

## **Høringsnotat – Ligning av ektefeller, foreldre og barn**

## *1. Innledning*

Erfaringer knyttet til forenklet og forhåndsutfylt selvangivelse har vist at enkelte bestemmelser i skatteloven om ligning av ektefeller, foreldre og barn gjør det unødvendig komplisert og ressurskrevende å gjennomføre maskinell ligning. Når det gjelder forhåndsutfylt selvangivelse, må ligningsmyndighetene fremlegge forslag til ligning og fordeling mellom skattytere som sambeskattes. Disse forslagene må ofte endres ved den endelige ligningen. Både for skattyterne og for ligningsmyndighetene er det fordelaktig at et mest mulig riktig resultat blir presentert ved forhåndsutfyllingen av selvangivelsen. Generelt er det ønskelig med et regelverk som gir bedre samsvar mellom forskuddsutskrivingen og den endelige ligningen.

Et hovedproblem i denne sammenheng er at ulike bestemmelser forutsetter at ektefellers formue og barns formue og inntekt skal plasseres hos en bestemt av ektefellene/foreldrene. Fordelingen skjer på grunnlag av hvem av ektefellene som har høyest personinntekt eller høyest alminnelig inntekt. Det faktum som ligger til grunn for å kunne finne hvem av foreldrene som har høyest inntekt, vil ofte være uklart før ligningen er ferdig behandlet. Det virker også kompliserende at særkullsbarns formue og inntekt skal fordeles etter særlige regler, i og med at ligningsmyndighetene ofte ikke har tilstrekkelig informasjon om hvem av barna som er særkullsbarn.

Departementet foreslår på denne bakgrunn flere endringer i skatteloven for å gjøre ligningsbehandlingen av sambeskattede skattytere mer rasjonell.

## *2. Oversikt over endringsforslag*

Det foreslås endringer i følgende bestemmelser i skatteloven:

- a) Det foreslås visse redaksjonelle endringer i skatteloven § 2-11 første og annet ledd.
- b) Bestemmelsen i skatteloven § 2-11 fjerde ledd foreslås opphevet. Etter denne bestemmelsen skal formuen ligned hos den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt, når ektefellene ligned særskilt. En opphevelse av denne bestemmelsen vil ikke innebære noen materiell regelendring, i og med at ektefellers formue alltid blir ligned under ett. Dette følger av hovedregelen i § 2-10. Den felles beregnede formuesskatten fordeles fremdeles likevel etter størrelsen på formuen i hver ektefelles selvangivelse. Særskilt ligning etter § 2-11 gjelder bare ektefellenes inntekter. Det tydeliggjøres i bestemmelsen når fjerde ledd om plassering av den felles formuesligningen tas ut.
- c) Det foreslås en mindre endring i skatteloven § 2-13 første ledd for å klargjøre at bestemmelsen innebærer en obligatorisk fordeling av skatt mellom ektefeller.
- d) Skatteloven § 2-13 annet, fjerde, femte og sjette ledd foreslås opphevet. Begrunnelsen er at bestemmelsene er overflødige fordi ektefeller leverer hver sin selvangivelse.
- e) Skatteloven § 2-13 tredje ledd om barns inntekt og formue ved fordeling av skatt mellom ektefeller foreslås opphevet. En opphevelse av bestemmelsen vil innebære at den fordelingen av barns formue og inntekt som er lagt til grunn ved ligningen, også vil være avgjørende for hvem av ektefellene som er ansvarlig for skatten.

f) Bestemmelsen i skatteloven § 2-14 annet ledd om overføring av formue eller rett til inntekt fra foreldre til ugift barn under 20 år, foreslås opphevet.

g) Skatteloven § 2-14 tredje ledd om ligning av barns formue og inntekt foreslås endret. Etter bestemmelsen skal barns formue og inntekt som hovedregel lignes hos den av foreldrene som har høyest inntekt. Endringsforslaget går ut på at fordelingen skjer med en halvpart hos hver av foreldrene.

h) Skatteloven § 6-48 om foreldrefradrag foreslås endret. Etter denne bestemmelsen skal fradrag som hovedregel først gis i den høyeste av foreldrenes inntekt. Bestemmelsen foreslås endret, slik at fradrag som hovedregel skal gis med en halvpart i hver av foreldrenes inntekt. Skattevirkningen av fradraget er 28 prosent uansett dette.

