten for neste inntektsår. Som nevnt ovenfor, vil restskatten bli tillagt et rentetillegg på 7 %.

Det er grunn til å tro at dette renteregimet bidrar til at skattyterne i stor grad betaler inn sin restskatt allerede innen 1 juli i ligningsåret, dvs før skatteavregning, for å unngå rentetillegget på 7 %.

#### **4.2.5 Forskuddsutskrivningen**

Alle skattytere er forskuddsskattepliktige. Skatten betales som B-skatt (forskuddsskatt), eventuelt som A-skatt (forskuddstrekk). Skatten betales månedlig i løpet av inntektsåret og er beregnet på grunnlag av en "forskuddsoppgjørelse".

Skattemyndighetene sender ut forskuddsoppgjørelsen i november i året før inntektsåret. Dette er en oversikt som viser de tall skattemyndighetene vil legge til grunn for hvor mye skatt som skal betales for det kommende året. Grunnlaget for dette er den siste foretatte ligningen. I praksis vil det si ligningsresultatet som forelå pr 1 oktober. Ligningsresultatet for inntektsåret 2001 pr 1 oktober 2002 er altså grunnlaget for utskrivningen av skatt for 2003. Sammen med oversikten sendes skattekortet. Næringsdrivende får tilsendt innbetalingskort for forskuddsskatt. Mener skattyter at grunnlagsdataene er uriktige, skal han korrigere disse og får tilsendt ny beregning.

Etter inntektsårets utgang beregner skattemyndigheten hvor mye skatt som skal betales på grunnlag av selvangivelsesopplysningene. Resultatet er den endelige skatten som skattyter skal betale, og kalles "årsoppgjørelsen".

#### **4.2.6 Klage over ligningen**

##### **4.2.6.1 Klageorganer**

Klage over ligning av fysiske personer og dødsboer foretatt av den kommunale skattemyndighet, behandles av den kommunale skatteankenemnda. Klage over skatteankenemndas avgjørelse behandles av Landsskatteretten. Klage over ligningen av juridiske personer behandles av Landsskatteretten uten hensyn til om ligningen er foretatt av en kommune etter avtale, av en Told- og skatteregion eller Told- og skattestyrelsen.

Av statistikk over klager og rettssaker fremgår at på personområdet påklages ligningen av ca 13 000 skattytere årlig til skatteankenemnda. Ca 2 000 av disse klager videre til Landsskatteretten. På selskapsområdet er det ca 1 000 klager årlig til Landsskatteretten.

#### 4.2.6.2 Klagefrister

Klage til skatteankenemnda må som hovedregel fremsettes innen 1 måned fra mottakelsen av avgjørelsen eller avregningen. Klage til Landsskatteretten skal være mottatt i Landsskatteretten senest 3 måneder fra mottagelsen av avgjørelsen det klages over. Det gjelder uten hensyn til om det gjelder klage fra en fysisk person over vedtak i skatteankenemnda eller fra en juridisk person over ligningen.

#### 4.2.6.3 Behandlingsfrist

Dersom skatteankenemnda ikke har ferdigbehandlet saken innen 3 måneder, kan skattyter bringe saken inn for Landsskatteretten. Saken henlegges da i nemnda. Hvis Landsskatteretten ikke har ferdigbehandlet saken innen 6 måneder etter at saken ble brakt inn for retten, kan skattyter bringe saken inn for domstolen. Saken henlegges da i Landsskatteretten. Etter skattestyrelsesloven kan en avgjørelse truffet av skatte-, toll- eller avgiftsmyndigheten som hovedregel ikke bringes inn for domstolen med mindre det foreligger endelig administrativ avgjørelse.

### 4.2.7 Endring av ligning uten klage

#### 4.2.7.1 Organer med adgang til å ta opp endringssspørsmål

Den kommunale skattemyndigheten kan foreta skatteansettelser hvor disse med urette ikke er foretatt tidligere, og den kan, på visse vilkår, endre foretatte skatteansettelser selv om ligningsfristen er utløpt.

Told- og skatteforvaltningen kan foreta ansettelser der hvor dette ikke er gjort tidligere, den kan pålegge de kommunale skattemyndigheter å foreta ansettelser eller vurderinger, og den kan endre en ansettelse gjort av kommunale skattemyndigheter dersom den anses for uriktig. Det gjelder ikke dersom ansettelsen er behandlet av skatteankenemnda, Ligningsrådet eller Landsskatteretten. Told- og skatteforvaltningen kan be om at Ligningsrådet overprøver en avgjørelse av skatteankenemnda.

#### 4.2.7.2 Frister

Hovedregelen er at varsel om endring må være gitt innen 1. mai i det 4. året etter utgangen av inntektsåret. De alminnelige ansettelsesfristene i denne bestemmelsen gjelder både for den kommunale skattemyndigheten og den statlige skattemyndigheten. Selv om varselet er rettidig avsendt er endringsadgangen utløpt dersom inntektsansettelsen eller eiendomsverdiansettelsen ikke er foretatt innen 1. august i det 4. året etter inntektsårets utløp. Fristen kan likevel forlenges etter anmodning fra skattyter på visse vilkår. Det er en rekke viktige unntak fra den alminnelige ansettelsesfristen.

#### 4.2.7.3 Endring etter begjæring fra skattyter

Endringsspørsmålet kan også tas opp av skattyter. Skattyter må i tilfelle fremlegge nye opplysninger som kan begrunne endring innen 3 år etter utløpet av inntektsåret.



#### 4.2.8 Danske myndigheters vurdering. Sentrale satsningsområder

Danske skattemyndigheter sier seg tilfreds med sin årssyklus for ligning. Skattyterne og deres medhjelpere gir uttrykk for det samme.

Danske myndigheter fokuserer på videre teknologisk utvikling. Svært mange fysiske personer lignes 1 dag etter forhåndsutfylt selvangivelse hvor endringer kan gjøres over Internett. Skattytere som bruker den utvidete selvangivelsen må gi opplysningene selv til skattemyndighetene, men innberetningen kan skje via Internett. Disse kan også få innsyn i opplysningene som skattemyndighetene har fått innberettet fra tredjemand via Internett. For skattytere i jordbruksnæringen er det opprettet et system for utveksling av opplysninger mellom skattemyndighetene og landbruket. På den måten er det blitt mulig for revisorer i landbruket å oppdage feil og uoverensstemmelser og foreta rettinger før selvangivelsen og årsregnskapet utarbeides. Videre returnerer landbruket selvangivelsesopplysningene og årsregnskapet elektronisk. Når det gjelder øvrige næringer er det under utvikling en ny selvangivelse for næringsdrivende, slik at den enkelte virksomhet kan velge mellom enten å filtransmittere de aktuelle opplysningene eller alternativt selv inntaste opplysningene.

## 4.3 Sverige

### 4.3.1 Innledning

Næringsdrivende defineres i hovedsak som i Norge. Næringsvirksomhet utøves i hovedsak gjennom aksjeselskap, handelsbolag, kommanditbolag, europeisk økonomiske interessegrupperinger og enmannsforetak.

Skattemyndighetene er statlige.

I Sverige er skatteoppgjørene offentlige når de foreligger, i den forstand at enhver kan rette forespørsel til skattemyndighetene om navngitt skattyters skatteoppgjør. Det legges imidlertid ikke ut samlede skattelister, slik som i Norge.

### 4.3.2 Selvangivelsen

#### 4.3.2.1 Utsendelse av selvangivelsen, selvangivelsesplikten

Utsending av selvangivelsen foregår fra omkring midten av mars til midten av april. Som hovedregel er alle fysiske og juridiske personer pliktige til å levere selvangivelse. Det er unntak for noen skattytergrupper.

*Fra og med inntektsåret 2002 får også personlig næringsdrivende en forhåndsutfylt selvangivelse, etter samme ordning som har vært for lønnstakerne i flere år.*

*Aksjeselskap, økonomiske foreninger mv mottar egen selvangivelsesblankett som må fylles ut. Som for tidligere år er det bare selvangivelsens første side som må leveres på papir. Resten er SRU-opplysninger (standardiserte regnskaps- og deklarasjonsopplysninger).*

Det er utviklet et EDB-basert system som gjør at SRU kan overleveres maskinelt. Systemet var landsomfattende fra og med ligningsåret 1992. For ligningsåret 2001 leverte 63 % (av totalt 280 000) av aksjeselskapene SRU i elektronisk form. For personlige næringsdrivende refererer tallene seg til en blankett som pliktes levert. Av personlig næringsdrivende som ikke leverer årsregnskap, leverte 30 % (av totalt 420 000) via diskett/modem, mens 61 % (av totalt 242 000) av dem som leverer årsregnskap leverte elektronisk.

Kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper leverer næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen i stedet for SRU.

#### 4.3.2.2 Selvangivelsesfrister

Fra og med kalenderåret 2003 skal alle skattytere som hovedregel levere selvangivelsen innen 2. mai i året etter inntektsåret. Det er gjort unntak for skattytere bosatt i utlandet. For 2002 og tidligere var fristen 31. mars for næringsdrivende og selskaper.

For fysiske personer følger inntektsåret kalenderåret. For juridiske personer er inntektsåret lik kalenderåret eller det benyttes avvikende regnskapsår.

### 4.3.2.3 Adgang til å gi utsettelse med leveringen

Alle skattytere kan gis utsettelse med leveringen etter begrunnet søknad. Som hovedregel kan det bare gis utsettelse frem til 31. mai. Foreligger det tungtveiende grunner kan det gis utsettelse *til 15. juni*. Det ble gitt 163 400 individuelle utsettelser vedrørende inntektsåret 2000.

*Som i Norge er det etablert en ordning med puljevis innlevering av selvangivelser for regnskapsførere/revisorer. Det kan ikke gis utsettelse lenger enn til 15. juni. Søknad om puljevis innlevering avgjøres av skattemyndighetene i det fylket hvor vedkommende regnskapsfører/revisor driver sin næring. Puljeordningen er for tiden under omlegging, og det er ikke tatt stilling til hvor mange puljer ordningen skal omfatte når fristen blir 2. mai.*

#### Utsettelser gitt i 2000 :

	Anstånd pr 2 mai	Anstånd pr 31 mai	Anstånd etter 31 mai	Totalt
Forenklet sa	2 400	31 387	84 347	118 134
Særskilt sa	41 372	32 400	577 747	651 519
Sa for AS	3 757	8 927	227 116	239 800
Sa for ideelle foreninger mv	1 583	2 695	15 900	20 178
Sa for handelsbolag	2 839	3 631	59 980	66 450
<b>Totalt</b>	<b>51 951</b>	<b>79 040</b>	<b>965 090</b>	<b>1 096 081</b>

### 4.3.2.4 Sanksjonsmuligheter ved for sent levert/ikke levert selvangivelse

Ved for sent levert selvangivelse kan det legges forsinkelsesavgift. Satsen avhenger av forsinkelsens lengde og om det gjelder en fysisk eller juridisk person. For forsinkelser frem til 1. august er satsen kr 500 for fysiske personer og kr 1 000 for juridiske personer. Varer forsinkelsen lenger, eventuelt dersom det ikke leveres selvangivelse, er satsen kr 2 000 for fysiske personer og kr 4 000 for juridiske personer.

Det finnes ingen oversikt over hvor mange skattytere som leverte selvangivelsen for sent. I 2000 var kontroll av om selvangivelsen var levert i rett tid et prioritert kontrollområde. Tallmateriale fra denne kontrollen viser følgende:

#### Forsinkelsesavgift på selvangivelser :

	2000	2001
Forsinkelsesavgift ilagt etter at forsinkelsen er oppdaget ved skrivebordskontroll	56 657	51 824
Forsinkelsesavgift ilagt som ledd i skjønnsfastsettelse av inntekt pga ikke-levert sa	36 053	32 882
<b>Totalt</b>	<b>92 710</b>	<b>84 706</b>

Ved unnlatt levert selvangivelse kan skattemyndighetene foreta skjønns ligning, ilegge tilleggsskatt og ilegge forsinkelsesavgift. Det kan benyttes ett eller flere reaksjonsalternativer

### 4.3.3 Ligning

#### 4.3.3.1 Basisligning/verdiorientert ligning

Som utgangspunkt kjøres maskinell kontroll av alle leverte selvangivelser (*grunnkontroll*) I tillegg foretas *utvidete kontroller* basert på ulike informasjonsgrunnlag Dette kan bl a være utvidet kontroll av selvangivelsesopplysningene, kontroll på grunnlag av informasjon innhentet fra revisjon av andre skattytere mv Ved siden av dette gir både Riksskatteverket og skattemyndighetene regionalt og lokalt retningslinjer for områder som skal undersøkes nøyere Dette kan være bransjekontroller i taxinæringen, det kan være kontroll av bestemte saksområder, som f eks kontroll av avsetning til pensjoner mv For inntektsåret 2000 førte kontrollene til endring av 295 000 selvangivelser levert av fysiske personer Av disse gjaldt 54 000 selvangivelser fra personlig næringsdrivende

I 2001 utgjorde kontroller 2 920 årsverk Av disse medgikk 1 730 til kontorkontroller (skrivbordsgranskning av selvangivelser og bilag) og 821 årsverk ble brukt til stedlig ettersyn (revisjon) Andre former for kontroller er for eksempel kontroll i forbindelse med folkeregisteret Revisjon/stedlig ettersyn skjer i hovedsak etter ligningsperioden

#### 4.3.3.2 Tidspunkt for skatteoppgjør

Det er lovfestet at alle skattytere skal ha beskjed om resultatet av ligningen *innen 15 desember* i året etter inntektsåret. Det vil si sluttskattbeskjed og kontoutdrag som viser den skatteberegningen som er gjort og stillingen på skattekontoen Underretning gis etter følgende system

Ca 27 juli foreligger resultatet av ligningen for lønnsinntakere, pensjonister og fysiske personer som driver næringsvirksomhet og som ikke har vært uttatt til særskilt kontroll Sluttskattbeskjed sendes ut i perioden *10 - 20 august* Tidlig tilbakemelding er mulig fordi skatteberegningen som hovedregel gjøres straks selvangivelsen er innlevert Der det ikke er endringer, noe som forutsetningsvis gjelder skattytere i denne gruppen, utgjør de registrerte tallene grunnlaget for skatteberegningen

Ca 27 august foreligger resultatet for neste gruppe Denne består i hovedsak av samme type skattytere som første gruppe, men her er en del av selvangivelsene endret som følge av kontroller Sluttskattbeskjed sendes ut i perioden *7 - 15 september*

Ca 23 november foreligger resultatet for den tredje og siste gruppen Denne består i hovedsak av næringsdrivende som har vært uttatt til særskilt kontroll Sluttskattbeskjed sendes ut i perioden *7 - 15 desember*

Alle kontroller skal prinsipielt sett være ferdig og ligningen endelig når skattyter mottar sluttskattbeskjed og kontoutdrag Skattyter skal kunne stole på at resultatet er endelig På samme måte som i Norge foregår det imidlertid løpende kontroller, og der disse avdekker forhold som det ikke er tatt hensyn til tidligere, kan ligningen bli endret, se kap 4 3 6

#### 4.3.4 Betalingsfrist ved skatt til gode/skatt å betale

Ved skatt til gode foretas utbetaling umiddelbart etter at resultatet av avregningen foreligger. Skattytere som har betalt for lite i skatt har 90 dagers betalingsfrist. Det innebærer at skattytere som får sluttskattbeskjed i perioden 7. til 15. desember får betalingsfrist i året etter ligningsåret. Sverige har hatt denne ordningen i mange år, og det er ikke registrert spesielle budsjettmessige komplikasjoner som følge av at skattekreditor får skatteinntekten året etter ligningsåret.

Fra januar 1998 ble det innført ny skattebetalingslov i Sverige, som innebærer et nytt system for deklarasjon og betaling av skatter og avgifter. Mens man tidligere hadde særskilte innbetalingskonti for de enkelte skatte- og avgiftsarter, skal innbetaling nå skje til skattekonto uten øremerking eller tilknytning til bestemte krav. Hos skattemyndighetene finnes det én skattekonto for hver skatte- og/eller avgiftspliktig. Samtlige deklarasjoner, debiteringer, betalinger eller andre endringer blir registrert på denne kontoen. Deklarasjon til skattekontoen skjer én gang pr. måned.

#### 4.3.5 Forskuddsutskrivningen

Alle skattytere er forskuddsskattepliktige. Forskuddsskatten betales som F-skatt (foretagareskatt), A-skatt (skatt av lønn, pensjon og lignende) eller Særskilt A-skatt, eventuelt kombinasjoner av disse. Skatten beregnes som en foreløpig skatt ved utgangen av året før inntektsåret og betales månedlig i løpet av inntektsåret. Etter inntektsårets utgang beregner skattemyndighetene hvor mye skatt som rent faktisk skal betales på grunnlag av selvangivelsesopplysningene. Dette kalles "slutlig skatt".

I november/desember beregner skattemyndighetene den foreløpige skatten for kommende inntektsår og sender ut skattekort mv. Grunnlaget er sist foretatte ligning. Det vil si at skatten, som fastsettes for eksempel i slutten av november 2002 for siste pulje skattytere vedrørende inntektsåret 2001, er grunnlaget for den foreløpige skatten for inntektsåret 2003.

#### 4.3.6 Adgangen til å ta opp ligningen til ny behandling

Skattemyndighetene kan endre ligningen i inntil 5 år etter ligningsårets utgang, dersom endringen er til gunst for skattyter. Hvis endringen er til ugunst, er endringsadgangen begrenset til 2 år etter ligningsårets utgang. Begrensningen gjelder ikke dersom endringen skyldes at det er gitt uriktige opplysninger i ligningspapirene, eller det er foretatt feilregning eller andre åpenbare feil. Endringsadgangen er da 5 år etter ligningsårets utgang. Alle endringssaker blir behandlet av en skattenemnd. Denne består av folkevalgte personer.

#### 4.3.7 Klage

Skattyter har 5 års klagefrist regnet fra ligningsårets utgang. Skattyter kan velge mellom å be om administrativ omprøving eller klage til domstolen.

Tabellen viser at antall klager fordeler seg slik (inkludert klager vedrørende merverdiavgift og arbeidsgiveravgift) :

	1999	2000
Administrativ klage	161 420	153 773
Klage til domstolen	17 596	12 156

I følge opplysninger fra Domstolsverket ble i 2001 10 700 avgjørelser klaget inn for domstolen. Ca en fjerdedel av sakene for domstolen blir endret

#### 4.3.8 Svenske myndigheters vurdering. Sentrale satsningsområder

Den nye innleveringsfristen for næringsdrivende fra 2003 har en naturlig nok ikke fått erfaringer med enda. Endringen synes primært gjennomført for å kunne få personlige næringsdrivende med i ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse. Det synes ellers ikke å være særlig debatt rundt temaet innleveringsfrister og fremdrift under ligningsbehandlingen for næringsdrivende.

Sentrale mål for svenske skattemyndigheter angis å være

- Videreutvikling av tjenester over Internett og sikring av kvaliteten i disse
- Innsats for å redusere feil i innrapporterte opplysninger, bl a ved utarbeidelse av informasjonsbrosjyrer og annen informasjon til leverandører av tredjemannsopplysninger (banker, store arbeidsgivere mv)
- Økning av kontrollfrekvensen i regionene
- Økt satsning på arbeidet mot økonomiske forbrytelser

## 4.4 Finland

### 4.4.1 Innledning

Begrepet næringsdrivende forstås i hovedsak på samme måte som i Norge. Både fysiske og juridiske personer kan utøve næringsvirksomhet. Som juridiske personer anses bl.a. oppnå bolag, kommanditbolag og aktiebolag.

### 4.4.2 Selvangivelsen

#### 4.4.2.1 Selvangivelsesplikten

Som utgangspunkt plikter alle som har hatt skattepliktige inntekter i Finland å levere selvangivelse. Plikten påhviler både fysiske og juridiske personer.

Selvangivelsen skal leveres til ligningskontoret i skattyters bostedskommune.

Det skal kun leveres én selvangivelse, selv om den næringsdrivende har inntekt i flere kommuner.

#### 4.4.2.2 Utsendelse av selvangivelsen. De ulike selvangivelsesblankettene.

For næringsdrivende består selvangivelsen av en hovedblankett og ulike tilleggsblanketter. Hvilke tilleggsblanketter skattyter plikter å levere varierer, men alle næringsdrivende skal gi opplysninger om beregning av resultat og balanse samt foretatte avskrivninger og avsetninger.

