

12.05. 2004

**Høringsnotat - særskilt fristregel for endring av ligning når  
Sivilombudsmannen har uttalt seg med anmodning om  
endring**

## **1. Innledning**

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) slik at fristreglene ikke skal være til hinder for endring av ligning i de tilfeller Sivilombudsmannen har avgitt uttalelse med anmodning om endring. I tillegg behandles kort enkelte andre forhold knyttet til ligningsmyndighetenes oppfølging av en ombudsmannssak.

Ligningslovens utgangspunkt er at enhver materiell feil i en ligningsavgjørelse kan tas opp av ligningskontoret i en endringssak. Fristreglene i ligningsloven § 9-6 oppstiller imidlertid visse tidsmessige begrensninger i dette utgangspunktet. Blant annet kan fristreglene medføre at endring av ligningen som følge av Sivilombudsmannens kritikk, ikke vil være mulig. Departementet vil på denne bakgrunn foreslå en særskilt fristregel for endring av ligningen i de tilfeller ombudsmannen uttaler seg i medhold av ombudsmannsloven § 10 og anmoder ligningsmyndighetene om å vurdere saken på nytt. Forslaget til lovendring vil således gjøre det mulig å endre ligningen til gunst for skattyter uten hensyn til endringsfristene i ligningsloven § 9-6.

Etter merverdiavgiftsloven § 56 kan vedtak om endring til ugunst for den avgiftspliktige treffes inntil 10 år etter utløpet av vedkommende avgiftstermin. Loven oppstiller ingen tilsvarende, eller kortere, frist for å endre en avgiftsforhøyelse eller fastsettelse til gunst for den avgiftspliktige. Heller ikke tollloven inneholder fristregler som begrenser tollmyndighetenes endringsadgang til gunst. På disse områdene kommer imidlertid lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven) til anvendelse.

Etter foreldelsesloven § 2 er foreldelsesfristen 3 år. En fordringshaver som velger å benytte seg av ordningen med klage til Sivilombudsmannen, risikerer dermed at fordringen som tvisten gjelder foreldes i mellomtiden. For å unngå en slik situasjon har Justisdepartementet i Ot.prp. nr. 38 (2003-2004) fremmet forslag om en endring i foreldelsesloven § 16 slik at en klage til Sivilombudsmannen skal avbryte foreldelse av kravet.

## **2. Bakgrunn for lovforslaget**

Ligningslovens utgangspunkt er at enhver feil i en ligningsavgjørelse kan tas opp i en endringssak, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1. Fristreglene i ligningsloven § 9-6 oppstiller visse tidsmessige begrensninger i dette utgangspunktet. Virkningen av fristreglene er at det etter utløpet av den aktuelle fristen ikke er rettslig adgang til å foreta endring av ligningen.

Fristene i ligningsloven § 9-6 nr. 1 – 3 må ses i sammenheng. Utgangspunktet er at endringssaker ikke kan tas opp senere enn 10 år etter inntektsåret, jf. § 9-6 nr. 1. I nærmere angitte tilfeller gjelder likevel en kortere frist. Reglene er bygget opp slik at området for tiårsfristen er negativt bestemt, det vil si at den bare gjelder dersom fristbestemmelsene i nr. 2 og 3 ikke kommer til anvendelse. Frist for endring til skattyters ugunst er som hovedregel to år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3. Etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 er fristen for å endre ligningen tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig.

Når Sivilombudsmannen avgir uttalelse med anmodning om endring av en konkret ligning, skyldes det som oftest at han ikke deler ligningsmyndighetenes syn på anvendelsen av skattelovgivningen. Det blir dermed spørsmål om å legge til grunn en annen rettslig forståelse av den eller de aktuelle bestemmelsene i skattelovgivningen, enn det ligningsmyndighetene har gjort. Det er derfor først og fremst tidsfristen på tre år i § 9-6 nr. 2 som har vært problematisk i saker hvor Sivilombudsmannen uttaler seg.

Bakgrunnen for forslaget her er en konkret sak som er omtalt i Sivilombudsmannens årsmelding for 2000 og 2002. Det formelle spørsmålet i saken gjaldt ligningsmyndighetenes adgang til å endre ligningen for inntektsårene 1996 og 1997 til gunst for skattyterne. Den konkrete saken ble forelagt departementet, som la til grunn at adgangen til endring var avskåret etter fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 2.

### **3. Departementets vurderinger og forslag**

Etter ligningsloven § 9-6 nr. 2 er endringsfristen, som nevnt, tre år når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen ikke er uriktig eller ufullstendig. "Treårsregelen" er begrunnet i tungtveiende administrative hensyn som taler for at endret rettsoppfatning i hovedsak virker fremover i tid og i begrenset grad bakover.