### *3. Særskilt ligning av ektefellers inntekt - formue*

Skatteloven § 2-11 regulerer særskilt ligning av ektefeller. Etter bestemmelsens fjerde ledd skal ektefellers samlede formue ved særskilt ligning lignes hos den ektefellen som har høyest alminnelig inntekt. Bestemmelsen har ingen praktisk betydning fordi ektefellene alltid lignes under ett for deres samlede formue, jf. skatteloven § 2-10.

Departementet foreslår derfor at § 2-11 fjerde ledd oppheves. Opphevelsen innebærer en lovteknisk forenkling og gir et mer oversiktlig regelverk. Det vil fremgå mer direkte av regelverket at ektefellers formue alltid skal lignes under ett, med fordeling av skatt på formuen etter skatteloven § 2-13. Det vil si at skatten fordeles etter den nettoformuen hver av ektefellene har oppgitt i sin selvangivelse.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 2-11 fjerde ledd.

### *4. Overføring av formue eller rett til inntekt til ugift barn under 20 år*

Skatteloven § 2-14 annet ledd har følgende ordlyd: "Har noen av foreldrene overført til barnet formue eller rett til å oppebære inntekt, skal overført formue med avkastning og overført inntekt lignes under ett med foreldrenes formue og inntekt når barnet er ugift og ikke er fylt 20 år ved utløpet av inntektsåret". Formålet med bestemmelsen er å verne mot formues- og inntektsspredning i familien, med sikte på å redusere skatten.

Ligningsmyndighetene er ofte avhengig av at skattyter selv gir opplysninger om slike overføringer i selvangivelsen, dersom opplysningene skal legges til grunn ved ligningen. Bestemmelsen gjelder i tillegg kun frem til barnet fyller 20 år eller gifter seg. Det er videre bare i de tilfellene overføringen skjer fra foreldrene bestemmelsen kan anvendes. Overføringer fra andre, som besteforeldre rammes ikke. Problemstillingen med skattereduksjon gjennom inntektsspredning er mindre aktuell i og med at kapitalinntekter nå skattlegges med flat sats. Etter departementets vurdering er det også et poeng at barnet ikke lenger bør skattlegges med foreldrene når det har nådd myndig alder.

Departementet foreslår at bestemmelsen oppheves.

Frem til utløpet av det året barnet fyller 16 år vil barnet fremdeles lignes under ett med foreldrene, jf. skatteloven § 2-14 første ledd. Ved en opphevelse av bestemmelsen i § 2-14 annet ledd, vil det være mulig for foreldre å overføre formue eller rett til inntekt til sine barn med skattemessig virkning, fra det året barnet fyller 17 år.

Endringen vil ha liten eller ingen provenymessig betydning

## *5. Ligning av barns inntekt og formue*

### *5.1 Felles barns formue og inntekt*

Etter dagens regelverk innebærer ligningen av foreldre og barn tidkrevende utregninger. Fordelingen av barns formue og inntekt skjer på ulike grunnlag. Når barn blir lignet under ett med foreldrene, og foreldrene ligned særskilt, skal barnets *formue* regnes med hos den av foreldrene som har høyest alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 2-14 tredje ledd a. Barns *inntekt* hos den av foreldrene som har høyest personinntekt, jmfør skatteloven § 2-14 tredje ledd b. Bestemmelsen innebærer at ligningsmyndighetene ført må beregne hvem av foreldrene som skal ligned for henholdsvis barnets formue og barnets inntekt. Deretter må total skattepliktig formue og inntekt regnes ut på ny for ektefellene.

For foreldre som må levere ulike typer selvangivelse med ulik frist, er regelverket særlig tungvint. Barnets inntekt blir vanligvis tatt med i den forhåndsutfylte selvangivelsen, for å være sikker på at den blir regnet med. Dersom den ene av foreldrene skal levere selvangivelse for næringsdrivende med frist i mars måned, og den andre av foreldrene skal levere vanlig selvangivelse i april, må foreldrene allerede i mars finne ut hvem som skal ta barnets inntekt med i selvangivelsen. Dersom den næringsdrivende har høyest personinntekt, må den andre av foreldrene endre de opplysningene som er ført opp i den forhåndsutfylte selvangivelsen som kommer i april.