Den største delen av lønnstakere og pensjonister mottar et skatteforslag som tilsvarer vår forhåndsutfylte selvangivelse. Skatteforslaget bygger på innberettete opplysninger fra arbeidsgivere, banker osv. Dersom det foreligger feil, f.eks. at inntektsposter er utelatt, plikter skattyter å korrigere forslaget og returnere det til ligningskontoret. Dersom det ikke foreligger feil, plikter ikke skattyter å returnere forslaget.

Selvangivelsen med veiledning sendes fra ligningskontoret til skattyter i god tid før fristen for innlevering.

#### 4.4.2.3 Selvangivelsesfrister

Inntektsåret følger som hovedregel kalenderåret, med unntak av skattytere som har avvikende regnskapsår.

Fysiske personer som ikke er næringsdrivende, skal levere selvangivelse senest 31 januar det påfølgende år. For fysiske personer som driver *jordbruk eller skogbruk* er fristen utgangen av februar det påfølgende år.

For andre næringsdrivende er innleveringsfristen avhengig av skattyters regnskapsperiode. Når regnskapsperioden utløper 31. desember, er fristen for å levere selvangivelse normalt 1. april. Denne fristen gjelder for fysiske personer og næringsssammenslutninger som f.eks. oppnå bolag og kommanditbolag. For aksjeselskap er imidlertid innleveringsfristen alltid 4 måneder etter utgangen av regnskapsperioden.

Det innebærer at innleveringsfristen for *aksjeselskap* er 1. mai når regnskapsperioden utløper 31. desember

Skattytere som mottar skatteforslag (i praksis en stor del av lønnstakerne) plikter heller ikke å levere selvangivelse den 31. januar. For inntektsåret 2000 ble det sendt ut ca. 3 millioner skatteforslag. Skatteforslaget ble sendt ut i månedsskiftet mai-juni 2001. For de skattytere som endret forslaget, var det bestemt at det korrigerede skulle leveres innen 19. juni 2001.

#### 4.4.2.4 Adgangen til å gi utsettelse med leveringen

Det er adgang til å søke om utsettelse helt frem til dagen for innlevering. I praksis innrømmes alltid forlengelse av innleveringsfristen, så fremt skattyter har en god grunn for at innleveringsfristen ikke kan overholdes, for eksempel sykdom.

#### 4.4.2.5 Sanksjonsmuligheter ved ikke levert/for sent levert selvangivelse

Dersom skattyter unnlater å levere selvangivelse eller leverer selvangivelse for sent, kan han ilegges et tillegg. Tillegget varierer fra 1 000 mark for en mindre forsømmelse til proporsjonale tillegg, f.eks. på 5%-30% av inntektsbeløp, ved grovere tilfeller.

For å kunne ilegge slikt tillegg er det et vilkår at skattemyndigheten har sendt skattyter en oppfordring om å avhjelpe forsømmelsen.

### 4.4.3 Ligningen

#### 4.4.3.1 Basisligning/verdiorientert ligning

I næringsbeskatningen blir alle selvangivelser gjennomgått av ligningskontoret på et relativt *generelt nivå*. I tillegg plukkes enkelte selvangivelser ut til *nærmere granskning*. Utplukket skjer på grunnlag av kriterier fastsatt av Skattestyrelsen. Det er felles kriterier for hele landet, men kriteriene for utplukk er forskjellige for aksjeselskap, oppnå bolag, kommanditbolag og fysiske personer.

Skattestyrelsen setter opp bestemte resultatkrav for dette granskingsarbeidet. Disse resultatkravene forutsetter for eksempel at et visst antall av skattyterne skal granskes.

#### 4.4.3.2 Tidspunkt for skatteoppgjør

Det er Skattestyrelsen som bestemmer når beskatningen skal være slutført, men det er forutsatt at dette skal skje innen *utgangen av oktober* i året etter inntektsåret. Det kan fastsettes ulike tidspunkt for forskjellige typer skattytere.

For inntektsåret 2000 ble det bestemt at beskatningen av andre enn aksjeselskap skulle være slutført innen 31. oktober. For aksjeselskap ble det bestemt at beskatningen skulle være slutført innen 10 måneder regnet fra utgangen av regnskapsperioden, dvs. innen 31. oktober for aksjeselskap hvor regnskapsperioden utløper 31. desember.

### 4.4.4 Betalingsfrister ved skatt til gode/skatt å betale

Det finske skattesystemet bygger på at skatten så langt som mulig skal innbetales i løpet av inntektsåret. Det er etablert et system med at skattebetalingen enten skjer ved



forskuddstrekk eller forskuddsskatt. Forskuddstrekk skjer typisk i lønnsutbetalinger og pensjoner, mens f.eks. næringsdrivende skal betale forskuddsskatt. Skattytere har også mulighet til å foreta tilleggsinnbetalinger til skattemyndighetene frem til 31. mars året etter inntektsåret.

Betalingsfristen for restskatt fastsettes av finansministeriet hvert år. Restskatt som overstiger 1.000 finske mark skal betales i to avdrag. Restskatt under 1.000 finske mark betales i ett avdrag.

For inntektsåret 2000 ble det bestemt at første avdrag forfalt 4. desember 2001 og andre avdrag 6. februar 2002.

Aksjeselskap skal betale den totale restskatt samlet, og fristen for betaling er den 25. i den måned som følger etter den måned da beskatningen ble slutført. Det innebærer at dersom beskatningen er slutført 31. oktober, forfaller restskatten til betaling den 25. november.

Skatt til gode ble utbetalt i desember 2001, dvs. ikke med en gang som i Norge.

#### **4.4.5 Adgangen til å ta opp ligningen til ny behandling**

Skattemyndighetene har på bestemte vilkår kompetanse til å endre ligningen uten klage.

Hovedregelen er at beskatningen skal endres dersom skattyter på grunn av feil er ilignet for mye skatt. Slik endring kan skje inntil 5 år regnet fra begynnelsen av det året da beskatningen ble slutført.

Beskatningen kan også endres til skattyters ugunst. Dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, er fristen to år regnet fra begynnelsen av det året da beskatningen ble slutført.

Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, er fristen for å endre 5 år - regnet fra begynnelsen av det året da beskatningen ble slutført.

#### **4.4.6 Klagefrister**

Skattyter har rett til å klage på ligningen til en skatterattelsesnemnd, som finnes for hvert ligningskontor. Klagen må fremsettes *innen 5 år* - regnet fra begynnelsen av det året da beskatningen ble slutført.

I tillegg har skattyter rett til å påklage ligningskontorets endring av ligning. Klagefristen er i slike tilfeller 60 dager, regnet fra den dag skattyter mottok beslutningen.

## KAPITTEL 5. ALTERNATIVER TIL NÅVÆRENDE ÅRSSYKLUS

### 5.0 Innledning

Arbeidsgruppen har drøftet ulike alternativer til någgeldende årssyklus, i hovedsak ut fra disse fire utgangspunktene.

- De hovedmål som er angitt for arbeidsgruppens arbeid, se mandatet i kap 1 1
- Nåværende årssyklus, og erfaringer og endringsbehov, se kap 3
- Årssyklus i andre land, se kap 4
- Andre aktuelle hensyn, bl a ønsket om tidlig skatteoppgjør

Arbeidsgruppen er kommet til at det er *to hovedalternativer* som synes mest aktuelle

Det første alternativet, *modell 1*, er en syklus som ligner mye på den nåværende norske syklus, men er forskjøvet noe ut i tid, slik at den også minner mye om den syklus som Sverige vil få fra og med ligningsåret 2003. Denne modellen redegjøres det for i kap 5 1 nedenfor. Modellen forutsetter i prinsippet at ligningsarbeidet gjøres ferdig i løpet av året etter inntektsåret. I praksis må den likevel, som i dag, suppleres med ligningsarbeid også noe ut i året etterpå, se kap 5 1 5.

*Modell 2* ligner mye på den danske årssyklusen, men den må tilpasses norske forutsetninger, bl a ved at vi har en ordning med offentlig utlegg, og at vi har en annen arbeidsdeling mellom nemnder og ligningskontor enn det en har i Danmark. Denne modellen har en vesentlig senere innleveringsfrist enn dagens formelle norske innleveringsfrist, og forutsetter samtidig at ligningsbehandlingen kan gå over en lengre periode, her inntil 12 måneder, frem til neste innlevering av selvangivelsene. Modell 2 er behandlet nærmere i kap 5 2.

## 5.1 Modell 1

### 5.1.1 Innledning

Modell 1 kan fremstilles slik:

<i>Innleverings- frist</i>	<i>Klarsignal PSA</i>	<i>Klarsignal rest-PSA og forskuddspliktige næringsdrivende</i>	<i>Klarsignal etterskudds- pliktige</i>
30.4	30.5	19.9	16.11

I denne modellen blir 30 april den alminnelige leveringsfristen for selvangivelser også fra næringsdrivende. Det må likevel være en puljeordning for regnskapsførere og revisorer som har mange khenter. Ligningen starter umiddelbart etter 30 april, med grunnkontroll og utplukk av selvangivelser som skal undergis nærmere kontroll. De skattytere som faller ut til nærmere kontroll behandles videre i perioden frem til klarsignal, for forskuddspliktige ca 19 september, og for etterskuddspliktige ca 16 november. Tidspunktene for utlegg vil da bli ca 10 oktober for forskuddspliktige og ca. 1 desember for etterskuddspliktige. Mulighetene for senere klarsignal med utlegg ca 1 desember også for forskuddspliktige næringsdrivende, er omtalt i kap 5 1 4.

### 5.1.2 Innleveringsfrist 30. april

Overgangen til elektroniske systemer for utfylling, innsendelse og ligningsbehandling av selvangivelser fra næringsdrivende medfører at kvaliteten i datasystemene får langt større betydning for kvaliteten i ligningen av disse skattyterne, enn hittil. *Med innleveringsfrist 30 april vil en ha tilstrekkelig tid til årlig oppdatering og kvalitetssikring av skjemaer, dataløsninger og registre, før de tas i bruk. Dette blir svært viktig for kvaliteten i ligningen.* En vil også kunne håndtere mer spesielle år, hvor viktige reglendinger kommer sent i inntektsåret.

Med innleveringsfrist 30 april vil *tredjemannsopplysningene foreligge for skattyter i god tid* før utfyllingen av selvangivelsen, og det vil også være rimelig tid til å foreta rettelser av eventuelle feil i disse, før innlevering av selvangivelsen. Det vil videre være mulig å inkludere personlig næringsdrivende i en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse. Dette ville øke kvaliteten på ligningen av deler av den næringsdrivendes selvangivelse.

Det kan sies å være en forenkling å ha i utgangspunktet samme leveringsfrist for alle selvangivelser, både for lønnstakere, personlig næringsdrivende og for etterskuddspliktige. I dag er det forskjellige selvangivelsesfrister for PSA-skattytere og for andre. Arbeidsgruppen legger likevel ikke stor vekt på dette argumentet, jfr nedenfor under kap 5 2.

Hvis en setter den alminnelige innleveringsfristen til 30 april, vil det fortsatt være behov for å ha en utsettelsesadgang for de som blir bistått av revisorer/regnskapsførere. Nå gjeldende innleveringspraksis kan tilsi at det da vil bli bedt om utsettelse med en

måned eller mer for 50 – 60 % av klientene til regnskapsførere/revisorer. Det er så mange at det *fortsatt vil være behov for en puljeordning*, hvis den generelle innleveringsfristen blir 30 april. Det bør da i tilfelle vurderes å lovfeste hvor lenge det kan gis utsettelse, slik en har gjort i Sverige. Det bør ikke være aktuelt å gi slik utsettelse til senere enn 30 juni, og denne datoen må reserveres nokså få skattytere, hvis en skal få tilstrekkelig fremdrift i ligningsbehandlingen.

Sanksjonssystemet mot de som leverer for sent må bli mer effektivt. Det betyr bl.a. at *de utsettelser som gis, må være i forhold til navngitte skattytere*. Når puljene i tilfelle blir så store som i denne modellen, kan administreringen og oppfølgingen av ordningen ta en del ressurser, både på ligningskontoret og hos regnskapsfører/revisor.

### 5.1.3 Ligningsperioden: 1. mai – 19. september/16. november

Ligningen av næringsdrivende vil i denne modellen pågå fra 30 april til klarsignal ca 19 september for forskuddspliktige, og ca 16 november for etterskuddspliktige. I ligningsåret 2002 går ligningsperioden fra 28 februar til 19 september for forskuddspliktige næringsdrivende og til 16 oktober for etterskuddspliktige. Som i dag vil mai måned i stor grad medgå til PSA-ligning, slik at det blir vanskelig å få særlig volum på ligningen av næringsdrivende før ca 1 juni. Den nye interne organiseringen på ligningskontorene fra 1 mars 2002 gir likevel muligheter til mer parallell ligning av PSA-skattytere og næringsdrivende, særlig på store kontorer, se kap 3 9 3.

Når det gjelder forskuddspliktige næringsdrivende, taper en tilsynelatende - i forhold til dagens ordning - to måneder ved oppstart av ligningen, uten at dette kompenseres senere, fordi avslutningsdatoen blir som nå. Reelt sett er imidlertid ikke ligningsperioden redusert fullt så mye, fordi få skattytere i dag leverer selvangivelsen ved fristutløpet 28 februar. Dessuten anslås det at SLN vil redusere arbeidet med basisligning av personlig næringsdrivende med ca 60 %, jfr kap 3 7 2. Likevel *blir ligningsperioden for personlig næringsdrivende merkbart kortere, og dette er et vesentlig minus ved denne modellen*. Hvis ligningsperioden for personlig næringsdrivende skulle bli lenger i dette alternativet, må forskuddssystemet endres, og en måtte akseptere senere tidspunkter for skatteoppgjør, betaling av restskatter og oppstart innfordring, se kap 5 1 4.

For etterskuddspliktige vil en tilsynelatende også tape to måneder ved oppstart av ligningen, men her vil en til gjengjeld få en måned mer i siste del av ligningsperioden. Tapet av de to første månedene ved oppstart er lite reelt for etterskuddspliktige, fordi disse leverer selvangivelsen gjennomgående enda senere enn personlig næringsdrivende, og basisligningsbehandling av disse får i praksis ikke noe særlig omfang før i slutten av mai måned og i juni, se kap 3 9 2. For etterskuddspliktige anslås det at SLN vil redusere arbeidet med basisligningsbehandling med så mye som 75-85 %, se kap 3 7 2. Det er et *klart pluss ved dette alternativet, i forhold til dagens ordning, at ligningsperioden for etterskuddspliktige blir en måned lenger i slutten av perioden*. På denne tiden er det ikke andre store arbeidsoppgaver som tar mye av ressursene på ligningskontorene, slik at det ligger godt til rette for da å kunne drive mer kvalifisert kontrollarbeid. *Samlet sett vil modell 1 gi en bedre ligningsperiode i forhold til etterskuddspliktige, sammenlignet med dagens ordning*.

### 5.1.4 Utlegg og skatteoppgjør

*Utleggstidspunktet for etterskuddspliktige skattytere forutsettes i dette alternativet å bli ca 1 desember* Resterende skatt forfaller da til betaling 22 desember, og dette må anses som et uproblematisk betalingstidspunkt for etterskuddspliktige. Skatteinnfordringen vil starte en måned senere enn i dagens ordning, men arbeidsgruppen vurderer dette som et mindre problem i forhold til de gevinster som den utvidete ligningsperioden ville bety i forhold til denne gruppen. Arbeidsgruppen kan heller ikke se at det er andre avgjørende grunner mot å forlenge utleggstidspunktet for etterskuddspliktige til ca 1 desember.

*For personlig næringsdrivende forutsettes utleggstidspunktet å bli som i dag, dvs ca 10 oktober* Restskatt for forskuddspliktige vil forfalle 3 og 8 uker etter utleggsdato, dvs at siste termin for restskatt her blir ca 5. desember som nå.

*Arbeidsgruppen har vurdert om ikke også utleggstidspunktet for forskuddspliktige næringsdrivende kunne settes en del senere, for eksempel til ca 1 desember, som foreslått for etterskuddspliktige i denne modellen* Med utlegg 1 desember ville 1 termin restskatt forfalle ca 22 desember og 2 termin ville forfalle ca 28 januar i året etter. Arbeidsgruppen vil peke på noen spørsmål som reiser seg ved slikt senere utlegg for forskuddspliktige næringsdrivende.

En slik ordning ville føre til *likviditetsmessige forskyvninger* for skattekreditorene, i og med at skatt til gode skal utbetales straks, mens deler av restskatten først ville komme inn året etter. Dette ville reise spørsmål om en kompensasjonsordning, med overføringer fra staten i overgangsåret. I Sverige har en slikt forfall av restskatt i året etter. Ordningen er likevel kanskje ikke helt sammenlignbar, fordi Sverige har et annet forskuddssystem, som antakelig sikrer mindre avvik mellom innbetalt forskuddsskatt og endelig avregning.

Utskrivningen av skattekort og forskuddsskatt bygger på ligningsdata for forskuddspliktige pr uke 41. Hvis klarsignal og utlegg forskyves med en måned for personlig næringsdrivende, vil en *måtte vurdere å endre syklus for skattekortene*, til for eksempel fra 1 mars til 1 april, eventuelt at skattekortene får virkning helt til de endres neste gang, uavhengig av kalenderåret.

Med utlegg 1 desember vil *tidspunktet for verksettelse av innfordringstiltak bli forskjøvet med ca 50 dager overfor de som ikke betaler restskattene*. Dette er lite ønskelig sett fra innfordringsmessig synspunkt, også fordi det i gruppen personlig næringsdrivende er en del skattytere med store restskatter. Ulempen ved dette kunne reduseres ved bedre forskuddssystemer, men dette har ikke gruppen gått nærmere inn på.

*For personlig næringsdrivende med tilgodebeløp vil det oppleves som lite tilfredsstillende å få tilgodebeløpet utbetalt ca 50 dager senere enn i dag*

I dag er det felles utlegg for forskuddspliktige næringsdrivende og de resterende PSA-skattyterne den 10 oktober. Arbeidsgruppen antar at det ikke vil bli oppfattet som akseptabelt at lønnstakere, som ikke kom med i PSA-utlegget i juni, skal vente med å få skatteoppgjøret helt til 1 desember, slik at ordningen også *ville måtte medføre et eget skatteoppgjør og utlegg for de resterende PSA-skattyterne, ca 10 oktober*. Et ekstra utlegg ville medføre behov for ekstra ressurser hos skattemyndighetene, både på

ligningskontorene, skatteoppkreverkontorene og i Skattedirektoratet, i forbindelse med løsningsbeskrivelser, programmering, testing, produksjon og printing av oppgørene samt utsending og innkreving med egne forfall

### 5.1.5 Klagesaker og kontroller og endringer etter utlegg

Med uendret utleggstidspunkt for forskuddspliktige næringsdrivende blir perioden for behandling av klager på ligningen for denne gruppen i utgangspunktet som i dag, dvs at hovedmengden av klagen blir behandlet i perioden 20 oktober til 20 desember, og noe etter nyttår. Det kan komme til å virke noe inn på fremdriften i klagebehandlingen at ligningen av etterskuddspliktige også vil pågå i denne perioden, men utslaget blir neppe stort. For etterskuddspliktige vil klagebehandlingen pga det senere utleggstidspunktet bli forskjøvet noe ut i tid, til i hovedsak etter nyttår, dvs til månedene januar-mars

I forhold til forskuddspliktige næringsdrivende vil det være like stort behov som før for å ta opp igjen saker etter utlegg til endring, fordi en ikke har fått tilstrekkelig tid til å vurdere dem før utlegg, se foran i kap 5.1.2. Muligens vil behovet øke, pga netto kortere ligningsperiode. Hvis en dessuten skal lykkes med ambisjonene om økt innsats overfor næringsdrivende og høyere kvalitet i denne ligningen, blir det helt klart at *enda flere saker som gjelder personlig næringsdrivende enn i dag må tas opp til endring etter utlegg*

I forhold til etterskuddspliktige næringsdrivende blir situasjonen noe annerledes, fordi en her har fått en måned lenger tid til ligning på høsten, før utlegg 1 desember. Noe av ambisjonene om økt innsats overfor næringsdrivende og høyere kvalitet i denne ligningen kan derfor realiseres før utlegg. Arbeidsgruppen antar likevel at det *også blir nødvendig med flere endringssaker overfor etterskuddspliktige etter utlegg*, hvis en skal realisere disse målsettingene

*Generelt er det et vesentlig minus ved modell 1 at en viderefører dagens ordning med en oppdelt VO-kontrollfase overfor næringsdrivende, der noe av VO-arbeidet skjer før utlegg og noe etter utlegg, og med en klagebehandlingsfase imellom*

## 5.2 Modell 2

### 5.2.1 Innledning

Modell 2 kan fremstilles slik

31.5 (30.6)	ca. 01.10	31.5 (30.6)
<u>Innleveringsfrist</u> for selvangivelse	<u>Trinn 1</u> Grunnkontroller og produksjon av skatteoppgjør	<u>Trinn 2</u> Utvalgte kontroller, særlig vedr næringsvirksomheten

Dette alternativet bygger på grunntrekk fra ligningssyklusen i Danmark. Det er redegjort nærmere for ordningen i Danmark i rapportens kap 4.2

I hovedtrekk er ordningen i Danmark at næringsdrivende har innleveringsfrist for selvangivelsen 1 juli. Den etterfølgende ligningsbehandlingen skjer så i to trinn.

I trinn 1 (1 juli – 1 oktober) foregår noen grunnkontroller og produksjon av skatteansettelser, etter hvert som selvangivelsene kommer inn. I denne perioden foregår også utplukk til videre kontroll.

I trinn 2 (1 oktober – 30 juni) foregår det *grundigere* lignings- og kontrollarbeidet. Et visst antall (fastsatt i ligningsplaner) av de næringsdrivendes selvangivelser kontrolleres da nærmere. Arbeidet med kontroller og endringer i forhold til det tidligere skatteoppgjøret pågår i hovedsak frem til neste innleveringsfrist, 1 juli i året etter.

I det følgende er beskrevet hvorledes en kan ha en lignende årssyklus hos oss, tilpasset norske forutsetninger.

### 5.2.2 Innleveringsfrist 31. mai eller 30. juni

Etter arbeidsgruppens vurdering er det to aktuelle innleveringsfrister i modell 2, 31. mai eller 30. juni. Gruppen er kommet til å ville foreslå 31. mai som den alminnelige innleveringsfristen. Nedenfor er det redegjort for dette valget. Arbeidsgruppen foreslår en adgang til å fastsette tidligere innleveringsfrist for papiroppgaver, jfr kap 6.2. Arbeidsgruppen foreslår også at det skal være en viss adgang til å gi utsettelse med fristen, særlig overfor regnskapsførere/revisorer som bistår med utfylling av selvangivelser for næringsdrivende, se nedenfor.

Med innleveringsfrist 31. mai eller 30. juni vil en ha tilstrekkelig tid til å sikre god kvalitet i skjemaer, datasystemer og tredjemannsopplysninger før oppgavene skal innleveres og ligningen starter. Dette har mye å si for kvaliteten i ligningen. Innleveringsfrist 31. mai eller 30. juni legger også til rette for at personlig næringsdrivende kan få tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse, dersom en ønsker å utvide dette tilbudet til også å omfatte denne gruppen. En slik ordning ville øke kvaliteten i ligningen av deler av den næringsdrivendes selvangivelse. Med innleveringsfrist 31. mai eller 30. juni vil det bli forskjellig innleveringsfrist for PSA-skattytere og

*næringsdrivende* Dette anser arbeidsgruppen som uproblematisk. Også i dag er det forskjellig innleveringsfrist for PSA-skattytere og for næringsdrivende. Det ligger en viss administrativ fordel i at de næringsdrivendes selvangivelser innkommer i hovedsak etter PSA-perioden. Ligningskontorene vil da motta færre oppgaver samtidig, i forhold til om det var felles innleveringsfrist for PSA-skattytere og næringsdrivende.

*Arbeidsgruppen har vurdert nøye om selvangivelsesfristen i denne modellen bør settes til 31 mai eller til 30. juni*

I brev datert 30. mars 2000 til Finansdepartementet har NARF og DnR foreslått at innleveringsfristen settes til 30. juni. Det er anført en del argumenter for denne fristen.

Det er blant annet pekt på at regnskapsførere og revisorer oppfatter dagens frister som svært stramme, og at dagens frister medfører mye administrasjon knyttet til søknader om utsettelse. Det er anført at med innleveringsfrist 30. juni vil regnskapsbyråene og revisjonsfirmaene få en forbedret arbeidssituasjon ved at en får mer tid til årsoppgjørarbeidet (inkludert revisjon). Arbeidsgruppen er enig i at det er et viktig å ta hensyn til regnskapsførernes og revisorenes arbeidssituasjon ved fastsettelsen av innleveringsfristen. Arbeidsgruppen mener imidlertid at innleveringsfrist 31. mai kombinert med en viss utsettelsesadgang langt på vei vil møte behovene for regnskapsførernes og revisorenes behov.

Det blir anført at med frist 30. juni ville det være samme frist for innlevering av selvangivelsen som for fastsettelse av årsregnskap og årsberetning etter regnskapsloven § 3 - 1 annet ledd. Det hevdes å bidra til forenklinger for næringslivet om disse fristene er sammenfallende. Etter arbeidsgruppens mening har likevel ikke dette argumentet særlig stor vekt, når fristene som her uansett vil ligge relativt nær hverandre. Fristen etter regnskapsloven er dessuten en siste frist, og mange har vedtatt regnskapene før 1. juli. Videre er fristen for selve innsendelsen av opplysningene til Regnskapsregisteret en måned etter at årsregnskap og årsberetning er vedtatt. Oversikt innhentet fra Regnskapsregisteret viser at ved utgangen av mai er innkommet til Regnskapsregisteret ca. 20 % av regnskapene, ved utgangen av juni ca. 41 %, ved utgangen av juli ca. 90 %, og ved utgangen av august ca. 94 %. Arbeidsgruppen ser det som uaktuelt med selvangivelsesfrist for eksempel 1. august, som er siste frist for innlevering til Regnskapsregisteret, hvis en skal unngå forsinkelsesavgift der.

Både for etaten og brukerne vil frist 30. juni være klart fordelaktig ved at en da ikke har behov for noen form for *puljeordning*. Erfaringen fra Danmark tilsier at med en slik innleveringsfrist vil det kun i helt spesielle tilfeller være nødvendig å søke om utsettelse. Med frist 31. mai mener arbeidsgruppen at det må være en viss utsettelsesadgang for skattytere som leverer oppgavene inn via regnskapsførere/revisorer med mange klienter. For regnskapsførerne og revisorene og for de fleste ligningskontorene vil det ikke være spesielt arbeidskrevende å administrere en slik mer begrenset utsettelsesordning. Men for ligningskontorene i de største byene vil det trolig kreve noe mer administrasjon.

Det kan stilles spørsmål om frist 30. juni vil medføre bedre kvalitet på de innleverte oppgavene, enn med frist 31. mai. For næringsdrivende som leverer selvangivelsen selv, antar gruppen at dette er uten betydning, idet disse med frist 31. mai bør ha nok tid til å kunne fylle ut oppgavene med god kvalitet. For regnskapsførere/revisorer med mange klienter argumenteres det med at de trenger også denne ekstra måneden, for å gjøre et tilstrekkelig grundig arbeid i forhold til alle sine klienter. Arbeidsgruppen mener at det er usikkert om frist 30. juni vil medføre en økning i kvaliteten på oppgavene fra disse, i



forhold til fristen 31. mai, særlig hvis fristen 31. mai kombineres med en viss utsettelsesadgang

Med frist 31. mai vil det være mulig med skatteoppgjør tidligere enn om selvangivelsesfristen settes til 30. juni. *Arbeidsgruppen ser det som viktig at en utnytter de nye mulighetene i de elektroniske løsningene for å få et raskere skatteoppgjør enn i dag.* Arbeidsgruppen legger til grunn at næringsdrivende, som andre, ønsker skatteoppgjøret tidligst mulig. Tidligere skatteoppgjør vil innebære at næringsdrivende som har skatt til gode får beløpet utbetalt tidligere.

Tidligere skatteoppgjør er også en fordel for skattekreditorene, ved at *innkreving av skyldig restskatt kan starte tidligere.*

For ligningskontorene, inkludert sentralskattekontorene, er det av arbeidsmessige grunner ikke ønskelig at selvangivelsesfristen for næringsdrivende settes så sent som 30. juni. Oppgavemottaket vil da komme i ferietiden, og dette reiser spesielle utfordringer. *For ligningsarbeidet er det vesentlig mer effektivt om selvangivelsesfristen for næringsdrivende settes til 31. mai, ikke 30. juni.* Med frist 31. mai kan ligningskontorene gå rett over fra PSA-ligningen til oppstart på ligningen av næringsdrivende. I tillegg kan ligningskontorene og sentralskattekontorene også kjøre maskinelle kontroller og tilskrive skattytere om visse forhold allerede før ferien. Purring på manglende oppgaver kan da også starte før ferien.

Hvis innleveringsfristen settes til 31. mai vil etaten også kunne yte bedre service overfor skattytere som får problemer med innleveringen, har spørsmål til etaten i forbindelse med ferdiggjøringen av selvangivelsen mv. I praksis er det *behov for en god del veiledning rundt innleveringstidspunktet, og det ligger bedre til rette for dette med innleveringsfrist 31. mai enn hvis fristen settes til 30. juni*, da svært mange har startet sommerferien.

*Arbeidsgruppen har vurdert hensynet til tidligere oppstart av ligningsarbeidet, behovet for veiledning og ønsket om tidlig skatteoppgjør som svært tungtveiende momenter i avveiningen mellom de to aktuelle datoene. Samtidig ser arbeidsgruppen at regnskapsførere og revisorer vil ha behov for å levere noen selvangivelser også etter 31. mai. Dette behovet kan imidlertid imøtekommes ved en viss utsettelsesadgang, som redegjort nærmere for i kap. 6.3.*

Det er mye de samme hensynene som medfører at arbeidsgruppen *heller ikke vil foreslå en egen og senere frist for etterskuddspliktige*, for eksempel frist 30. juni. Ligningsbehandlingen av denne gruppen vil i praksis da ikke starte opp før etter ferien, noe som er mindre effektivt for ligningskontorene, og skatteoppgjør og innfordring ville komme tilsvarende senere.

*Etter en samlet vurdering av hensynene både til de næringsdrivende og deres hjelpere og skatteetatens behov, har arbeidsgruppen derfor kommet til at 31. mai bør være innleveringsfristen i modell 2.*

### **5.2.3 Ligningsarbeid i to trinn**

I denne modellen vil ligningsarbeidet som nevnt foregå i to trinn

*I trinn 1, som foregår fra 1. juni til 1. oktober, skjer noen grunnleggende kontroller, dessuten produseres skatteoppgjøret Klarsignal gis senest mellom 10 til 15 september, avhengig av om det er behov for to eller tre uker fra klarsignal til utlegg*

*For personlig næringsdrivende kan mange av de samme poster som for lønnstakerne kontrolleres, for eksempel ved kjøring av maskinelle avvikskontroller mellom påstand og grunnlagsdata/tredjemannsopplysninger. For næringsdelen vil skatteoppgjøret i hovedsak bygge på skattyters påstand, men ligningskontorene vil i denne perioden også ha mulighet til å rette opp mer åpenbare feil i skattyters oppgaver. På sikt vil dette skatteoppgjøret i stor grad kunne produseres elektronisk ut fra hva som er innlevert i SLN*

I Danmark benyttes denne perioden til også å plukke ut de næringsdrivende/selskaper som skal kontrolleres. I Norge vil dette utplukket i hovedsak skje i SLN på bakgrunn av kriterier lagt inn av Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene og ligningskontorene. Det vil imidlertid også være tid til visse manuelle utplukk i denne perioden.

Det må etableres et system for å unngå urettmessig utbetaling av store tilgodebeløp. I Danmark er f.eks. ordningen at skattytere som har tilgodebeløp på mer enn 20 000 DKR blir kontrollert nærmere før skatteoppgjøret sendes ut. Se nærmere om dette i kap 6 5 1 nedenfor.

*I trinn 2, som foregår fra 1. oktober til 30. mai, vil det grundigere lignings- og kontrollarbeidet foregå. I denne perioden foretas det mer grundige kontroller av næringsdrivende/selskaper i samsvar med virksomhetsplaner, forhåndsdefinerte kontroller mv. Det er en vesentlig fordel i forhold til dagens syklus at en her vil få en sammenhengende lignings- og kontrollperiode på 5-7 måneder. Dette gir muligheter for en langt mer koordinert og sammenhengende innsats mot bestemte temaer og grupper enn det en har muligheter for i dag. Det gir også langt større muligheter enn det en har i dag til å bruke bilagskontroller og bokettersyn som virkemidler i arbeidet.*

Det særnorske instituttet med utlegg av skattelister i forbindelse med avslutningen av ordinær ligning reiser spesielle spørsmål i forhold til denne syklusen, med fortsatt ligningsarbeid etter skatteoppgjøret. Skal for eksempel utlegget kobles opp mot skatteoppgjøret ca 1. oktober, eller skal utlegg først skje etter at ligningsperioden er over, ca 31. mai året deretter? Dette spørsmålet omtales nærmere i kap 6 5 2 nedenfor.

Når mye av ligningsarbeidet flyttes til etter skatteoppgjøret, blir det også spørsmål om hvem som skal ha kompetanse til å foreta disse endringene, ligningskontoret, eller ligningsnemnda, og det blir også spørsmål om hvilke saksbehandlingsregler ellers som skal gjelde. Disse spørsmålene er nærmere drøftet i kap 6 6 6 og 6 7.

#### **5.2.4 Skattebetaling, forskudd og andre systemavhengigheter**

Med skatteoppgjør ca 1. oktober vil forskuddspliktige næringsdrivende få utbetalt tilgodebeløp ca 10 dager tidligere enn i dag. Første termin restskatt for forskuddspliktige vil forfalle ca 22. oktober og annen termin vil forfalle ca 26. november. Også dette vil være ca 10 dager tidligere enn i dag. For etterskuddspliktige innebærer skatteoppgjør pr 1. oktober at resterende skatt skal betales ca 22. oktober. Dette vil være en måned tidligere enn i dag.

*Arbeidsgruppen antar ellers at når de nye elektroniske systemene for ligning av næringsdrivende har vært i funksjon en tid, kan det være grunnlag for å ha et tidligere tidspunkt enn 1 oktober for skatteoppgjøret, for eksempel 15 – 20 september. Slikt tidligere skatteoppgjør vil være avhengig av at systemene fungerer godt, at ikke mange av skattyterne leverer for sent, og at en har fått gode systemer for puring og skjønning av næringsdrivende som ikke leverer oppgavene mv.*

Det legges til grunn at denne modellen ikke skaper spesielle problemer for skattekreditorene. Skattene vil bli avregnet tidligere enn 1 dag, og det oppstår ikke likviditetsforskyvninger over et årsskifte. Innkrevingsmessig er modell 2 mer fordelaktig enn dagens ordning, ved at restskatt/resterende skatt vil forfalle tidligere enn 1 dag.

Bli det foretatt endringer i forhold til skatteoppgjøret, må det foretas en ny skatteberegning på samme måte som dagens ordning vedrørende endringssaker etter lignl kap 9, jfr skattebetalingsloven § 25 (forskuddspliktige) og § 27 nr 10 siste ledd (etterskuddspliktige). Ved ny avregning må det foretas en ny renteberegning.

Utskriving av skattekort/forhåndsskattesedler vil som utgangspunkt skje på bakgrunn av ansettelsen pr 1 oktober. Det kan medføre at forskuddsutskrivningen (hovedutskrivningen) blir noe mer usikker enn 1 dag, fordi modell 2 innebærer at den mer grundige ligningsbehandlingen skal skje etter at hovedutskrivningen er foretatt. Dette antas å gi flere forskuddsendringer, men omfanget er usikkert.

Innleveringsfrist 31. mai vil ikke skape problemer for Aksjonærregisteret. En slik innleveringsfrist vil tvert imot medføre en bedre løsning enn dagens innleveringsfrist, fordi den gir både aksjeselskapene/VPS og Skattedirektoratet noe bedre tid under tilrettelegging og fremstilling av produkter fra Aksjonærregisteret.

Når det gjelder forholdet til RISK-registeret, vil selskapets ligningskontor som utgangspunkt legge inn RISK-beløp ved skatteoppgjøret pr. 1. oktober. Skattedirektoratet vil få bedre tid til kontroll av de innlagte beløpene enn 1. dagens ordning, der RISK-beløpene legges inn rundt 1. november. Det må imidlertid antas at det i noe større utstrekning enn 1 dag må foretas endringer i de innlagte RISK-beløpene på grunn av senere endringer i selskapenes ligning, jfr også skatteloven § 10-34.

### **5.2.5 Andre virkninger**

Skatteoppgjøret pr 1. oktober vil som nevnt bygge mye på påstand fra skattyter, mens det mer kvalifiserte ligningsarbeidet vil skje etter skatteoppgjøret. Dette vil bli kunne påvirke ligningskontorenes klagebehandling.

Skattyter vil ha rett til påklage ligningen pr 1. oktober, men antall klager på dette stadiet vil sannsynligvis være relativt beskjedent fordi oppgjøret vil bygge mye på påstand.

Det er videre grunn til å anta at skatteoppgjøret vil bli endret i flere tilfeller enn 1 dag. Det legges til grunn at det ikke er noe IT-systemmessig problem å produsere endringer oftere og over en lengre periode enn 1 dag.

Skattyter vil også ha rett til påklage den endrede ligningen innen klagefristen på tre uker. Det må antas at den forsterkede innsatsen mot næringsdrivende totalt sett vil føre til noen flere klager enn 1 dag.

Nedenfor i kap 6.8 vurderes om det er behov for særordninger i denne modellen, for ett eller flere sentralskattekontorer

## 5.3 Valget mellom modell 1 og 2

### 5.3.1 Kriteriene

I valget mellom modell 1 og 2 har arbeidsgruppen særlig lagt vekt på

- Hvilken av modellene legger best til rette for høyere kvalitet ved ligningen av næringsdrivende?
- Hvilken av modellene imøtekommer i størst grad næringslivets ønske om bedre tilpassede tidspunkter for innlevering av selvangivelsene?
- Hvilke virkninger har modellene i forhold til skatteoppgjør og innfordring?

De to første kriteriene er særlig fremhevet i mandatet, med det første kriteriet som overordnet

### 5.3.2 Målet om bedre kvalitet ved ligningen av næringsdrivende.

Både i modell 1 og 2 vil en ha tilstrekkelig tid til arbeidet med å sikre god kvalitet i skjemaer, dataløsninger og registre før de elektroniske systemene tas i bruk ved ligningen det enkelte år. Dette er en viktig kvalitet ved begge modellene, og et klart fremskritt i forhold til nåværende modell. Modell 2 vil gi bedre tid til dette enn modell 1, men forskjellen er av mindre betydning når det er tale om innleveringsfrister såpass sent som 30. april eller 31. mai. Både i modell 1 og modell 2 vil en ha tilstrekkelig tid til å drive med informasjon og påvirkning overfor skattyterne og deres hjelpere før oppgavene leveres inn, slik at kvaliteten på innsendte oppgaver kan forbedres.

*Modell 1 vil gi en fortsatt oppdelt ligningsperiode, hvor noe av VO-/kontrollarbeidet skjer før utlegg og noe skjer etter utlegg, og med første runde av klagebehandlingen mellom VO-/kontrollperioden overfor personlig næringsdrivende blir kortere enn i dagens modell, mens den blir ca. en måned lenger enn i dagens modell for etterskuddspliktige.*

*Modell 2 gir en vesentlig bedre ligningsperiode, både i forhold til dagens løsning, og i forhold til modell 1, ved at VO-/kontrollperioden blir sammenhengende, og ved at den får en lengde som gjør at en også kan få drevet mer med bilagskontroller og bokettersyn knyttet opp mot ligningsarbeidet. Disse forholdene er meget tungtveiende argumenter for å velge modell 2. I modell 2 ligger det betydelig bedre til rette for økt innsats og kvalitet i ligningsbehandlingen av næringsdrivende enn i modell 1.*

### 5.3.3 Bedre tilpassede tidspunkter for innlevering av oppgavene

Modell 1 har innleveringsfrist 30. april, mens modell 2 har innleveringsfrist 31. mai. Representantene for revisorene og regnskapsførerne foretrekker helt klart innleveringsfrist 31. mai. De ønsker helst 30. juni som frist. Dette ønsket kan delvis imøtekommes i modell 2, ved en begrenset utsettelsesadgang. Arbeidsgruppen antar at også de fleste enkeltstående næringsdrivende, som ikke er bistått av ekstern regnskapsfører eller revisor, vil ønske 31. mai fremfor 30. april, særlig når dette også medfører raskere skatteoppgjør, jfr. nedenfor.