Departementet viser til at det vil bli vesentlig enklere for skattyter og for ligningsmyndighetene, om barns formue og inntekt blir fordelt med en halvpart hos hver av foreldrene. En slik endring vil eliminere behovet for de foreløpige beregningene som er omtalt foran. En slik endring vil også føre til at det blir bedre samsvar mellom den forskuddsutskrivningen og den endelige ligningen. Provenytapet vil bli uvesentlig.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å endre skatteloven § 2-14 første ledd, slik at barns formue og inntekt fordeles mellom ektefellene med en halvpart hos hver.

Dersom foreldrene ikke lenger bor sammen, følger det av ligningspraksis at barnet skal ligned sammen med den av foreldrene som har omsorgen for barnet. Da ligningsmyndighetene ofte mangler kunnskap om hvem som har omsorgen for barnet, foreslås det som utgangspunkt at barnet skal ligned sammen med den av foreldrene som barnet er registrert sammen med i folkeregisteret pr. 31.12 i inntektsåret. Som oftest vil dette samsvare med hvem av foreldrene som har omsorgen for barnet. Dersom foreldrene er uenige om hvor barnet skal være folkeregistrert, vil folkeregistermyndighetene legge til grunn døgnhvilerregelen, eventuelt det sted som barnet har størst tilknytning.

Etter lovforslaget vil den av foreldrene som har barnet folkeregistrert hos seg ved årets utgang, kunne kreve at barnets inntekt/formue skal ligned sammen med den andre av foreldrene dersom denne forelderer får enslig forsørgerstatus det året. Dette forslaget samsvarer med tidligere ligningspraksis. Det vises til utkast til § 2-14 annet ledd.

### *5.2 Særkullsbarns inntekt og formue*

Etter skatteloven § 2-14 tredje ledd c skal særkullsbarns formue og inntekt ligned hos den av foreldrene som er barnets mor eller far, når den andre ektefellen ikke har adoptert barnet. I mange tilfeller inneholder ikke ligningssystemet tilstrekkelige opplysninger til at

ligningsmyndighetene kan vite om barnet er særkullsbarn. For å registrere det, må det være innberettet bidrag eller barnepensjon på barnet, der forsørges fødselsnummer fremkommer. Alternativt må foreldrene selv ha meldt fra at et barn er særkullsbarn. I oktober 2003 ble det innført skattefritak for barnebidrag som innebærer at barnebidrag ikke lenger innberettes. Innberetning av bidrag bortfaller dermed som kilde til kunnskap om et barn er særkullsbarn. Når ligningsmyndighetene mangler kunnskap om at det er særkullsbarn, fordeles formue og inntekt som for øvrige barn, jamfør ovenfor. Dersom opplysningene som er utfylt på forhånd i selvangivelsen skal gi en korrekt fordeling av barnets formue og inntekt, vil det være nødvendig at også særkullsbarns formue og inntekt fordeles mellom den av foreldrene som har omsorgen for barnet og denne forelderens ektefelle.

Departementet foreslår endring av skatteloven § 2-14 tredje ledd, slik at også særkullsbarns formue og inntekt som hovedregel skal lignedes med en halvpart hos hver av ektefellene, på lik linje med felles barn. Det vises til utkast til § 2-14 tredje ledd 1. punktum.

Etter endringsforslaget skal den av ektefellene som ikke er barnets far eller mor kunne kreve en annen løsning. Det vises til utkast til § 2-14 tredje ledd 2. punktum. Dagens løsning vil dermed bli resultatet, dersom den andre ektefellen ønsker en slik løsning.

For den av foreldrene som barnet ikke bor sammen med, vil endringene ikke få betydning, fordi vedkommende ikke skattlegges for barnets formue eller inntekt. I de tilfeller der barnet bor like mye hos mor og far gjelder særlige regler, jf. punkt 8 nedenfor.

#### *6. Fordeling av skatt mellom ektefeller*

I forbindelse med at forhåndsutfylt selvangivelse ble innført som en permanent ordning ved lov 15. desember 2000, ble ektefellers adgang til å levere felles selvangivelse opphevet, jf. opphevelsen av ligningsloven § 4-2 nr. 2. Når ektefeller leverer hver sin selvangivelse, innebærer det at skatten anses krevd fordelt etter skatteloven § 2-13. Fordeling av skatten mellom ektefeller etter § 2-13 er dermed blitt *obligatorisk*. Første ledd i § 2-13 må derfor endres slik at formuleringen "kan kreve" fordeling utgår. Det vises til utkast til endring i § 2-13 første ledd.