For ligningskontorene er det ikke spesielt ønskelig å få oppgavene fra næringsdrivende inn 30. april. De fleste kontorene vil ha så mye å gjøre med PSA-skattyterne i mai måned, at de ikke vil kunne arbeide særlig effektivt overfor næringsdrivende i denne

perioden. Unntak gjelder for de største ligningskontorene, som har egne avdelinger eller andre større grupper av medarbeidere som arbeider med ligning av næringsdrivende også 1 mai måned

Arbeidsgruppen legger til grunn at av de to modellene er det *modell 2 som har det best tilpassede tidspunktet for innlevering av oppgavene*

### **5.3.4 Skatteoppgjør og innkreving**

I modell 2 har skatteoppgjøret noe mer karakter av å være foreløpig enn i modell 1, ved at flere skattytere vil oppleve at ligningen endres etter skatteoppgjøret enn det som vil være situasjonen i modell 1. Etter arbeidsgruppens oppfatning oppveies denne ulempen i modell 2 ved at skatteoppgjøret kommer klart tidligere i modell 2 enn i modell 1. Det er heller ikke grunn til å tro at en betydelig større andel får endret ligningen etter skatteoppgjøret, bl.a. fordi mer åpenbare feil vanligvis vil bli rettet allerede før skatteoppgjøret. For skatteinnkrevningen er det en klar fordel at skatteoppgjøret kommer tidligere, slik at også oppfølgingen overfor de som ikke betaler kan starte tidligere.

Arbeidsgruppen mener at også de ulike momenter i forbindelse med skatteoppgjør og innkreving tilsier at *modell 2* er å foretrekke.

### **5.3.5 Konklusjon: Modell 2 bør velges**

Drøftelsen foran viser at *alle de tre viktigste hensynene tilsier at det er modell 2 som bør legges til grunn* for en fremtidig årssyklus for ligning av næringsdrivende. I kap. 6 nedenfor går arbeidsgruppen igjennom hvordan modell 2 mer i detalj kan utformes for norske forhold.

## KAPITTEL 6. FORSLAG TIL NY ÅRSSYKLUS

### Innledning

I dette kapitlet gjennomgås mer i detalj hvorledes årssyklus for ligning kan bli, hvis modell 2 legges til grunn, slik arbeidsgruppen foreslår

Ligningsperioden strekker seg i prinsippet over en periode på 12 måneder, fra innleveringsfristen det ene året, og frem til samme dato neste år, når nye oppgaver kommer inn. Før ligningsperioden starter opp, foregår imidlertid mye viktig forberedelsesarbeide, og også dette arbeidet må anses som en del av årssyklusen for ligning. Fremstillingen starter derfor, som i kap 3, med dette forberedelsesarbeidet, se kap 6 1. Årssyklusen videre er beskrevet i kap 6 2 – 6 6.

I kap 6 7 er spesielt omhandlet noen spørsmål som gjelder kompetanse- og saksbehandlingsregler. Forslag til lovendringer er også omtalt her. Lovendringsforslagene er dessuten samlet i kap 7.

I kap 6 8 er drøftet om skattytere som lignes ved ett eller flere sentralskattekontorer skal behandles særskilt, i en egen årssyklus.

## 6.1 Januar – mai: Forberedelser/tilrettelegging

*Hovedprofil for perioden: Forberedelse og tilrettelegging for å få riktige oppgaver inn og for å få en effektiv saksbehandling etterpå*

### 6.1.1 Innledning

Denne første perioden på året bør være preget av ulike former for forberedelses- og tilretteleggingsarbeid fra etatens side

Dette arbeidet vil ha *to hovedformer*

- *Tiltak som bidrar til at den næringsdrivende og dennes hjelpere / rådgivere kommer til å levere selvangivelse med vedlegg av god kvalitet*
- *Interne forberedelser i etaten for at den etterfølgende saksbehandling av oppgavene skal være preget av effektivitet og kvalitet*

Hvordan dette arbeidet bør gjennomføres, redegjøres det for i kap 6.1.2 til 6.1.6

I tillegg er det viktig at ligningskontorene sørger for at ligningsbehandling, kontroller og klagebehandling vedrørende forrige inntektsår blir mest mulig avsluttet før nye ligningsoppgaver kommer inn, jfr også kap 6.6.8

### 6.1.2 Skjemaer og rettleidninger med god kvalitet til riktig tid

For Skattedirektoratet vil det som i dag være viktig å arbeide med revisjon av skjemaer og rettleidninger, tilpasset de endringer som har skjedd i regelverket siden forrige år, og ut fra erfaringer med skjemaer og rettleidninger ved tidligere ligningsbehandlinger. I et normalår vil Skattedirektoratet kunne være ferdig med revisjon av skjemaer og rettleidninger til ca. 1. februar.

*Det må være et mål å redusere antall feil i skjemaene.* Med en senere innleveringsfrist for oppgavene, vil Skattedirektoratet få bedre tid til å kvalitetssikre skjemaer og rettleidninger før de sendes ut i offisiell versjon. En senere innleveringsfrist vil også gjøre etaten mer robust i forhold til spesielle år, hvor regelendringene er omfattende og kanskje kommer sent.

### 6.1.3 Dataløsninger med god kvalitet til riktig tid

Datasystemene for ligning av næringsdrivende er ikke fullt utviklet enda. SLN er i en tidlig fase, og vil være i en utviklingsfase fortsatt noen år til. SLN kommuniserer heller ikke med DSB-systemet på en måte som en må kunne vente i et mer utviklet ligningssystem. Det vil gå noen år før en har på plass virkelig rasjonelle systemer for ligning av personlig næringsdrivende. Frem til dette er utviklet vil det være en stor utfordring for Skattedirektoratet å bygge videre på og kvalitetssikre gjeldende systemer og samhandlingen mellom disse, før hvert års ligningsbehandling starter opp. Erfaringsinnsamling i etaten vedrørende dataløsningene ved forrige års ligning blir derfor også en viktig del av arbeidet på dette stadium i årssyklusen.

Erfaringene fra innføringsårene med forenklet selvangivelse og forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere viser at kvaliteten i datasystemene for ligning har mye å si for kvaliteten i den endelige ligningen, og det har også mye å si for effektiviteten i ligningsarbeidet. Feil i datasystemene kan være kostbare ressursmessig, ved at



arbeidsoperasjoner må gjøres på nytt etter at rettelser er foretatt i systemene, eller ved at en del rettingsarbeid må tas manuelt lokalt, fordi det blir for vanskelig eller ressurskrevende å rette opp i feilene ved omprogrammeringer eller nye sentrale kjøring

Når nå også ligningsbehandlingen av næringsdrivende mer og mer vil skje ved bruk av dataverktøy, blir det derfor svært viktig for kvalitet og fremdrift i ligningsbehandlingen at det er gjort et godt forarbeid i Skattedirektoratet med utvikling og kvalitetssikring av dataløsningene. En senere innleveringsfrist vil legge til rette for bedre kvalitetssikring av systemene før ligningen starter opp.

#### **6.1.4 Tredjemannsopplysninger med god kvalitet, til riktig tid og mer direkte anvendt i ligningen**

Etter mange år med målbevisst utviklingsarbeid, er ligningen av lønnstakere nå i betydelig grad basert på tredjemannsopplysninger. Den forhåndsutfylte selvangivelsen bygger i det vesentlige på opplysninger fra arbeidsgivere om lønnsinntekt, opplysninger fra banker om renter, innskudd og gjeld og opplysninger fra VPS om aksjebeholdning mv. Skattyter kontrollerer og supplerer det som foreligger fra tredjemenn med egne tilføyelser/rettelser i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Samlet gir dette en ligning av lønnstakere med høyere kvalitet enn tidligere og med mindre ressursbruk. Erfaringene viser samtidig at det er viktig å arbeide videre med å kvalitetssikre tredjemannsopplysningene, og også å få betraktelig færre uidentifiserte oppgaver.

Når det gjelder personlig næringsdrivende, har etaten de samme opplysninger om disses bankinnskudd, aksjebeholdning, eventuelle lønnsinntekter mv. som en har for lønnstakere. Opplysningene foreligger imidlertid kun som kontrollopplysninger til bruk under ligningsarbeidet.

Som nevnt foran i kap. 4, har en i Danmark utviklet en ordning med at etaten sammen med selvangivelseskjemaet for personlig næringsdrivende også vedlegger et "servicebrev", som viser de tredjemannsopplysninger som etaten har mottatt om vedkommende, typisk vedrørende bankinnskudd, aksjebeholdning mv. Det antas at dette bidrar til bedre kvalitet i de selvangivelsene som leveres inn etterpå. I Sverige vil en fra og med inntektsåret 2002 utvide anvendelsesområdet for den forhåndsutfylte selvangivelsen til å omfatte alle personlige skattytere, dvs. også personlig næringsdrivende. Et vesentlig siktemål er at det antas å bidra til bedre kvalitet i den endelige selvangivelsen fra de næringsdrivende når etatens grunnlagsdata på de aktuelle postene forhåndsutfylles i selvangivelsen.

Arbeidsgruppen ser det som viktig at det blir utviklet noe lignende også i Norge, slik at ligningen av personlig næringsdrivende i større grad enn i dag kan bygge på opplysninger fra tredjemenn, opplysninger som etaten allerede har. En slik ordning antas å føre til at selvangivelsene fra personlig næringsdrivende vil ha høyere kvalitet ved innlevering enn i dag, på de aktuelle poster, og behandlingen av denne delen av de næringsdrivendes selvangivelser kan gå raskere. Sett fra brukernes side vil det også være en klar fordel å få disse tredjemannsopplysningene forhåndsutfylt.

Ved at selvangivelsesfristen for personlig næringsdrivende foreslås satt til 31. mai, vil en utvidelse av PSA-ordningen til også å omfatte personlig næringsdrivende, eller annen form for forhåndsutfylling, kunne innpasses tidsmessig uten spesielle problemer.

Samtidig må det understrekes at ligningen av personlig næringsdrivende ikke kan automatiseres i samme grad som lønnstakerligningen, fordi poster som relaterer seg direkte til næringsdriften ikke kan hentes som et enkelttall fra en annen opplysningskilde, se også foran i kap 3 9 5.

### **6.1.5 Forhåndsinformasjon overfor næringsdrivende og deres hjelpere om bestemte temaer**

Gjennom ligningsbehandlingen og kontrollvirksomheten høster ligningsmyndighetene hvert år en rekke erfaringer når det gjelder vanlige feil i innsendte oppgaver fra de næringsdrivende. Det er blitt vanlig at fylkesskattkontorene og/eller ligningskontorene hvert år holder møte med regnskapsførerne og revisorane i fylket/distriktet, der en tar opp vanlige feil som forekommer, uheldig praksis, nye problemstillinger som er kommet opp mv. Det antas at dette bidrar til bedre kvalitet i de oppgaver som deretter leveres inn. Denne måten å arbeide på bør utvikles videre. *Det bør være et viktig innslag i denne første fasen av året å informere utvalgte skattytergrupper og deres hjelpere om vanlige feil i selvangivelsen med vedlegg, med sikte på at disse feilene ikke skal gjenta seg i de oppgavene som snart skal innleveres.* Med en senere innleveringsfrist enn i dag, vil en ha bedre tid til å gjøre dette.

### **6.1.6 Planlegge og sette kontroller for kommende ligningsperiode**

Hovedtrekkene i ligningskontorenes kontrollarbeid for neste år blir fastlagt gjennom arbeidet med kontorets virksomhetsplan om høsten. Planen bygger på Skattedirektoratets og fylkesskattkontorets prioriteringsmeldinger og på fylkets samlede kontrollplan. I ny årssyklus vil mye av kontrollarbeidet bli forskjøvet noe ut i tid. Til gjengjeld vil det foregå *mer sammenhengende og med tydeligere profil enn i dag*, jfr nedenfor under kap 6 6.

I SLN-systemet forutsettes det at etaten, før de nye selvangivelsene kan behandles, har lagt inn en rekke kontrolltyper i systemet, som bestemmer hvilke selvangivelser fra næringsdrivende som skal kontrolleres nærmere, og hvilke som kan gå igjennom uten ytterligere kontroll. Disse kontrolltypene kan dels være fastlagt av Skattedirektoratet, dels av fylkesskattkontorene, og dels av ligningskontorene selv. *Når disse kontrollene settes, vil det være viktig å ta hensyn til erfaringene fra kontrollene fra foregående ligningsår.* Det ligger godt til rette for å kunne gjøre dette i en ny årssyklus, ved at kontrollarbeidet for forrige år vil kunne pågå helt frem til det tidspunkt hvor neste års ligning starter opp.

*Arbeidet med å sette disse kontrollene før ligningsbehandlingen starter opp, vil være en viktig del av forberedelsene til det kommende ligningsarbeidet.* Hvis kontrollkriteriene resulterer i at svært mange blir tatt ut til kontroll, går dette ut over både fremdrift og kvalitet i ligningsbehandlingen. Og hvis kriteriene settes slik at for få eller feil skattytere faller ut til kontroll, vil også dette redusere kvaliteten i den endelige ligningen.

*Med senere innleveringsfrist for næringsdrivende enn det en har i dag, vil en ha bedre tid til å gjøre et grundig arbeid i forbindelse med spesifiseringen av de maskinelle kontrollene, herunder hvilke kriterier som skal gjelde for at skattyter tas ut til nærmere kontroll, og erfaringsgrunnlaget fra forrige år vil være ferskere.* Det er viktig for kvaliteten i den endelige ligningen at dette fungerer godt.

## **6.2 Innleveringsfrist : 31. mai. Tidligere innleveringsfrist for papiroppgaver.**

Som redegjort for i kap 5 2 2 foreslår arbeidsgruppen at den alminnelige innleveringsfristen for næringsdrivende skattyter fastsettes til 31 mai

*Det foreslås derfor at lignl § 4-7 nr 1 endres slik*

*"Selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av mai i året etter inntektsåret "*

Denne innleveringsfristen vil gjelde for oppgaver som leveres elektronisk

Oppgaver levert på papir reiser enkelte utfordringer for ligningskontorene, fordi lignings- og kontrollsystemene i SLN forutsetter at oppgavene er på elektronisk form, jfr kap 3 7 2 For å sikre lik behandling uavhengig av innleveringsform, må derfor oppgaver levert på papir legges inn i SLN for viderebehandling Det innebærer at behandling av papiroppgaver er klart mer arbeidskrevende enn elektroniske oppgaver

For å sikre at ligningsbehandlingen av papiroppgaver starter samtidig med ligningsbehandlingen av elektroniske oppgaver, må papiroppgavene i det alt vesentlige være lagt inn i SLN i løpet av mai måned Arbeidsgruppen foreslår derfor at Skattedirektoratet gis hjemmel til å fastsette en tidligere innleveringsfrist for papiroppgaver

*Det foreslås at ny lignl § 4-7 nr 8 skal lyde*

*"Skattedirektoratet kan bestemme at skattyter som leverer selvangivelsen på papir, skal levere selvangivelsen tidligere enn leveringsfristen som er fastsatt i nr 1 "*

Bestemmelsen gir Skattedirektoratet adgang til å fastsette en innleveringsfrist ut fra hvor omfattende arbeidet med å legge inn papiroppgaver i SLN vil være for ligningskontorene Arbeidsgruppen er ikke kjent med at det foreligger kalkyler mht omfanget av dette arbeidet Dette vil særlig avhenge av det antall papiroppgaver som leveres og om alle opplysninger skal legges inn fra alle skjemaer

## 6.3 Utsettelse. Forsinkelser. Ikke leverte oppgaver.

### 6.3.1 Utsettelse

Det vil være behov for å kunne gi utsettelse med selvangivelsesfristen også om selvangivelsesfristen for næringsdrivende blir 31. mai

#### 6.3.1.1 Enkeltilfeller

Det vil fortsatt være behov for å kunne gi *utsettelse i enkelttilfeller*, for eksempel der det oppstår sykdom hos skattyter nær inntil innleveringsfristen. Nåværende bestemmelse i lignl § 4-7 nr 4 omhandler slike tilfeller, og arbeidsgruppen foreslår *ingen endring* i denne bestemmelsen

#### 6.3.1.2 Grupper av skattytere mv.

Etter lignl § 4-7 nr 5 kan Skattedirektoratet bli å forlenge selvangivelsesfristen etter lignl § 4-7 nr. 1 til utgangen av mars for *grupper av skattytere og enkelt skattyter som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner*. Det følger videre av lignl § 4-7 nr 5 at Skattedirektoratet kan forlenge selvangivelsesfristen til utgangen av mai for grupper av PSA-skattytere mv

I kap. 3.5 2 er redegjort for i hvilke tilfeller denne bestemmelsen er brukt de siste årene overfor næringsdrivende. Når den alminnelige innleveringsfristen blir 31. mai, legger arbeidsgruppen til grunn at det ikke er behov for bestemmelsen for de grupper næringsdrivende som bestemmelsen hittil har vært anvendt på

Arbeidsgruppen antar likevel at Skattedirektoratet bør ha hjemmel til å forlenge fristen for grupper av næringsdrivende til utgangen av juni, dersom det enkelte år skulle oppstå spesielle problemer.

I kap 7 er vist hvordan arbeidsgruppen foreslår at denne lovendringen samt andre foreslåtte lovendringer i kap 6 2, kap 6 3 1 3 og kap 6 8 4 kan innpasses i lignl § 4-7

*Arbeidsgruppen foreslår at lignl § 4-7 nr 7 endres slik*

*"Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr 1 og nr 2 med inntil en måned, for grupper av skattytere og for enkelt skattyter som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner"*

#### 6.3.1.3 Regnskapsførere og revisorer med mange klienter

Arbeidsgruppen antar at *det største behovet for utsatt selvangivelsesfrist vil være i forhold til næringsdrivende som får selvangivelse mv utarbeidet av revisor eller regnskapsfører*. Foran i kap 3 5 4 er anslått at ca 10 - 20 % av personlig næringsdrivende og ca 30 - 40 % av etterskuddspliktige i dag leverer oppgavene etter 1 juni. Tallene varierer noe rundt om i landet. De aller fleste som leverer så sent, blir innlevert via puljeordningen

Arbeidsgruppen mener at med ny selvangivelsesfrist 31. mai for i utgangspunktet alle næringsdrivende, bør det være muligheter for regnskapsførerne og revisorene å legge

opp til en mer rasjonell behandling av oppgavene innenfor denne perioden, slik at behovet for utsettelse etter 31. mai burde kunne reduseres en del, i forhold til de faktiske innleveringstidspunkter i dag. De nye elektroniske systemene for utfylling og innlevering av oppgavene burde også kunne medføre rasjonaliseringsmuligheter for regnskapsførere/revisorer med mange klienter. *Arbeidsgruppen mener derfor at med alminnelig frist 31. mai bør det være grunnlag for en viss innstrammning i oppgaveinnleveringens siste fase i forhold til det som har vært faktisk oppgaveinnfang de siste årene.* Det er viktig for å få tidlig skatteoppgjør og for fremdriften i ligningsarbeidet at de aller fleste oppgaver er kommet inn til 31. mai.

Enkelte andre land har lovregulert utsettelsesordninger for skattytere som får bistand fra profesjonelle hjelpere, se kap 4. Arbeidsgruppen viser til at de fleste utsettelser som vil bli gitt for næringsdrivende, vil bli gitt på dette grunnlaget. Arbeidsgruppen mener derfor at ordningen bør lov hjemles. Det bør fremgå av selve lovteksten at utsettelse bare kan gis for navngitt skattyter, og for en mindre del av klientmassen til den enkelte revsor/regnskapsfører. Disse betingelsene er blant annet viktige for å kunne håndheve mer effektivt sanksjonene med forsinkelsesavgift, jfr nedenfor. Likeledes bør det fremgå at utsettelse på dette grunnlag bare kan gis inntil 30. juni. Hvis det skal være aktuelt med utsettelser også utover dette, må det være på grunnlag av sykdom el, og i tilfelle hjemlet i lignl § 4-7 nr 6.

*Ny ordlyd i lignl § 4-7 nr 6*

*"Regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, kan søke ligningskontoret om utsettelse av leveringsfristen for en mindre andel av sine klienter. Søknaden må gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlag kan ikke gis lenger enn til 30. juni."*

### 6.3.2 Forsinkelser

Hvis selvangivelsesfristen for næringsdrivende blir forskjøvet fra 28. februar til 31. mai, blir det viktig for fremdriften i ligningsarbeidet at fristen 31. mai faktisk etterleveres. I den sammenheng er det behov for et effektivt sanksjonssystem ved fristoversittelser. Foran i kap 3.8 er redegjort for i hvilke tilfeller og i hvilket omfang det i dag ilegges forsinkelsesavgift. Det fremgår at en høy andel næringsdrivende leverer etter de fristene som i dag gjelder, og at det reageres med forsinkelsesavgift overfor bare en begrenset del av disse tilfellene.

*Arbeidsgruppen legger til grunn at med ny selvangivelsesfrist 31. mai for næringsdrivende, blir det vesentlig mindre behov for utsettelser, og fristen bør kunne håndheves mer konsekvent, også med sanksjoner, hvis den ikke overholdes.*

Erfaringene med nåværende puljeordning viser at det er nødvendig at alle utsettelser gis på navngitt skattyter. Den begrensede utsettelsesordningen som nå foreslås for klienter av revisorer og regnskapsførere, jfr kap 6.3.1, forutsettes å gjelde navngitte skattytere, og der det blir klart angitte tidspunkter for ny utsatt selvangivelsesfrist for den enkelte. Oversittes den utsatte fristen for en eller flere av disse skattyterne, må de ilegges forsinkelsesavgift, uten hensyn til om det er skattyter selv eller revisor/regnskapsfører som er skyld i forsinkelsen. I denne sammenheng, som ellers, må det være skattyter som har risikoen for svikt på hjelpers hånd.

Også overfor enkeltstående næringsdrivende som leverer for sent, må det reageres konsekvent med forsinkelsesavgift, hvis ikke en av fritaksgrunnene som nevnt i lignl § 10-1 nr 3 foreligger. Det ligger bedre til rette for dette hvis reglene håndheves konsekvent også overfor skattytere som leverer oppgavene via regnskapsfører/revisor, sml foran i kap 3.8

*Arbeidsgruppen mener at nåværende lovregler for forsinkelsesavgift gir tilstrekkelig grunnlag for sanksjoner overfor de som leverer for sent, hvis selvangivelsesfristen endres som foreslått og puljeordningen erstattes med en mer begrenset utsettelsesadgang, for navngitte skattytere, som foreslått foran*

Det er ett unntak fra dette. Sanksjonssystemet er ikke effektivt i forhold til næringsdrivende med underskudd. Disse betaler i dag kun kr 200 i forsinkelsesavgift, uten hensyn til forsinkelsens lengde. Dette har ført til en betydelig utglidning i innleveringspraksisen for denne gruppen. Arbeidsgruppen mener at det må reageres strengere overfor forsinkelser fra næringsdrivende som har underskudd. Arbeidsgruppen er kjent med at reglene om forsinkelsesavgift og tilleggsskatt er under vurdering av en annen arbeidsgruppe, nedsatt av Finansdepartementet. Arbeidsgruppen har derfor ikke vurdert spørsmålet mer inngående, men vil gi uttrykk for at minstesatsen for næringsdrivende bør økes betydelig, for eksempel til kr 300 pr. dag. Med en måneds forsinkelse betyr dette en forsinkelsesavgift på kr 9 000. Maksimalgrensen på kr 10 000 for en måneds forsinkelse gjelder for alle skattytere, og foreslås videreført. Hvis forsinkelsen er over en måned, er det ingen maksimalgrense i dag, og arbeidsgruppen foreslår ingen endringer i dette prinsippet.

Arbeidsgruppen foreslår at den nye minstegrensen for forsinkelsesavgift overfor næringsdrivende innarbeides i lignl § 10 - 1 nr 2, nytt 2 pkt, se lovforslaget i kap 7

Arbeidsgruppen forutsetter at skattytere som får tidligere innleveringsfrist fordi de leverer oppgavene på papir, se kap 6.2, også kommer inn under denne bestemmelsen. Forsinkelsen beregnes da med utgangspunkt i den tidligere fristen som er fastsatt for papiroppaver, se kap 6.2

### **6.3.3 Ikke leverte oppgaver**

Dersom skattyter helt unnlater å levere selvangivelse, skal det foretas skjønnsligning etter lignl § 8-2. I slike tilfeller skal det beregnes tilleggsskatt etter lignl § 10-2, men ikke forsinkelsesavgift. Leverer skattyteren selvangivelse innen klagefristen etter lignl § 9-2 nr 4, skal det beregnes forsinkelsesavgift etter lignl § 10-5, men ikke tilleggsskatt. Arbeidsgruppen foreslår ingen endringer i disse reglene.

## 6.4 Juni – september: Ligningsarbeid, fase 1

*Hovedprofil for perioden · Gjennomgang av selvangvælsene for produksjon av skatteoppgjør pr 1 oktober Visse grunnkontroller mv av oppgavene*

### 6.4.1 Oppstart av ligningsarbeidet

Arbeidsgruppen legger til grunn at papiroppgavene i hovedsak er lagt inn i SLN ved oppstart av ligningsbehandlingen i juni, jfr kap 6 2

For oppgaver levert elektronisk gjelder det særlige regler for når oppgaven kan anses levert etter ligningsloven, jfr kap 3 6 2 Reglene medfører bl a at ligningskontorene må kontrollere at selvangvælsen er "signert" før klarsignal for skatteberegning gis Arbeidsgruppen legger til grunn at ligningsarbeidet kan starte straks oppgavene er kommet inn i skatteetatens mottakssentral, dvs før oppgavene er signert

SLN er et nytt system, der innkjøringsproblemer kan oppstå Ved innføringen av forenklet selvangvælse og forhåndsutfylt selvangvælse var erfaringen på ligningskontorene at en ikke alltid kunne starte ligningsarbeidet med en gang etter at selvangvælsesfristen var utløpt, fordi ligningssystemene ikke var klare Med såpass sen selvangvælsesfrist som 31 mai bør en kunne forvente at systemene er så mye testet på forhånd at de normalt vil virke effektivt fra første dag Skulle det likevel oppstå forsinkelser de første dagene, mener arbeidsgruppen at dette likevel lar seg håndtere, gitt dato for skatteoppgjør ca 1 oktober

### 6.4.2 Kontroller

I perioden frem til klarsignal må det foretas *visse grunnkontroller* av de innleverte oppgavene

*For personlig næringsdrivende vil en kunne foreta en del av de samme kontrollene som blir gjort overfor lønnstakerne, for eksempel maskinelle kontroller av skattyters påstand mot foreliggende grunnlagsdata vedrørende bankinnskudd og renter, andeler i borettslag mv Det bør være et mål at skatteoppgjøret for næringsdrivende på slike poster holder samme standard som for lønnstakerne Kontroll av næringsdriften kan i liten grad skje i denne perioden, men må i det vesentlige skje etter skatteoppgjør, se kap 6 6 Når det gjelder næringsdriften, vil arbeidet i fase 1 primært bestå i å kontrollere at oppgavene er av tilfredsstillende formell kvalitet, dvs at skattyter har levert de skjema han plikter, at summeringer i skjema og overføringer mellom skjema er korrekt mv Dette kontrollarbeidet vil i stor utstrekning bli foretatt i SLN Det innebærer at ligningskontorene i utgangspunktet for det meste vil behandle de saker hvor SLN har gitt kontrollutslag, dvs hvor de maskinelle kontrollene har funnet feil For øvrig antas det at oppgaver som leveres elektronisk gjennomgående har bedre formell kvalitet ved innsendelsen, fordi det ligger innebygde kontroller i de verktøy som benyttes for produksjon og oversendelse av ligningsopplysninger*

For oppgaver der det ikke foreligger kontrollutslag, vil SLN foreta maskinelle fastsettelse For *personlig næringsdrivende* må de fleste påstander fra skattyters selvangvælse og fastsettelse først overføres manuelt til DSB, for videre behandling Noen poster blir overført maskinelt Dersom DSB2 innføres, vil påstander og fastsettelse overføres mer automatisk fra ligningsbehandlingssystemet i SLN til DSB

I tillegg må ligningskontorene under ligningsbehandlingen *fordele inntekt og fradrag for skattytere som er skattepliktige til flere kommuner*. Dette arbeidet må foreløpig gjøres manuelt.

I SLN er det etablert et fullstendig grensesnitt mot skattemanntallet for etterskuddspliktige (SME). Dette medfører at alle fastsettelse for *etterskuddspliktige* vil bli automatisk overført til SME for videre behandling

For oppgaver der det foreligger kontrollutslag, må ligningskontoret gjennomgå oppgavene nærmere for å avdekke hva som er feil i oppgaven. Dette kan f.eks. være manglende skjemaer, som ligningskontoret må purre på. Også mer åpenbare feil som avdekkes i skattyters oppgaver kan ligningskontoret rette opp, f.eks. opplagte regne- og skrivefeil.

*Det må være et mål at mer åpenbare feil er rettet opp før skatteoppgjøret. Etter arbeidsgruppens vurdering bør det være tid til dette med innleveringsfrist 31 mai og skatteoppgjør ca. 1 oktober.*

### **6.4.3 Ligning av skattytere som ikke har levert selvangivelse**

For skattytere som ikke leverer selvangivelse må inntekten fastsettes ved skjønn, jfr lignl § 8-2 nr 3. Som redegjort for i kap. 3.8.2 er det en del skattytere som ikke leverer selvangivelse. Dette er særlig et problem i de største byene. I Oslo ble f.eks. totalt ca. 7 600 næringsdrivende/selskaper skjønnslygnet for inntektsåret 2000.

Arbeidsgruppen legger til grunn at skjønnslygningen, som i dag, må foretas før klarsignal. Det medgår en del tid og ressurser til skjønnslygning. For det første må skattyter varsles om at han vil bli skjønnslygnet og ilagt tilleggsskatt, dersom oppgaven ikke blir levert innen en angitt svarfrist, f.eks. 14 dager. For det andre må det utarbeides et forsvarlig skjønn som vil være basert på foregående ligning, eventuelle kontrollopplysninger og grunnlagsdata mv.

*Skjønnslygningen påvirker hvor tidlig skatteoppgjør kan foreligge. Arbeidsgruppen mener at det vil være en klar fordel om det i SLN kan utarbeides maskinelle forslag til skjønn, slik en har innenfor merverdiavgiften. Dette ville bedre fremdriften av ligningsbehandlingen i denne fasen, og kan øke mulighetene for at en etter hvert også kan ha et noe tidligere skatteoppgjør enn 1 oktober.*

### **6.4.4 Klarsignal og produksjon av skatteoppgjør**

Arbeidsgruppen legger til grunn at det fortsatt vil være behov for en ca. to - tre ukers produksjonsperiode (skatteoppgjør- og lister mv.) fra klarsignal til utlegg. Med utlegg 1 oktober vil *dato for klarsignal bli ca. 10 - 15 september*.

Det legges til grunn at produksjon av skatteoppgjør skjer i Skattedirektoratet basert på dagens systemer, dvs. på bakgrunn av de ligningsdata som er lagt inn av ligningskontorene i DSB og SME.

### **6.4.5 Planlegge senere kontroller**

I fase 1 kan ligningskontorene også starte planleggingen av ligningsarbeidet i fase 2. I all hovedsak vil SLN ha plukket ut de skattytere som er aktuelle for kontroll i fase 2,



men ligningskontoret må trolig *prioritere* hvilke skattytere som skal kontrolleres nærmere Erfaringen hittil er at mange saker faller ut til kontroll og at det er nødvendig å prioritere mellom disse, evt også justere kontrollkriteriene

## 6.5 Skatteoppgjør, ca. 1. oktober

*Hovedprofil Produksjon av skatteoppgjør Visse forhåndskontroller av skatteoppgjøret for å hindre urettmessige utbetalinger*

### 6.5.1 Forhåndskontroll av skatteoppgjøret

Når skatteoppgjøret er produsert, må ligningskontorene før utlegg foreta en gjennomgang av oppgjøret, for å hindre *urettmessige utbetalinger*

Det følger av skattebetalingsloven § 24 nr 1 at forskuddspliktige skattytere har krav på å få utbetalt for mye innbetalt forskuddsskatt/forskuddstrekk i forhold til utlignet skatt. Det følger videre av skattebetalingsloven § 27 nr 8 at etterskuddspliktige skattytere har krav på å få utbetalt for mye innbetalt forhåndsskatt i forhold til utlignet skatt.

Når skatteoppgjøret i større grad bygger på påstand, er det en fare for at enkelte skattytere spekulerer i å få utbetalt store tilgodebeløp. Etter arbeidsgruppens vurdering bør derfor forskuddspliktige næringsdrivende med tilgodebeløp over et bestemt beløp (kr 20 000 – kr 50 000,-) kontrolleres nærmere før utlegg.

I Danmark blir til sammenligning skattytere som har tilgodebeløp på mer enn 20 000 DKR kontrollert nærmere før skatteoppgjøret sendes ut. I arbeidsgruppens møte med danske skattemyndigheter ble det anslått at ca 7 - 8% av skattyterne har mer enn 20 000 DKR i tilgodebeløp, hvorav det konstateres klare feil i ca 5 % av selvangivelsene fra disse. Arbeidsgruppen har fått opplyst at en for inntektsåret 2002 trolig vil forhøye denne grensen, slik at skattytere med tilgodebeløp på 40 000 - 50 000 DKR eller mer blir nærmere kontrollert.

Allerede i dag er det etablert et system der ligningskontorene kan få oversikt/lister fra Skattedirektoratet over tilgodebeløp og restskatt før utlegg. Det er det enkelte ligningskontor som fastsetter beløpsgrenser for hvilke tilgodebeløp og restskatter en vil forhåndskontrollere. Ligningskontorene foretar kontroll av de største tilgodebeløpene, og i praksis avdekkes det feil i en del tilfeller. Dette kan være feil under ligningsbehandlingen, f.eks. at en inntektspost er uteglemt. Men det forekommer også at skattytere faller ut på bakgrunn av privatforbruksberegninger mv.

Når det avdekkes feil i skatteoppgjøret, underretter ligningskontorene skatteoppkreverkontoret om at utbetalingen skal stoppes. På grunn av at skatteoppgjøret sendes direkte til skattyter fra Skattedirektoratet, må ligningskontoret gi skattyter melding om at nytt skatteoppgjør vil bli sendt senere.

*Arbeidsgruppen foreslår at dagens system for forhåndskontroll i hovedsak videreføres, men at den samtidig forsterkes.* I dag stoppes kun mer åpenbare feil i skatteoppgjøret. Det har blitt sammenheng med at ligningskontoret har bare 1-2 uker til å gå gjennom listene før skatteoppgjør blir sendt skattyter. I praksis oppleves denne tiden som knapp. Det blir viktig at ligningskontorene setter inn mer ressurser i denne kontrollen disse dagene, for å hindre misbruk. Kontrollene vil ha klare paralleller til de kontroller som foretas innenfor merverdiavgiften overfor store restitujonsbeløp.

Dersom kontrollen av skatteoppgjøret medfører at tilgodebeløp blir utbetalt på et senere tidspunkt, vil den næringsdrivende, i tillegg til vanlig rentegodtgjørelse, ha krav på

såkalt venterente dersom utbetalingen av tilgodebeløp skjer senere enn 6 uker etter utleggningen av skatteløstene

### 6.5.2 Skatteoppgjør og utlegg

Arbeidsgruppen legger til grunn at en skal beholde dagens ordning med utlegg av skatteløstene, jfr merknadene til mandatet i kap 1 3 Det foreslås at tidspunktet for skatteoppgjør og utlegg fastsettes av Skattedirektoratet årlig I første omgang antas dette å bli ca 1 oktober På sikt, når systemene har gått seg til, kan det kanskje bli noe tidligere

Arbeidsgruppen har vurdert om utleggstidspunktet, dvs selve den formelle kunngjøringen utad av ligningsresultatene, burde løsrives fra tidspunktet for skatteoppgjør, og heller være når også fase 2 i ligningsarbeidet er ferdig, dvs ved utgangen av mai Dette tidspunktet blir imidlertid etter arbeidsgruppens syn altfor sent i forhold til de hensyn som ligger til grunn for utleggsinstituttet, jfr kap 3 11 1 Det foreslås derfor at utlegget skjer på grunnlag av skatteoppgjøret pr 1 oktober, selv om dette heretter vil bli endret i noe flere tilfeller enn dagens skatteoppgjør

Arbeidsgruppen presiserer ellers at skatteoppgjøret/ligningen pr 1 oktober er endelig i den forstand at resultatet gjelder inntil det eventuelt endres på et senere tidspunkt Det legges derfor også til grunn at ligningen kan påklages på dette stadiet Antall klager blir antakelig relativt lite på dette tidspunktet Dette har sammenheng med at skatteoppgjøret vil baseres mye på påstand, jfr kontrollnivået i fase 1

Utskriving av skattekort/forhåndsskattesedler vil også skje på grunnlag av skatteoppgjøret pr 1 oktober Dette skatteoppgjøret må også legges til grunn ved f eks attester, behovsprøvede ordninger basert på inntekt mv

### 6.5.3 Skattebetaling

Med skatteoppgjør ca 1 oktober vil restskatten for forskuddspliktige næringsdrivende forfalle ca 22 oktober (1 termin) og 26 november (2 termin), jfr skattebetalingsloven § 23 nr 3 For etterskuddspliktige næringsdrivende vil resterende skatt forfalle ca 22 oktober, jfr skattebetalingsloven § 27 nr 6

De nåværende utleggstidspunkter, 10 oktober for forskuddspliktige og 1 november for etterskuddspliktige, innebærer at forfall for restskatt for forskuddspliktige skattytere i dag er 31 oktober (1 termin) og 5 desember (2 termin) For etterskuddspliktige næringsdrivende er forfall av resterende skatt i dag 22 november

Forslaget medfører derfor at restskatt/resterende skatt vil forfalle noe tidligere enn i dagens ordning Dette er meget fordelaktig sett fra innkrevingsmessig synspunkt Samtidig vil skatt til gode bli utbetalt tidligere, noe som er fordelaktig for de skattytere som har skatt til gode

## 6.6 Oktober – mai: Ligningsarbeid, fase 2

*Hovedprofil En mer sammenhengende kontrollperiode for de næringsdrivendes selvangvelser, øvrige ligningsoppgaver og regnskap*

### 6.6.1 Innledning

I denne perioden får ligningskontorene betydelig bedre tid til kontroller av de næringsdrivendes ligningsforhold. Arbeidet skal resultere i

- Mer tid til kontroll av næringsdrivende
- Økt antall kontroller overfor næringsdrivende
- Økt kvalitet i ligningen av næringsdrivende

### 6.6.2 Utplukk til kontroll og organisering av arbeidet

*Hvilke områder som skal kontrolleres nærmere fra oktober og utover vil i hovedsak være bestemt i virksomhetsplanen, og mer i detalj på våren, før innlevering av selvangvelsene. Parametrene som bestemmer hvilke skattytere/områder som skal kontrolleres, blir bestemt av Skattedirektoratet, fylkesskattekontoret og det enkelte ligningskontor. Kontrollkriteriene legges inn i SLN, slik at det faktiske utplukket i hovedsak skjer maskinelt i SLN-systemet. Dette er det nærmere redegjort for i kap 6.1. Blant de objektene som etter dette blir avmerket gjennom maskinsystemene for kontroll, må en så i en del tilfeller prioritere ytterligere, for eksempel fordi utvalget er blitt for stort, eller fordi det innen de utplukkede gruppene er problemstillinger som ikke alle bør ha samme vekt.*

*Ressursandelen som skal brukes til kontrollaktiviteter vil normalt bli bestemt i virksomhetsplanen. Hovedtallene mht hvor mange kontroller som skal gjennomføres vil normalt også bli bestemt i virksomhetsplanen. I løpet av perioden følges så opp at aktivitetene også faktisk gjennomføres.*

Det at en får en lenger og mer sammenhengende tidsperiode til rådighet, gir også store muligheter for *innholdsmessige forbedringer* i arbeidet. Disse mulighetene må utnyttes, bli ved en tydelig organisering av arbeidet. Saksbehandlerne inndeles i grupper, som behandler ulike temaer/emner. Det utarbeides beskrivelser for hva som skal skje under arbeidet, hvilke virkemidler som skal benyttes, fremdriftsplaner, milepæler og evalueringstidspunkter. Det bestemmes hvem som skal være ressurspersoner i arbeidet, hvem som er med mer av hensyn til videre kompetanseutvikling mv. Generelt vil det være viktig å *bruke organisering og kompetanseutvikling som virkemidler* for å oppnå den ønskede høyere kvalitet og effektivitet i ligningsarbeidet på dette stadiet. I og med at en har en lenger tidsperiode til rådighet, er det også lettere å *samarbeide med andre kontrollaktører*, som for eksempel andre ligningskontorer, skatteoppkreverkontorene, tollvesenet eller fylkesskattekontoret. Arbeidsgruppen mener at det ligger et klart potensiale i å videreutvikle kontrollsamarbeidet mellom disse aktørene overfor bestemte målgrupper.