Skatteloven § 2-13 første ledd inneholder en henvisning til skatteloven § 2-11 fjerde ledd. Henvisningen må utgå, da bestemmelsen er foreslått opphevet, jf. punkt 3.

Bestemmelsene i skatteloven § 2-13 annet, femte og sjette ledd foreslås opphevet. Disse bestemmelsene angir nærmere vilkår for fordeling av skatten etter første ledd. Ved at fordelingen av skatt etter første ledd nå er obligatorisk, har disse bestemmelsene ikke lenger noen betydning.

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 2-13 tredje ledd som gjelder foreldres ansvar for skatt av barns formue og inntekt. Konsekvensen av opphevelsen vil bli at den fordelingen av barns formue og inntekt som er lagt til grunn ved ligningen, også vil være avgjørende for hvem av ektefellene som blir ansvarlig for skatten.

Bestemmelsen i § 2-13 tredje ledd bokstav a regulerer fordelingen av skatt når formue og/eller inntekt er overført fra foreldre til barn etter § 2-14 annet ledd. Skatteloven § 2-14 annet ledd foreslås opphevet, jf. punkt 4. Skatteloven § 2-13 tredje ledd bokstav a vil dermed være overflødig.

Bestemmelsen i § 2-13 tredje ledd bokstav b regulerer fordelingen av skatt på særkullsbarns formue og inntekt. I tråd med departementets forslag om å ligne barnets formue og inntekt med en halvpart på hver av ektefellene, jf. punkt 5.2, foreslår departementet å oppheve skatteloven § 2-13 tredje ledd bokstav b. Som nevnt ovenfor vil ektefellene fortsatt ha mulighet til å velge en annen løsning.

Etter skatteloven § 2-13 tredje ledd bokstav c, skal barnets formue og inntekt i andre tilfeller fordeles med en halvpart på hver ektefelle. Et slikt resultat vil nå følge av de endringene departementet foreslår i andre bestemmelser, og tredje ledd bokstav c kan derfor oppheves.

Etter § 2-13 fjerde ledd kan bestemmelsens tredje ledd fravikes i de tilfellene ektefellene er enig om en annen fordeling. Fordi det nå legges opp til en obligatorisk fordeling av skatten, foreslås kravsbestemmelsen i fjerde ledd opphevet.

#### *7. Presisering i skatteloven § 2-16*

Henvisningen i skatteloven § 2-16 til folketrygdloven § 25-4 foreslås presisert til å gjelde folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum. Denne presiseringen har ingen materiell betydning, men bør gjennomføres for å unngå fortolkningstvil.

#### *8. Fordeling av foreldrefradrag*

Etter skatteloven § 6-48 første ledd gis det foreldrefradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmeværende barn som er under 12 år i inntektsåret. Foreldrefradraget begrenses oppad med beløp som fastsettes av Stortinget hvert enkelt år. Begrensningen er felles for ektefeller og for samboere med felles barn. Fradraget gis først i den høyeste inntekten, dersom ikke ektefellene eller samboerne er enig om en annen fordeling.

Departementet foreslår at foreldrefradraget fordeles med en halvpart hos hver av ektefellene/samboerne, med mindre de ønsker en annen fordeling. Teknisk vil forslaget gjøre det enklere å håndtere fradraget, fordi det ikke lenger kreves at ektefellenes/samboernes alminnelige inntekt er kjent før fradraget fordeles mellom dem.

Departementet viser til forslaget til endring av skatteloven § 6-48 første ledd fjerde punktum.

Forslaget vil ikke få innvirkning for den mor eller far som barnet ikke bor sammen med, da foreldrefradrag kun innrømmes for den av foreldrene som barnet bor hos størstedelen av året.

Dersom barnet etter avtale skal oppholde seg, eller rent faktisk oppholder seg like mye hos hver av foreldrene, får foreldrene foreldrefradrag annet hvert år, hvis ikke det er forhold som tilsier at en av dem har hovedomsorgen. Denne regelen vil stå uendret med lovforslaget.

#### *9. Ikrafttredelse*

Det foreslås at lovforslagene får virkning fra og med inntektsåret 2004.