Denne nye og mer sammenhengende kontrollperioden gir i betydelig større grad enn i dag anledning til å *avholde bokettersyn parallelt med ligningsbehandlingen*. Samtidig muliggjør den at ligningskontorene i større grad enn i dag kan *tilskrive skattytere eller*

*deres hjelpere om ligningsmessige forhold* Hvis en utnytter disse mulighetene bør det nok så direkte gi økt kvalitet i det endelige ligningsresultatet for næringsdrivende

Kontrollene kan inndeles i kontroll primært rettet mot enkeltposter i selvangivelsen, kontroll av hele skattyters virksomhet (fullstendig bokettersyn) og kontroll av utvalgte deler av skattyters virksomhet (begrenset bokettersyn, bilagskontroller m.v)

### **6.6.3 Kontroll rettet mot poster i selvangivelsen**

Kontrollene vil kunne gjelde både det som angår næringsvirksomheten og poster eller deler av poster som ikke har noe med næringsdrivende å gjøre. De kan omfatte kontroll av regnskapet, men ofte bare i det omfang som er nødvendig for å ta skattemessig stilling til de kontrollerte enkeltposter. Poster som er typiske å kontrollere for lønnsstakerne vil for næringsdrivende normalt være kontrollert før skatteoppgjøret, jfr kap 6.4.2

Kontroller rettet mot poster i selvangivelsen vil ofte, men ikke nødvendigvis, innebære kontakt med skattyter eller dennes representant, andre myndigheter m.v., for innhenting av opplysninger og lignende som er nødvendig for å avslutte kontrollen eller eventuelt utvide kontrollen til en av de øvrige kontrollformer

### **6.6.4 Fullstendig bokettersyn**

Et fullstendig bokettersyn vil alltid omfatte skattyters regnskap. I tillegg omfattes bilag så som kjøpe- og salgskontrakter, låneavtaler, ansettelsesavtaler, kassakladd og andre former for bilag som kan dokumentere forholdet uten å være del av selvangivelsesdokumentene

Formålet med kontrollene er å undersøke om skattyter har fastsatt inntekts- og fradragsposter korrekt, slik at riktig beløp er oppgitt til beskatning

Ved et bokettersyn vil det alltid være kontakt med skattyter eller dennes representant. Ved behov vil det også være kontakt til andre offentlige myndigheter, banker, forretningsforbindelser m.v. for å få forholdet best mulig opplyst innenfor de rammer som følger av reglene om taushetsplikt og god forvaltningskikk

### **6.6.5 Begrenset bokettersyn, bilagskontroll m.v**

Det kan også være aktuelt med mer begrensede kontroller, f.eks. av noen poster i regnskapet eller kontroll av bilag m.v. Slike mer stikkprøvepregede kontroller av bestemte fradrags- eller inntektsposter i innsendte skjemaer er blitt mer vanlig de siste årene, og arbeidsgruppen legger til grunn at en lengre ligningsperiode gir økt rom for også slik kontroller

### **6.6.6 Spesielt om fremgangsmåten ved endring**

Når kontrollarbeid som nevnt ovenfor er gjennomført, vil det i en del tilfeller være aktuelt å endre den ligningen som skatteoppgjøret pr. 1. oktober bygget på. Ligningslovens system er at endringer som gjøres før skatteoppgjør/utlegg anses som en del av ordinær ligning, og behandles etter reglene i lignl. kap. 8. Endringer som gjøres etter skatteoppgjør/utlegg anses som formelle endringssaker, som behandles etter reglene i lignl. kap. 9. Tilsvarende skille mellom endringer før og etter skatteoppgjør/utlegg har en ikke i Danmark, hvor modellen for ny årssyklus er hentet

fra. Det må derfor tas spesielt stilling til hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde i Norge for slike endringer som foretas etter skatteoppgjør, men innenfor den tidsperiode som en anser å være en del av den nye vanlige ligningsperioden. Arbeidsgruppen behandler disse problemstillingene mer i detalj i kap 6.7 nedenfor.

### 6.6.7 Behandling av klager

I denne perioden skal en også behandle klagesaker fra skattyter. Dette vil dels gjelde klager over den ligningen som skatteoppgjøret pr. 1. oktober bygget på, dels vil det dreie seg om klager på endringer som er foretatt etter skatteoppgjøret.

Arbeidsgruppen legger til grunn at *antall klagesaker fra næringsdrivende på skatteoppgjøret pr. 1. oktober vil bli færre enn i dag*, fordi dette oppgjøret overfor næringsdrivende vil være basert mer på skattyters påstand enn det er i dag, i hvert fall vedrørende næringsdriften. Klagen vil her normalt gjelde mer åpenbare feil enn som har oppstått. Disse bør i de fleste tilfeller kunne rettes raskt, uten særlig saksbehandling. Til gjengjeld vil en få flere klager på de endringer som foretas etter skatteoppgjøret. Dette dels fordi flere endringer nå flyttes fra før til etter skatteoppgjør, og dels fordi flere saker enn i dag blir tatt opp til endring, gitt at en i 2004 oppfyller målet om at 35 % av ressursene da skal brukes overfor næringsdrivende.

Arbeidsgruppen legger til grunn at den økte kontrollaktiviteten overfor næringsdrivende vil medføre flere klager enn i dag, med mer krevende innhold å ta stilling til. Det betyr også at ligningskontorene må sette av mer ressurser enn i dag til klagebehandlingen. I forhold til de totale ressurser ved ligningskontoret er det likevel ikke tale om spesielt store ressursandeler. Tabell 1 i kap. 3.9.1 viser at i ligningsåret 2001 ble 4,1 % av ligningskontorenes ressurser brukt til å behandle klager til ligningsnemnda. Hvis en anslår at 50 % av denne ressursbruken gjelder klager fra næringsdrivende, medgår i dag anslagsvis 2,0 % av ressursene til behandling av klager fra næringsdrivende på ordinær ligning. På meget usikkert grunnlag kan en anslå at den forutsatte økte kontrollaktiviteten overfor næringsdrivende maksimalt vil fordoble ressursbruken til klager fra næringsdrivende på "ordinær" ligning, dvs. maksimalt til ca. 4,0 % i løpet av de nærmeste 3-4 årene. Arbeidsgruppen antar at mest sannsynlig vil ressursandelen ligge en del under dette.

Klagen vil ikke komme så konsentrert som i dag, fordi færre vil klage på grunnlag av skatteoppgjøret, mens flere vil klage på endringer etterpå. For ligningskontorene vil dette bety at *behandlingen av klager vil skje mer løpende, etter hvert som endringssaker gjennomføres*.

### 6.6.8 Avslutning av ligningsarbeidet, forberedelse til neste ligningsperiode

Arbeidsgruppen anser det som viktig at ligningsbehandlingen for ett inntektsår, i all hovedsak må være avsluttet før neste års ligningsbehandling starter opp. I Danmark har en fastsatt bestemte måltall som skal sikre at det vesentligste av ligningsbehandlingen er avsluttet før den neste starter opp. Det blir viktig å utvikle lignende kriterier for avslutning av ligningsarbeidet også i en ny norsk syklus, for å unngå at arbeidet hopper seg opp, med flere års ligningsbehandling parallelt. Siste del av perioden frem til neste innleveringsfrist, særlig månedene mars-mai, må derfor også betraktes som avslutningsperiode for det vesentlige av kontroll og klagebehandling for vedkommende inntektsår. Perspektivet her blir at *det er en del av forberedelsene til neste*

*ligningsperiode at en gjør seg mest mulig ferdig med den forrige* Ligningskontorene må ha rutiner som sikrer en slik styrt avrundingsperiode for ligningsarbeidet, før arbeidet med neste års ligning starter for fullt

Som en innarbeidet del av denne syklusen må en også sørge for å trekke erfaringer fra inneværende ligningsperiode over i den neste. Denne *læringsløyfen fra det ene året til det neste* må også omfatte de næringsdrivende og deres hjelpere, slik at de får informasjon om vanlige feil som gjøres, før de leverer inn selvangivelsene neste gang. Arbeidsgruppen mener at en bør legge ned mer innsats på dette området enn det en gjør i dag, se også kap 6 1.5 foran

## 6.7 Spesielt om fremgangsmåten ved endring

### 6.7.1 Innledning

Ligningslovens system er at den ordinære ligningsbehandlingen skjer før skatteoppgjør/utlegg, og at saker som tas opp etter dette tidspunkt mer er unntakstilfeller. Modell 2 innebærer at en flytter en del av det arbeidet som har inngått, eller skulle ha inngått, i ligningsbehandlingen før utlegg, til etter utlegg. Modell 2 bryter derfor noe med det grunnleggende systemet i ligningsloven, hvor kap 8 handler om ordinær ligning før utlegg, mens kap 9 handler om endringssaker etter utlegg. Arbeidsgruppen legger til grunn at nåværende kapittelinndeling i ligningsloven skal beholdes, allerede fordi lønnskattligningen ligger fast.

Ligningsloven er bygget opp slik at endringer i forhold til selvangivelsen skal kunne gjennomføres på en enkel måte før utlegg, fordi det er tale om et svært stort antall endringer som skal gjennomføres på meget kort tid. Saksbehandlingsreglene i kap 8 er enkle og fremmer høy effektivitet. Saksbehandlingsreglene i kap 9 er mer omstendelige, og bærer preg av å være innrettet mot unntakstilfeller, hvor en finner å ville ta saker opp til endring etter at ligningen er gjennomført.

I sitt brev av 30. mars 2000 foreslår regnskapsførernes og revisorenes foreninger at ligningsloven kapittel 8 i utgangspunktet skal gjelde også for endringsspørsmål som tas opp etter skatteoppgjøret, forutsatt at det skjer innenfor den nye 12-måneders perioden for ligning, dvs. før neste innleveringsfrist.

*Også for arbeidsgruppen er det helt sentralt at når en i modell 2 flytter en del av ligningsbehandlingen til etter skatteoppgjør/utlegg, må en samtidig også sørge for at saksbehandlingsreglene fortsatt blir enkle for slike endringer. Hvis ikke, kan mye av gevinsten som oppnås ved en lengre og mer sammenhengende ligningsperiode etter utlegg, forsvinne ut igjen i en mer omstendelig saksbehandling. Arbeidsgruppen er enig med de to foreningene i at fremgangsmåten for slike endringer i utgangspunktet bør være som i ligningsloven kapittel 8. Det må likevel vurderes enkelte tilpasninger, ut fra at det foreligger et mellomliggende skatteoppgjør.*

Etter arbeidsgruppens vurdering er det lovteknisk langt enklere å innpasse de aktuelle lovendringene som særregler i lignl. kap 9, enn å innplassere dem i lignl. kap 8. Arbeidsgruppen har derfor valgt å innpasse lovbestemmelsene i kap 9. Denne fremgangsmåten medfører også at en unngår en rekke endringer i skattebetalingsloven.

### 6.7.2 Endringskompetansen

Det følger av lignl. § 8-4 nr. 1 at *ligningskontoret* treffer alle avgjørelser under *ordinær ligning* med mindre kompetansen i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet. Bestemmelsen ble endret med virkning fra 2001. Tidligere lå avgjørelsesmyndigheten til ligningsnemnda, som i stor utstrekning delegerte sin myndighet til ligningskontoret.

Endringssaker etter lignl. kap 9 avgjøres som hovedregel av *ligningsnemnda*, jfr. lignl. § 9-8 nr. 2. Ligningsnemnda har etter lignl. § 9-8 nr. 3 *en viss adgang til å delegerer sin kompetanse til ligningskontoret*, men f.eks. ikke i saker som gjelder tilleggs-skatt etter lignl. §§ 10-2 til 10-4.



I Danmark ligger endringskompetansen til vedkommende skattekontor, kommunalt eller statlig. Den kommunale skatteankenemnda og Landsskatteretten er kun klageorganer, jfr kap 4 2 6

Arbeidsgruppen viser til resonnementet foran om at det må være enkle regler for endring av ligningen etter skatteoppgjør, og at ordningen i den nye 12-månedersperioden for ligning gjennomgående bør bli som etter lignl kap 8. På denne bakgrunn legger arbeidsgruppen til grunn at det er *ligningskontoret som skal ha kompetansen til å endre ligningen pr. 1 oktober, innenfor den nye ligningsperioden, dvs frem til neste innleveringsfrist*. Endringer som skjer senere enn dette kan gå etter dagens regler for endring i lignl kap 9. Dette vil være langt færre saker, og den tid som har gått kan også tilsis at kompetansen i utgangspunktet da kan ligge til nemnda, når ligningsloven ellers forutsetter dette som normalordning. Hvis ligningen allerede har vært endret en gang etter 1 oktober, foreslår arbeidsgruppen at eventuelt ny endring også går etter de vanlige regler for endringssaker, se nedenfor i kap 6 7 6

*Det foreslås ny lignl § 9-8 nr 4 med følgende ordlyd*

*"Ligningskontoret avgjør endringsspørsmål som tas opp etter § 9-5 nr 1 a dersom*  
*a saken gjelder skattyter som skal levere selvangivelse etter § 4-7 nr 1, og*  
*b ny ligningsavgjørelse foreligger innen ett år etter utløpet av selvangivelsesfristen "*

*Nåværende § 9-8 nr 4 blir ny nr 5*

Ut fra samme resonnement, om at reglene i utgangspunktet bør være som etter kap 8, foreslår arbeidsgruppen også at ligningskontoret kan ta sakene opp til endring uten å måtte foreta den vurderingen som lignl § 9-5 nr 7 gir anvisninger på. Dette foreslås gjennomført slik

*§ 9-5 nr 7, nytt 3 pkt*

*"Disse bestemmelser gjelder ikke der ligningskontoret tar opp spørsmål om endring i medhold av § 9-8 nr 4 "*

Denne ordlyden forutsetter § 9-8 nr 4 endret som foreslått foran

### **6.7.3 Varsel om endring**

Før skattyterens oppgaver fravikes under *ordinær ligning*, skal skattyter som hovedregel varsles og gis en passende frist for uttalelse, jfr lignl § 8-3 nr 1. Etter lignl § 8-3 nr 2 har ligningskontoret i enkelte tilfeller adgang til å unnlate å sende varsel. Dette omfatter bl a tilfeller der endringen gjelder små beløp eller det dreier seg om åpenbare feil i skattyters oppgaver, og skattyters uttalelse ikke kan antas å ha betydning for ligningen.

Det følger av lignl § 9-7 at skattyter alltid skal varsles med en passende frist for uttalelse om *endringssak*, dersom saken er tatt opp på annen måte enn ved klage fra skattyteren. Det er *ikke adgang til å unnlate varsel*, selv om skattyters eventuelle reaksjon på varselet ikke ville få betydning for sakens utfall.

Før tilleggs-skatt fastsettes, skal skattyter alltid varsles med en passende frist til å uttale seg, jfr lignl § 10-2 nr 5

I Danmark følger det av skattestyrelsesloven § 3 nr 4 at skattyter skal varsles dersom det vurderes å fravike skattyters selvangivelse, med mindre endringen fullt ut imøtekommer en anmodning fra skattyter

*Arbeidsgruppen foreslår at ligningskontoret bør ha en absolutt varslingsplikt før det gjøres endring i ligningen pr 1 oktober Dette fordi det er tale om endringer i et allerede gjennomført skatteoppgjør overfor vedkommende skattyter På dette punkt foreslås altså en annen løsning enn det som ville fulgt av ligningsloven kap 8*

Det kreves *ingen lovendring* i lignl kap 9 på dette punkt, idet lignl § 9-7 vil gjelde direkte, når ikke annet er sagt uttrykkelig

#### **6.7.4 Avgjørelsens form, underretning og begrunnelse**

For avgjørelser under *ordinær ligning* stiller lignl § 8-3 nr 5 ikke strenge krav til protokollasjon og begrunnelse Det er tilstrekkelig at det ved *påtegning* på selvangivelsen eller dokument som følger denne, eller av protokoll som føres, fremgår hvilken post som har vært fraveket, med hvilket beløp denne fravikelsen har vært foretatt mv

Skattyter skal motta *melding om skatteoppgjøret*, jfr lignl § 8-9 nr 1 Av skatteoppgjøret fremgår normalt bare selve fastsettelsen av formue og inntekt Skattyter kan imidlertid kreve *etterfølgende begrunnelse* for hvordan ligningsmyndighetene har kommet frem til ligningsresultatet, jfr lignl. § 8-9 nr 2

*I endringssak* etter lignl kap 9 stiller lignl § 3-11 nr 1 alltid krav om *skriftlig vedtak* Vedtaket skal angi de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort, med en *kort begrunnelse*

Etter lignl § 3-11 nr 2 skal ligningskontoret *sende gjenpart av vedtaket til skattyteren* med opplysning om den adgang han har til å klage på vedtaket

I Danmark gjelder det ulike krav til avgjørelsen om endring, avhengig av om skattyter har inngitt tilsvar til varselet eller ikke, jfr skattestyrelsesloven § 3 nr 4 Dersom skattyter ikke inngir tilsvar, mottar han kun et skatteoppgjør med klageorientering Inngir han derimot et tilsvar, utarbeides det et begrunnet vedtak, der skattemyndigheten tar stilling til skattyters anførsler

Arbeidsgruppen er kommet til at de svært enkle reglene i kap 8 ikke passer helt her, siden det foreligger et mellomliggende skatteoppgjør Det er samtidig viktig at endringer kan gjøres enkelt på dette stadium, jfr foran Arbeidsgruppen mener at den danske ordningen her burde gi en god løsning både for skattyterne og ligningsmyndighetene, ved at de strengere reglene om vedtaks form og underretning skal gjelde hvis skattyter har kommet med tilsvar til varselet om endring Hvis han ikke inngir tilsvar til varselet, vil han normalt akseptere endringen, og nytt skatteoppgjør kan sendes, basert på det som fremgår av varselet Dersom vedkommende likevel er uenig i endringen, vil han kunne påklage endringen, jfr nedenfor Der det legges tilleggs-skatt, bør likevel reglene om vedtak gjelde, som i dag under ordinær ligning

*Det foreslås at lignl § 3-11, ny nr 4 skal lyde*

*"Der endringssaken er avgjort av ligningskontoret i medhold av § 9-8 nr 4 og skattyter ikke har kommet med tilsvar til varsel om endring, gjelder § 8-3 nr 5 tilsvarende Hvis tilleggsatt iles, følges reglene i nr 1 til 3 "*

## **6.7.5 Klage på endringen**

### **6.7.5.1 Fristens utgangspunkt**

For avgjørelser under *ordinær ligning* regnes fristen fra *kunngjøring om utlegging av skattelisten*, jfr lignl § 9-2 nr 4

For avgjørelser i *endringssaker* regnes klagefristen fra det tidspunkt *vedtaket er kommet frem*, jfr lignl § 9-2 nr 5 og § 3-7

I Danmark regnes klagefristen fra det tidspunkt skattyter mottok avgjørelsen, jfr bl a skattestyrelsesloven § 21, nr 1

*Arbeidsgruppen foreslår at klagefristen regnes fra det tidspunkt avgjørelsen om endring er kommet frem til skattyter* Det trengs ingen endring i lignl kap 9 på dette punkt, idet løsningen følger av § 9-2 nr 5, med henvisningen til § 3-7 Der skattyter ikke har kommet med tilsvar til varselet om endring, og han derfor ikke har fått tilsendt vedtak om endringen etterpå, vil det være tidspunktet for mottatt underretning om skatteoppgjøret som danner utgangspunkt for klagefristen

### **6.7.5.2 Fristens lengde**

Arbeidsgruppen legger til grunn at klagefristen blir *3 uker som i dag*, regnet fra tidspunktet som nevnt ovenfor I brev av 30 mars 2000 har NARF og DnR foreslått at klagefristen økes fra 3 til 4 uker Arbeidsgruppen anser det imidlertid som å ligge utenfor mandatet å vurdere en annen klagefrist

### **6.7.5.3 Klageorgan**

Avgjørelser under *ordinær ligning* kan påklages til *ligningsnemnda*, jfr lignl § 9-2 nr 1 bokstav a Ligningsnemnda har en *viss adgang til å delegere sin avgjørelsesmyndighet* til ligningskontoret, jfr lignl § 9-8 nr 3 Ligningsnemndas eller ligningskontorets vedtak i klagesaken kan så påklages til overligningsnemnda, jfr lignl § 9-2 nr 1 bokstav b Dette innebærer at skattyter har to klageinstanser hvis endringen har skjedd etter kap 8

*Endringsvedtak* etter lignl kap 9 kan påklages til *overligningsnemnda*, jfr lignl § 9-2 nr 1 bokstav b Overligningsnemndas vedtak kan kun påklages til fylkesskattenemnda dersom vedtaket førte til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag, jfr lignl § 9-2 nr 1 bokstav c Det innebærer at skattyter normalt har én klageinstans hvis endringen har skjedd etter kap 9

I Danmark er det normalt to klageinstanser for fysiske personer Disse kan påklage ligningen til den kommunale skatteankenemnda og så eventuelt til Landsskatteretten For juridiske personer er det én klageinstans, ved at de kan påklage ligningen til Landsskatteretten Det vises til kap 4 2 6 foran

*Arbeidsgruppen foreslår at overligningsnemnda blir klageorgan* Dette samsvarer med dagens system, der en har to klagerunder på første skatteoppgjør, og en klagerunde på senere skatteoppgjør. Løsningen krever ingen endring i ligningsloven. Den følger direkte av § 9-2 nr. 1 bokstav b.

### **6.7.6 Kort om endring av endringsvedtak**

Drøftelsen under kap. 6.7 har hittil vært knyttet til førstegangs endring av ligningen pr. 1. oktober. Her foreslås i kap. 6.7.2 at ligningskontoret får kompetansen til å foreta endringer, såfremt endringene er foretatt før neste innleveringsfrist for selvangivelsene, dvs. innen 31. mai. Endringer av ligningen pr. 1. oktober som foretas etter dette tidspunkt, følger de vanlige regler i kap. 9, dvs. at kompetansen i utgangspunktet ligger til ligningsnemnda, men med en viss delegasjonsadgang, se lignl. § 9-8 nr. 2 og 3.

Dersom ligningen pr. 1. oktober allerede har vært endret en gang før neste innleveringsfrist, ligger det i forslaget til ny § 9-8 nr. 4 at *den neste endringen i utgangspunktet ligger til nemndene*. Arbeidsgruppen mener at det ikke skal være like kulant å foreta annen gangs endring. Når lovens hovedordning er at endringskompetansen ligger til nemndene, bør den gjøre det i tilfeller som dette. Normalt vil endringskompetansen da ligge hos overligningsnemnda, se § 9-5 nr. 3, jfr. § 9-8 nr. 1. I visse tilfeller (feil faktum e.l.) kan kompetansen ligge til ligningsnemnda, se § 9-5 nr. 1 bokstav b, jfr. § 9-8 nr. 2. Ligningsnemnda kan da også ha delegert kompetansen til ligningskontoret, se § 9-8 nr. 3.

## 6.8 Særregler for enkelte grupper?

### 6.8.1 Innledning

I kap 3 15 er redegjort for sentralskattekontorenes arbeidsområder, hvilke skattytergrupper som lignes ved disse kontorene, og noen særlige forhold som gjelder for disse kontorene i forhold til andre ligningskontorer

*Arbeidsgruppens prinsipielle syn er at også disse kontorene og de skattytere som lignes der, følger det som ellers blir den vanlige årssyklus for ligning, med mindre tungtveiende grunner tilsier noe annet*

I det følgende drøftes om det foreligger *tungtveiende grunner* som tilsier at ett eller flere av sentralskattekontorene bør ha en annen årssyklus for ligning enn det arbeidsgruppen foreslår

### 6.8.2 Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)

Som redegjort for i kap 3 15 1 har et betydelig antall av skattyterne problemer med å overholde dagens innleveringsfrist for selvangivelse (28 februar) Dette har ofte sammenheng med at selvangivelsen ikke kan ferdigstilles før regnskapene i skattyters hjemland er ferdig Innleveringsfrist 31 mai vil gi SFU's skattytere bedre tid til utfylling av selvangivelsen, noe skattyterne synes å ha et klart behov for

Ved at SFU i dag mottar mange oppgaver sent, blir någældende ligningsperiode ofte for kort til en mer grundig kontroll av oppgavene Dette har også sammenheng med at korrespondansen med skattyterne, som er hjemmehørende i utlandet, gjerne tar lang tid

Arbeidsgruppen legger til grunn at SFU har behov for en lengre ligningsperiode enn i dag, og mener at forslaget til ny årssyklus vil imøtekomme dette behovet

*Arbeidsgruppen foreslår at ny årssyklus bør gjelde for SFU og de skattyterne som lignes der*

### 6.8.3 Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)

SFS mottar selvangivelsene noe tidligere enn det de øvrige ligningskontorene normalt gjør, se kap 3 15 2 SFS ligner heller ikke PSA-skattytere Dette innebærer at SFS reelt sett har en noe lengre periode til ligning av næringsdrivende enn det vanlige ligningskontorer har

Dette kan tilså at behovet for endret årssyklus er mindre for dette kontoret

Det vil imidlertid reise *en rekke praktiske problemer hvis SFS beholder dagens ligningssyklus, mens ligningskontorene ellers får en ny syklus* For det første vil skattytere som lignes ved SFS da ha en tidligere innleveringsfrist enn 31 mai Det vil innebære at deler av skattytermassen må forholde seg til ulike innleveringsfrister fra et år til en annet, fordi de enkelte år lignes ved SFS mens de andre år lignes ved et vanlig ligningskontor Arbeidsgruppen anser det som uheldig om det skal være ulike selvangivelsesfrister for skattyterne, avhengig av hvilket kontor de for tiden lignes ved

Hvis SFS skal beholde nåværende årssyklus, må SFS også ha et senere utleggstidspunkt enn arbeidsgruppens forslag om skatteoppgjør/utlegg ca 1 oktober. Skal SFS ha omtrent samme tid til ligning som i dag, må tidspunkt for utlegg settes til 1 november eller senere.

SFS har tidligere hatt et eget tidspunkt for utlegg, men fra og med ligningsåret 2002 er det fastsatt et felles utleggstidspunkt for alle etterskuddspliktige skattytere. Dette medførte også en klar forenkling i flere sammenhenger.

Ved felles utleggstidspunkt vil RISK-beløp foreligge samtidig for alle selskaper i landet. Dette forenkler administrering og kvalitetssikring i det videre arbeidet, og informasjonen overfor VPS og andre som er interessert i foreløpige RISK-beløp. Videre vil eiendomsskattegrunnlaget for kraftverk foreligge samtidig for alle selskaper i landet. Dette forenkler informasjon videre til kommunene, og arbeidet for kommunene med budsjettforberedelsene mv. I tillegg vil ligningsverdi for aksjer i ikke børsnoterte selskaper foreligge samtidig for alle selskaper. Dette forenkler aksjeverdioppslaget, som skattefogdkontoret er avhengig av å få tidlig på grunn av arveavgift. Dessuten kan alle skatteoppgjør sorteres på samme måte og sendes ut samtidig. Dette forenkler administrasjonen og kvalitetssikringen av utsendingen. Dessuten vil da skatteoppgjørene foreligge samtidig for alle selskaper hos skatteoppkreverkontorene. Dette forenkler informasjonen til og behandlingen hos disse kontorene.

Arbeidsgruppen mener at forslaget til ny årssyklus også legger til rette for at SFS får bedre tid til ligning enn dagens syklus. Det legges bl.a. bedre til rette for at kontoret kan få utført flere grundige kontroller/bokettersyn i forbindelse med ligningsbehandlingen. Kontoret får også bedre muligheter til ulike informasjonstiltak overfor skattyterne før innlevering av selvangivelsen.

Arbeidsgruppen kan heller ikke ellers se at det foreligger tungtveiende grunner for en egen årssyklus for skattytere som lignes ved SFS.

*Arbeidsgruppen foreslår derfor at ny årssyklus bør gjelde også for SFS og de skattyterne som lignes der.*

#### **6.8.4 Oljeskattekontoret (OSK)**

Som nevnt i kap. 3.15.3 foregår ligningsmåten ved OSK delvis etter egne bestemmelser i petroleumsskatteloven. Det er særegent for OSK at kontoret ikke har ligningsmyndighet, idet myndigheten ligger til Oljeskattenemnda, som også har myndighet til å endre en foretatt ligning i første instans. Det er ingen lovfestet delegasjonsadgang fra nemnda til kontoret. Det utføres en betydelig ligningskontroll for hvert selskap. Før Oljeskattenemnda treffer avgjørelse om ligningen får den seg forelagt alle kontrollhandlinger som er utført, og all korrespondanse i saken. Denne arbeidsformen er problematisk å forene med ordningen i modell 2, som innebærer en første kontroll av oppgavene med sikte på et raskt skatteoppgjør, for deretter en mer grundig kontroll av ligningen til enkelte skattytere etter utlegg.

*På bakgrunn av dette foreslår arbeidsgruppen en avvikende ordning for OSK, der en i hovedsak beholder dagens ordning.*

Arbeidsgruppen foreslår imidlertid at skattytere som lignes ved OSK får innleveringsfrist 30 april, mot i dag 1 april. Forslaget er begrunnet i at SLN skal kunne

håndtere de skattyterne ved OSK som ønsker å levere elektronisk. Med innleveringsfrist 30. april vil mottaksdelen i SLN kunne være ferdig og klargjort med god kvalitet i noe tid før innleveringsfristen.

*Arbeidsgruppen foreslår at lignl. § 4-7 nr. 3 skal lyde*

*"Skattyter som lignes etter § 2-4 nr. 1 bokstav c skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret."*

Skattedirektoratet må fastsette et eget utleggstidspunkt for skattytere som lignes ved OSK.

Skattytere som lignes ved OSK vil etter dette heller ikke bli omfattet av de lovendringer som foreslås i kap. 6.7.

## KAPITTEL 7. LOVFORSLAG

**Utkast til endringer i Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24 :**

§ 3-11, ny nr. 4 skal lyde

*Der endringssaken er avgjort av ligningskontoret i medhold av § 9-8 nr. 4 og skattyter ikke har kommet med tilsvar til varsel om endring, gjelder § 8-3 nr 5 tilsvarende Hvis tilleggsskatt ilegges, følges reglene i nr. 1 til 3*

§ 4-7 skal lyde (endringene er markert i kursiv)\*

*1 Selvangivelse med vedlegg skal leveres innen utgangen av mai i året etter inntektsåret*

*2 Skattyter som leverer forhåndsutfyllt selvangivelse skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret*

*3 Skattyter som lignes etter § 2-4 nr 1 bokstav c skal levere selvangivelse ved vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret*

*4 Selvangivelsesfristen skal beregnes separat for ektefeller*

*5 Godtgjør noen at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, skal ligningskontoret etter skriftlig søknad gi utsetting*

*6 Regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende med utfylling av selvangivelse med vedlegg, kan søke ligningskontoret om utsettelse av leveringsfristen for en mindre andel av sine klienter Søknaden må gjelde navngitte skattytere Utsettelse på dette grunnlag kan ikke gis lenger enn til 30 juni*

*7 Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr 1 og nr 2 med inntil en måned, for grupper av skattytere og for enkelt skattyter som skal levere selvangivelse til mer enn 10 kommuner*

*8 Skattedirektoratet kan bestemme at skattyter som leverer selvangivelsen på papir, skal levere selvangivelsen tidligere enn leveringsfristen som er fastsatt i nr 1*

*9 Skattyter som skal ta fast opphold i utlandet og som ikke vil være skattepliktig her i henhold til skatteloven § 2-3 første ledd bokstavene a, b, e og f, jfr § 2-34, etter at han har forlatt landet, skal senest 4 uker før avreisen levere selvangivelse over sin formue og inntekt og kreve forhåndsligning Midlertidig opphold her i landet medfører ikke slik plikt, men skattyter som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, kan sende selvangivelse og kreve forhåndsligning*

*10 Før et bo sluttes eller selskap eller annen skattepliktig innretning oppløses, skal det leveres selvangivelse og kreves forhåndsligning*

[\* Endringene innebærer at nåværende nr 3 blir nr 4, at nåværende nr 4 blir nr 5, at nåværende nr 6 blir ny nr 9 og at nåværende nr 7 blir ny nr. 10 ]



§ 9-5 nr 7, nytt 3 punktum skal lyde

*Disse bestemmelser gjelder ikke der ligningskontoret tar opp spørsmål om endring i medhold av § 9-8 nr 4*

§ 9-8 nr 4 skal lyde

*Ligningskontoret avgjør endringsspørsmål som tas opp etter § 9-5 nr 1 a dersom*

*a saken gjelder skattyter som skal levere selvangivelse etter § 4-7 nr 1, og*

*b ny ligningsavgjørelse foreligger innen ett år etter utløpet av selvangivelsesfristen*

*Nåværende § 9-8 nr 4 blir ny nr 5*

§ 10 – 1 nr 2, nytt 2 punktum skal lyde

*For skattytere som skal levere selvangivelse med vedlegg innen fristen i § 4-7 nr 1 og nr 3, jfr nr 8, skal avgiften ikke settes lavere enn kr. 300 pr dag*

XX

Arbeidsgruppen har ikke vurdert nærmere eventuelle justeringsbehov i andre lovttekster som konsekvens av lovforslagene foran

# VEDLEGG A : RAMMEAVTALEN INNGÅTT MED REVISORER OG REGNSKAPSFØRERE

## VEDRØRENDE FRISTER FOR INNLEVERING AV SELVANGIVELSE MV. FOR INNTEKTSÅRET 2001

### 1. Bakgrunn og intensjon

Etter ligningsloven § 4-7 skal selvangivelse mv for næringsdrivende skattytere leveres ligningskontoret innen utgangen av februar året etter inntektsåret. Utsettelse av fristen for å levere selvangivelse kan gis etter skriftlig søknad fra den enkelte skattyter.

Skattedirektoratet og de inviterte regnskaps- og revisjonsforeningene ser det som hensiktsmessig at det gis anledning til puljevis innlevering for næringsdrivende skattytere som får selvangivelse mv utarbeidet av revisor eller regnskapsfører.

Partene har derfor inngått denne rammeavtale. Rammeavtalen omfatter ikke Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

### 2. Rammeavtalens innhold

Regnskapsfører/revisor skal levere selvangivelsene fortløpende innenfor de angitte puljefristene. Det skal leveres selvangivelser hver uke innenfor de angitte puljefristene. Ved fristenes utløp skal regnskapsfører/revisor minst ha levert et antall selvangivelser som beskrevet i tabellen nedenfor.

#### 2.1. Selvangivelser på papir

Under forutsetning av at de vilkår som er beskrevet i rammeavtalens punkt 3 oppfylles, skal ligningskontorene gi adgang til puljevis innlevering av selvangivelser på papir som for den enkelte regnskapsfører/revisor minst gir utsettelse som beskrevet nedenfor. Det må oppgis hvor stor andel av regnskapsførers/revisors totale portefølje som skal leveres på papir.

##### Forskuddspliktige

Innlevering innen torsdag 28 februar 2002	15%
Innlevering innen fredag 5 april 2002	40%
Innlevering innen onsdag 8 mai 2002	30%
Innlevering innen fredag 31 mai 2002	15%

##### Etterskuddspliktige

Innlevering innen torsdag 28 februar 2002	10%
Innlevering innen fredag 5 april 2002	40%
Innlevering innen onsdag 8 mai 2002	30%
Innlevering innen fredag 31 mai 2002	20%

##### Deitakerliknede selskaper

Innlevering innen torsdag 28 februar 2002	10%
Innlevering innen fredag 5 april 2002	90%
Innlevering innen onsdag 8 mai 2002	0%
Innlevering innen fredag 31 mai 2002	0%

## 2.2. Elektroniske selvangivelser

Under forutsetning av at de vilkår som er beskrevet i rammeavtalens punkt 3 oppfylles, skal likningskontorene gi adgang til puljevis innlevering av selvangivelser som skal leveres elektronisk som for den enkelte regnskapsfører/revisor minst gir utsettelse som beskrevet nedenfor. Det må oppgis hvor stor andel av regnskapsførers/revisors totale portefølje som skal leveres elektronisk.

Innlevering innen torsdag 28 februar 2002 0%

Innlevering innen onsdag 8 mai 2002 50%

Innlevering innen fredag 31 mai 2002 50%

Avtalepartene er enige om å bestrebe seg på å gjøre andelen av selvangivelser som leveres elektronisk så stor som mulig.

## 3. Rammeavtalens forutsetninger

Rammeavtalen forutsetter at den enkelte revisor/regnskapsfører inngår egen særskilt avtale om puljevis innlevering med den enkelte skattyters likningskontor (evt fylkesskattekontor). Selvangivelse skal leveres til den enkelte skattyters likningskontor. Avtale om puljevis innlevering kan bare inngås av den som skal utarbeide og levere skattyters selvangivelse. Avtale som nevnt kan bare inngås av regnskaps-/revisjonsforetak (enmannsforetak eller selskap).

Likningskontoret og den enkelte regnskapsfører/revisor må i avtalen komme frem til en hensiktsmessig fordeling av skattyterne innenfor de enkelte puljer.

Av hensyn til likningskontorets prioriteringer og fremdrift i likningsarbeidet kan likningskontoret stille vilkår om at nærmere bestemte skattytere/eller skattytere i nærmere bestemte bransjer skal inngå i en bestemt pulje. Likningskontoret skal i så fall hensynta regnskapsfaglige vurderinger så langt det lar seg gjøre. Likningskontoret kan ikke stille vilkår om innlevering i person- eller foretaksnummerrekkefølge.

Likningskontoret kan stille vilkår om at regnskapsfører/revisor skal benytte et eget søknads- og oppfølgingsskjema som er tilgjengelig på skatteetatens internettsider ([www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)).

Hver pulje skal, så langt det er mulig, gjenspeile et gjennomsnitt av regnskapsfører/revisors samlede portefølje. Er det i inntektsåret foretatt realisasjon av andeler i et deltakerliknet selskap og kjøper eller selger er bosatt i en annen kommune enn selskapets kontorkommune, kan likningskontoret likevel alltid stille vilkår om at selvangivelse mv. fra selger eller kjøper skal innleveres senest 8 mai 2002.

Av hensyn til likningskontorenes mulighet for effektiv kontroll av alle skattytere, er det enighet om at samme skattyter ikke skal inngå i siste delpulje flere år på rad.

Det er enighet om at det bare kan søkes om individuelle utsettelse i forhold til tidsplanen dersom det foreligger spesielle forhold. Dette må i så fall forklares og dokumenteres.

I de tilfeller der revisor/regnskapsfører ikke overholder avtalt tidsplan og/eller andre forutsetninger i denne avtalen, må vedkommende likningskontor vurdere om

vedkommende revisor/regnskapsfører får delta i ordningen senere år. Dette må også vurderes dersom det søkes om ytterligere forlengelse utover fastsatte frister, jfr pkt 2. Partene er imidlertid inneforstått med at revisor/regnskapsfører er avhengig av sine klienter for å kunne oppfylle avtalen. Hvis avtalen ikke kan oppfylles fordi klienten har sendt inn selvangivelse selv eller fordi det har oppstått uventede problemer med å få inn tilstrekkelige opplysninger fra klienten, skal det gis opplysninger om dette i eget notat ved innsendelse av delpuljene. For etterfølgende år bør revisor/regnskapsfører selv vurdere om klienten skal omfattes av avtalen.

#### **4. Bortfall av rammeavtalen**

Oppnås det ikke enighet vedrørende fordeling av skattyterne i den enkelte pulje, kan regnskapsfører/revisor kreve at spørsmål bringes inn for fylkesskattekontoret. Oppnås det heller ikke her enighet, er forutsetningene for puljevis innlevering etter denne rammeavtale ikke tilstede. Innlevering vil da måtte skje i henhold til den leveringsplan det enkelte ligningskontor fastsetter med grunnlag i ligningslovens bestemmelser.

Denne rammeavtale er utferdiget og undertegnet i 4 - fire - originaleksemplarer.

2001

For Norges Autoriserte Regnskapsførers forening

2001

For Den Norske Revisorforening

2001

For Landslaget for Regnskapskonsulenter

2001

For Skattedirektoratet

# VEDLEGG B : SKATTEBETALINGSORDNINGEN FOR NÆRINGSDRIVENDE SKATTYTERE

## 1 Oversikt

Skattebetalingsloven inneholder reglene om innbetaling av de skatter av formue og inntekt til stat, fylkeskommune og kommune som etter den almennelige skattelovgivning skal fastsettes ved ligning etter utgangen av inntektsåret, jfr sktbl § 3

a) De som skal betale slik skatt, er i skattebetalingsordningen delt i 2 grupper

- *forskuddspliktige*, dvs de som plikter å betale forskudd på skatt i det kalenderåret som blir å legge til grunn ved inntektshigningen
- *etterskuddspliktige*, dvs de som skal betale skatten i året etter inntektsåret, dels før ligningen er foretatt (forhåndsskatt) og dels etter at ligningen er foretatt (resterende skatt)

Forskuddsskatt, restskatt, skatt fra etterskuddspliktige skattytere og utlignet skatt skal innbetales til skatteoppkreveren i den kommunen skatten er skrevet ut for

Skatt som nevnt ovenfor skal innbetales til fastsatt tid og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, selv om utskrivningen eller ligningsansettelsene er påklaget, står under prøving ved overordnet instans eller er brakt inn for domstolene

Skattebetalingssystemet opererer ikke med løpedager

## 2 Forskuddspliktige skattytere

### 2.1 Innledning

Personlige skattytere skal betale forskudd på skatt i det kalenderåret inntekten opptjenes. Året etter skal det foretas ligning på vanlig måte i samsvar med bestemmelsene i de almennelige skattelover

Forskudd på skatt betales ved at det foretas *forskuddstrekk* etter reglene i sktbl kap II, eller ved innbetaling av *forskuddsskatt* etter reglene i kap III

Eksempler på ytelser det skal foretas forskuddstrekk i er lønnsinntekter, trygdeytelser og pensjoner. Det er arbeidsgiveren (eller den som utbetaler ytelsen) som har ansvaret for å foreta og innbetale skattetrekket. Skattetrekket foretas i henhold til skattyters skattekort

*Den følgende fremstillingen vil kun omhandle skattebetalingsordningen i forhold til næringsdrivende skattytere, dvs ordningen med forskuddsskatt*

## 2.2 Forskuddsskatt

### 2.2.1 Hvem som skal betale forskuddsskatt

I sktbl kap III behandles forskudd på skatt som skattyteren selv skal betale til skatteoppkreveren, såkalt "forskuddsskatt". Dette i motsetning til forskuddstrekk, som arbeidsgiveren som nevnt har ansvaret for å trekke og innbetale.

Forskuddsskatt skal svares av inntekt og formue som det ikke blir foretatt forskuddstrekk i, jfr § 13.

### 2.2.2 Forskuddsutskrivingen

Forskuddsskatt utskrives i alminnelighet før inntektsårets begynnelse på grunnlag av formuen og inntekten ved siste ligning, jfr sktbl § 14 nr 1. Det vanlige grunnlaget for utskriving av forskuddsskatt er således ligningen for det inntektsåret som ligger 2 år forut for det år forskuddsskatten gjelder.

Med uttrykket "ved siste ligning" antas ment ligningsresultatet ved siste ligning, slik det foreligger på det tidspunkt forskuddsutskrivingen finner sted. Blir ligningen senere endret, kan dette være grunnlag for å sette ned forskuddsskatten i løpet av inntektsåret i henhold til sktbl § 18 nr 2.

I stedet for at grunnlaget fra siste ligning benyttes, kan ligningskontoret i forbindelse med behandling av endring av skattekort/forskuddsskatt fastsette særskilte grunnlag for forskuddsutskrivingen to år frem i tid.

En stor andel av de skattyterne som skal betale forskuddsskatt er samtidig lønnsinntakere, de driver for eksempel med mindre næringsvirksomhet ved siden av annen jobb. Mindre forskuddsskattepliktige ytelser kan i så fall innarbeides i skattyters eventuelle forskuddstrekk isteden for at det utskrives særskilt forskuddsskatt.

Forskuddsskatt utskrives av ligningssjefen for den kommune hvor den skattepliktige anses bosatt etter skatteloven § 3-1 eller hvor den skattepliktige etter reglene for øvrig i skatteloven § 3-4 skal ilignes skatt, jfr sktbl § 18 nr 1.

Skattemanntallet for forskuddspliktige etableres 1 november i året før inntektsåret, og bygger på opplysninger om bostedskommune i folkeregisteret pr denne dato.

I henhold til sktbl § 19 skal skattyter ha melding om utskrevet forskuddsskatt. Slik melding gis i form av en forskuddsskatteseddel.

Ved hovedutskrivingen i desember blir opplysninger om forskuddsskatt gitt på skattekortet. Ved ev senere endringer av forskuddsskatten blir forskuddsskatteseddel sendt ut fra skatteoppkreverens datasentral, som har opplysninger om hva som er innbetalt og som dermed kan fastsette korrekte terminbeløp.

I god tid før hvert forfall av forskuddsskatt vil skatteoppkreverens datasentral sende ut innbetalingskort for forskuddsskatt.

Skattekort og opplysning om forskuddsskatt sendes ut i tiden 15 -24 desember. Arbeidsgivere som skal ha skattekortopplysninger overført maskinelt, må også ha disse før jul for å kunne foreta korrekt forskuddstrekk i januar

For å kunne overholde disse fristene må grunnlagene for forskuddsutskrivningen være klare i midten av oktober

### **2.2.3 Forfall av forskuddsskatt**

Forskuddskatten forfaller til betaling i 4 like store terminer 15 mars, 15 mai, 15 september og 15 november i inntektsåret

Innbetaling kan ikke kreves før det er gått 3 uker fra den dag da melding om forskuddsskatten ble sendt den skattepliktige

Forskuddsskatten innbetales til skatteoppkreveren

## **2.3 Avregning av forskuddsskatt**

Når ligningsansettelsene er foretatt og skattene er regnet ut, skal skatteoppkreveren for hver enkelt forskuddspliktig avregne forskuddet i den utlignede skatt, jfr sktbl § 22 I praksis skjer dette i samarbeid med Skattedirektoratets dataavdeling, hvor avregningen kjøres maskinelt

Dersom en forskuddspliktig skattyter er skattepliktig i mer enn én kommune, skal det likevel bare foretas avregning i bostedskommunen

For skattytere som skal betale forskuddsskatt, er det etter sktbl § 22 som hovedregel den utskrevne forskuddsskatt som skal avregnes i den utlignede skatt Dette gjelder uten hensyn til om forskuddsskatten er betalt eller ikke når avregningen foretas

Ubetalt forskuddsskatt innkreves som særskilte krav, og forsinkelsesrenter skal beregnes fra de opprinnelige forfall

Ved avregningen skal skattyteren krediteres eventuelt tilleggsforskudd som er betalt innen 30 april i ligningsåret

### **2.3.1 Restskatt**

Når skatten ved ligningen utgjør et større beløp enn den forskuddsskatt som skal godskrives den skattepliktige, blir det manglende å innbetale som restskatt, jfr sktbl § 23 nr 1 Restskatten fremkommer altså som et resultat av avregningen

Restskatten forfaller til betaling 3 uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort

Er restskatten minst kr 1 000, forfaller den til betaling i to like store terminer Første termin forfaller 3 uker etter at utlegging av skattelisten er kunngjort Annen termin forfaller 5 uker senere

Sent utlegg vil kunne medføre at 2 termin restskatt først forfaller til betaling i året etter ligningsåret Dette vil medføre en likviditetsforskyvning fra et år til et annet, siden utbetaling av tilgode skatt skal foretas straks etter utlegg, altså i ligningsåret

Når det gjelder betalings- og innkrevningsmessige synspunkter på for sent forfall, vises til det som er sagt under pkt 3 4 1 om resterende skatt

### **2.3.2 Tilgodebeløp**

Av sktbl § 24 følger at dersom utskrevet forskuddsskatt (sammen med eventuelt foretatt forskuddstrekk) ved avregningen viser seg å være større enn utlignet skatt, blir den overskytende del av skatten å frafalle

Er den del av forskuddskatten som blir å frafalle helt eller delvis betalt, skal beløpet betales tilbake til den skattepliktige

Etter avregning skal skatteoppkreveren straks utbetale tilgodebeløp til skattyter  
Tilbakebetaling av skatt skjer regelmessig før restskatten innbetales

### **2.3.3 Rentetillegg**

Restskatt tillegges renter etter flat sats Nærmere regler er fastsatt av departementet

### **2.3.4 Rentegodtgjørelse**

Skattepliktig som får tilgodebeløp ved avregningen har krav på rentegodtgjørelse etter flat sats Nærmere regler er fastsatt av departementet

### **2.3.5 Venterente**

Skjer tilbakebetaling av tilgodebeløp senere enn 6 uker etter at utlegging av skatteliste for den ordinære ligning er kunngjort, har skattyteren krav på ytterligere renter av hele det tilbakebetalte skattebeløp, såkalt "venterente"

## **2.4 Endrings saker**

Blir den skatten som er utlignet på skattyteren endret etter ligningsloven kap 9, skal skatteoppkreveren foreta ny avregning, jfr sktbl § 25

Ny avregning skal foretas enten utlignet skatt endres ved eller uten klage, og uten hensyn til hvor lenge etter inntektsåret ligningen endres

Ny avregning er en fullstendig avregning, dvs at den tidligere avregningen skal ses helt bort fra Ved ny avregning skal skattyter alltid ha ny avregningsoppgave og i tilfelle nytt avregningsoppgjør

Ved ny avregning foretas også ny renteberegning



### 3 Etterskuddspliktige skattytere

#### 3.1 Hvem som er etterskuddspliktig

Sktbl § 2 inneholder en oppstilling over hvem som er frittatt for å betale forskuddsskatt og for å bli underlagt forskuddstrekk. Disse nærmere angitte gruppene skattytere skal ikke være forskuddspliktige, men etterskuddspliktige skattytere. Aksjeselskapene er en sentral gruppe her.

#### 3.2 Betaling av etterskuddsskatt

Etterskuddspliktige skattytere skal betale forskudd på skatt (forhåndsskatt) i året etter inntektsåret, men før ligningen er foretatt.

Når ligningsansettelsene er foretatt og skattene regnet ut, skal skatteoppkreveren for hver enkelt etterskuddspliktig avregne (avstemme) forhåndsskatten i den utlignede skatt. Er den utlignede skatt større enn forhåndsskatten, skal det innbetales en resterende skatt.

Bestemmelsene om utskriving, innbetaling og avstemming av etterskuddsskatt er samlet i sktbl § 27.

#### 3.3 Utskriving av forhåndsskatt

Forhåndsskatt skrives ut for hver enkelt av kommunene den etterskuddspliktige skal svare skatt til.

Melding om utskrevet forhåndsskatt gis på forhåndsskatteseddel.

Forhåndsskatteseddelen inneholder bl.a. opplysninger om forhåndsskattens størrelse (hver termin) og forfallstider.

Forhåndsskatt kan innen 30. april i ligningsåret innbetales med et høyere beløp enn det som er utskrevet, når den utskrevne skatten anses utilstrekkelig til å dekke to tredjedeler av den skatt som vil bli utlignet.

Ligningssjefen skriver ut en forhåndsskatt som skal betales i to terminer, 15. februar og 15. april. Hver av terminene settes som hovedregel lik en tredjedel av den utlignede skatt ved siste ligning. Mens forskuddsskatt skal fastsettes til forventet skatt, er forhåndsskatten direkte knyttet til siste ligning.

Innbetaling av forhåndsskatt kan ikke kreves før det har gått tre uker fra den dag da melding om skatten blir sendt den etterskuddspliktige, jfr sktbl § 27 nr. 10 annet ledd. Dette innebærer at forhåndsskattesedlene bør sendes ut senest 20. januar, for å være skattyter i hende senest tre uker før første forfall, 15. februar.

Hvis ligningsresultatene foreligger svært sent i ligningsåret, kan dette skape problemer i forhold til fristen som nevnt for å sende ut forhåndsskattesedlene.

### 3.4 Avstemming av etterskuddspliktige

#### 3.4.1 Fastsetting og betaling av resterende skatt

Når ligningen er foretatt, fastsettes resterende skatt til differansen mellom utlignet skatt og utskrevet forhåndsskatt. Er det innen 30. april innbetalt et høyere beløp enn den utskrevne forhåndsskatt, legges det innbetalte beløp til grunn ved beregningen.

Resterende skatt forfaller til betaling tre uker etter at utleggningen av skattelisten er kunngjort.

Ut fra innkrevingsmessige hensyn, er det ønskelig at forfall av resterende skatt finner sted så tidlig som mulig. Dette er skatt på inntekt som er opptjent året før, og det er viktig at innkrevingsmyndighetene kommer på banen på et tidlig tidspunkt for eventuelt å sikre kravene.

#### 3.4.2 Tilgodebeløp

Dersom utskrevet eller innbetalt forhåndsskatt er større enn utlignet skatt, skal overskytende del av den utskrevne forhåndsskatt frafalles. Den del av det frafalte beløp som er innbetalt, skal skatteoppkreveren betale tilbake til den skattepliktige.

#### 3.4.3 Rentetillegg

Dersom resterende skatt overstiger en tredjedel av utlignet skatt skal skattyter svare rente av differansen.

Resterende skatt tillegges 3 % rente av den delen av skatten som overstiger en tredjedel av utlignet skatt.

Rentebeløpet forfaller til betaling sammen med resterende skatt.

#### 3.4.4 Rentegodtgjørelse

Er den innbetalte forhåndsskatt større enn to tredjedeler av utlignet skatt, har den skattepliktige krav på rentegodtgjørelse.

Rentegodtgjørelsen er på 1 % av det innbetalte beløp som overstiger to tredjedeler av utlignet skatt.

Det ligger ikke noen stimulans i renteregimet for de etterskuddspliktige til å unngå resterende skatt, slik at de ville ønske å innbetale skatten i sin helhet før ligning/utlegg. Det påløper ikke noe generelt rentetillegg på resterende skatt, bare på den delen som overstiger en tredjedel av utlignet skatt. I tillegg kommer at det kun ytes 1 % rente på det som er innbetalt som forhåndsskatt og som overstiger to tredjedeler av utlignet skatt.

#### 3.4.5 Venterente

I tilfeller som nevnt i kap. 3.4.2 ovenfor, skal det betales venterente når tilbakebetaling skjer senere enn 6 uker etter at utleggningen av skattelisten er kunngjort.

### 3.5 Endringssaker

Blir utlignet skatt endret etter ligningsloven kap 9, skal skatteoppkreveren foreta nye beregninger av resterende skatt, rentetillegg mv (ny avstemming), jfr sktbl § 27 nr 10 siste ledd

## 4 Fordeling av innbetalt skatt

I sktbl kap VIII gis regler om fordelingen til skattekreditorene av innbetalt skatt. Fordelingen er en konsekvens av den fellesinnkrevningen som er etablert ved sktbl, jfr § 3 bokstav a. Forskrift av 3. desember 1997 nr 1386 regulerer gjennomføringen av fordeling av betalt skatt, trygdeavgift, renter og innfordringsutgifter.

Innbetalt skatt fra forskuddspliktige skattytere for et inntektsår blir å fordele mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen, skatt til kommunen og avgift til folketrygden for vedkommende inntektsår på forskuddspliktige skattytere.

Selv om skatt fra ordinære etterskuddspliktige nå går 100% til staten, foretas fortsatt en fordeling av naturressursskatten. Naturressursskatten skal fordeles til fylkeskommunen og kommunen.

Til bruk ved fordelingen beregnes fordelingstall, dvs den prosentvise andel som skatten til den enkelte skattekreditor utgjør av samlet utlignet skatt i kommunen. Summen av fordelingstallene utgjør således 100. Fordelingstall beregnes for hver kommune.

Skattedirektoratet beregner foreløpige fordelingstall i begynnelsen av inntektsåret. De foreløpige fordelingstallene benyttes ved fordelingen av de løpende skatteinnbetalingene i kommunen, som foretas ved hvert månedsoppgjør for skatt.

Månedsoppgjøret skjer ved at skatteoppkreveren foretar fordeling av innbetalingene siden forrige månedsoppgjør til staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden.

Når ligningen er ferdig i første instans beregnes korrigerede fordelingstall basert på ligningsresultatet (vanligvis i november i året etter inntektsåret). På grunnlag av disse tallene foretas ved første månedsoppgjør en korrigerende av de tidligere foreløpige fordelinger.

Endelige fordelingstall beregnes når to år er gått etter utgangen av inntektsåret, på grunnlag av ligningsresultatet med de endringer som til da er foretatt. Ved første månedsoppgjør foretas så det endelige fordelingsoppgjøret. Unntaksvis kan de endelige fordelingstallene senere endres. Det må da foretas korrigerende av det opprinnelige endelige fordelingsoppgjør.

## VEDLEGG C : OVERSIKT OVER SENTRALE DATOER PÅ SKATTEBETALINGSOMRÅDET MV.

### Januar

- 04.01 SKD lager nytt manntall for etterskuddspliktige skattytere (Dette er avhengig av at skatteberegning er ferdig )
- 04 01 SKD utskraver forhåndskatt (Dette er avhengig av at skatteberegning er ferdig )
- 04 01 Utsending av selvangivelse til etterskuddspliktige (Dette er avhengig av at skatteberegning er ferdig )
- 07 01 RISK-utplukk (Skatteberegning må være ferdig. Man bør helst få med en klagekjøring også. Fra utlegg er det 3 ukers klagefrist. I tillegg må det påregnes 1 uke til håndtering av klager. Dette innebærer at man trenger 4 uker fra utlegg til RISK-utplukk )
- 10 01 Manntall til DSB (Datastøttet SelvangivelsesBehandling) (Avhengig av innsending av DSB. Også avhengig av at alle forskuddspliktige er skatteberegnet. Alle grupper deles inn, og det fastsettes hvem som er næringsdrivende )
- 15 01 Utsending av selvangivelse til forskuddspliktige næringsdrivende
- 15 01 Arbeidsgiver plikter å sende skatteoppkreveren terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift, som viser forskuddstrekk og beregning av arbeidsgiveravgift i de foregående 2 måneder
- 15 01 Arbeidsgiver plikter å innbetale til skatteoppkreveren skattetrekk og arbeidsgiveravgift i samsvar med terminoppgaven
- 20 01 Forhåndsskattesedler bør være utsendt (Før disse kan sendes ut må det være foretatt skatteberegning for hver enkelt kommune )

### Februar

- 04 02 Endelig RISK / RISK til VPS (Avhengig av RISK-utplukk. Også avhengig av at skatteberegning er ferdig )
- 15 02 Forfall på innbetaling av forhåndsskatt (Forhåndsskatteseddel må være sendt skattyter senest 3 uker før forfall )
- 28 02 Frist for levering av selvangivelse for forskudds- og etterskuddspliktige næringsdrivende

xx 02 SKD beregner foreløpige fordelingstall for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere (Disse er basert på skatteberegning i fjoråret )

### **Mars**

xx 03 SKD beregner endelige fordelingstall for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere

08 03 Arbeidsgiver skal sende terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 03 Arbeidsgiver skal innbetale skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 03 Forfall på innbetaling av forskuddsskatt

13 -20 03 PSA-kjøring

### **April**

15 04 Forfall på innbetaling av forhåndsskatt

30 04 Frist for å levere PSA

30 04 1 Frist for å betale tilleggsforskudd eller ekstra innbetaling av forhåndsskatt

### **Mai**

08 05 1 Arbeidsgiver skal sende terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 05 Arbeidsgiver skal innbetale skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 05 Forfall på innbetaling av forskuddsskatt

15 05 PSA klarsignal for kommunekassererne

24 05 PSA klarsignal for ligningskontorene

25 05-12 06 PSA skatteberegning

**Juni**

25 05-12 06            PSA skatteberegning

Ca 25 06                Utlegg PSA-skattytere

**Juli**

08 07                    Arbeidsgiver skal sende terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 07                    Arbeidsgiver skal innbetale skattetrekk og arbeidsgiveravgift

**August**

15 08                    Første endringsrunde PSA

20 08                    Forfall restskatt for de som omfattes av juni-utlegget

**September**

08 09                    Arbeidsgiver skal sende terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 09                    Arbeidsgiver skal innbetale skattetrekk og arbeidsgiveravgift

19 09                    Klarsignal forskuddspliktige (Må skje senest 3 uker før utlegg)

20 -30 09                Skatteberegning forskuddspliktige

24 09                    Andre forfall restskatt for de med juni-utlegg som skal betale kr 1000 eller mer

**Oktober**

Uke 40                    Utsending av kontobrev

10 10                    Utlegg forskuddspliktige

16 10                    Klarsignal etterskuddspliktige (Skjer nå 2 uker før utlegg )

12 -22 10                Skatteberegning etterskuddspliktige

Medio 10                Grunnlaget for forskuddsutskrivingen bør være klar

Uke 43                      Innsending av DSB (Skal være grunnlag for forskuddsutskrivningen Dersom skattyter skal få skattekort 15 - 24 12 må innsending av DSB skje til dette tidspunkt )

### November

01 11                      Utlegg etterskuddspliktige skattytere

01 11                      Etablering av skattemanntall for forskuddspliktige (Avhengig av å få manntallet på plass for å kunne starte forskuddsutskrivningen )

08 11                      Arbeidsgiver skal sende terminoppgave for skattetrekk og arbeidsgiveravgift

15 11                      Arbeidsgiver skal innbetale skattetrekk og arbeidsgiveravgift

xx 11                      SKD beregner korrigerede fordelingsstall for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere (Dette er avhengig av at skatteberegning er foretatt )

27 11-10 12              Forskuddsutskrivning (Avhengig av innsending av DSB og at det er foretatt skatteberegning )

### Desember

27 11-10.12              Forskuddsutskrivning

15 -24 12                Utsending av skattekort