Sivilombudsmannen kan ta opp en sak til behandling enten etter klage eller etter eget tiltak, jf. lov 22. juni 1962 nr. 8 om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (ombudsmannsloven) § 6. En klage til Sivilombudsmannen er å

anse som en henstilling til ombudsmannen om å undersøke en sak som har med offentlig myndighetsutøvelse å gjøre. Klagen må være satt fram innen 1 år etter at den tjenestehandling eller det forhold det klages over ble foretatt eller opphørte. Ombudsmannen treffer ikke bindende avgjørelser under behandlingen av en sak, men han har rett til å si sin mening om forhold som går inn under hans arbeidsområde, jf. ombudsmannsloven § 10 første ledd. Etter departementets oppfatning kan ombudsmannsordningen ikke anses som en særskilt klageordning som supplerer reglene i ligningsloven, og som kan gi grunnlag for å gå utover de lovbestemte frister i ligningsloven § 9-6.

Som nevnt er en uttalelse fra ombudsmannen i prinsippet ikke bindende, verken for klageren eller for forvaltningen. Ombudsmannens kritikk kan derfor ikke ha som følge en umiddelbar plikt for ligningsmyndighetene til å treffe et nytt ligningsvedtak. Departementet vil imidlertid påpeke at det er Stortingets klare forutsetning at forvaltningen skal rette seg etter Sivilombudsmannens uttalelser. Også hensynet til god forvaltningsskikk og ombudsmannens autoritet tilsier dette.

Ligningsloven har ingen særskilte endringsfrister for saker som Sivilombudsmannen uttaler seg om. Forarbeidene til ligningsloven drøfter heller ikke en slik situasjon. Når treårsfristen er utløpt er derfor endringsadgangen utløpt, selv om Sivilombudsmannen uttaler seg kritisk om ligningsmyndighetenes avgjørelse i en bestemt sak og anmoder om at ligningen endres. En skattyter som får medhold i sin klage til ombudsmannen, vil naturlig nok kunne oppfatte det som urimelig at ligningsmyndighetene, på grunn av fristereglene, ikke kan endre sin avgjørelse i tråd med ombudsmannens anbefaling. Departementet finner på

denne bakgrunn at det bør foreslås en lovendring slik at det åpnes adgang til at ligningen kan endres uavhengig av treårsfristen i ligningsloven. En slik lovendring vil også bidra til å gjøre ombudsmannsordningen mer effektiv i skattesaker.

Etter ligningslovens system skal et ugyldig vedtak behandles og rettes av det ligningsorgan som traff vedtaket. Et uriktig, men ellers gyldig vedtak, skal derimot behandles av det overordnede ligningsorgan etter reglene i kapittel 9. Ligningsloven har ingen særlige regler om hvilket organ som har vedtaksmyndighet i saker som Sivilombudsmannen har anbefalt endring i. Departementet ser heller ikke grunn til å foreslå egne regler for slike tilfeller.

Ombudsmannen skal i utgangspunktet ikke behandle en klage som klageren har mulighet til å få overprøvd av et høyere forvaltningsorgan, med mindre han finner særlig grunn til å ta opp saken, jf. § 5 i Instruks for Stortingets ombudsmann for forvaltningen av 19. februar 1980. Dette innebærer at et ligningsvedtak som bringes inn for ombudsmannen som regel vil være truffet av overligningsnemnda. Departementet finner det naturlig at Sivilombudsmannens uttalelse og anbefaling rettes til ligningskontoret som så må vurdere hvilken nemnd som skal behandle saken og eventuelt treffe nytt vedtak.

Ligningsloven § 9-6 nr. 5 bokstav c oppstiller en særskilt fristregel for endring som følge av en domstolsavgjørelse. Etter denne bestemmelsen er de ordinære endringsfristene i § 9-6 nr. 1-4 ikke til hinder for at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig. Bestemmelsen må ses i sammenheng med

ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav a som pålegger ligningsmyndighetene å treffe et nytt ligningsvedtak når dette følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse. Den særskilte endringsfristen gjelder kun i forhold til de som er parter i saken, og som dommen dermed blir rettskraftig overfor.

Departementet finner ikke grunn til å foreslå en tilsvarende frist for ligningsmyndighetenes endringsadgang som følge av en uttalelse fra ombudsmannen. I ombudsmannens uttalelser vil det ikke alltid være utformet noen entydig konklusjon om den rettslige løsningen i den konkrete saken. Ligningsmyndighetene vil uansett ha behov for tid til å vurdere saken på nytt. Dette tilsier at det kan ta noe tid før ligningsmyndighetene kan treffe nytt vedtak. Departementet vil likevel påpeke at oppfølging av saker hvor ombudsmannen har avgitt uttalelse med anbefaling om endring, bør prioriteres.

På grunn av den ettårsfristen som gjelder for klageadgangen til ombudsmannen, vil forslaget om utvidet endringsadgang for ligningsmyndighetene normalt ikke få virkning for svært gamle skattesaker. Departementet ser ikke noe behov for noen ytterligere avgrensning for å unngå arbeid med endring i slike gamle saker.

Den utvidete endringskompetansen for ligningsmyndighetene må begrenses til å gjelde den eller de skattytere som er part i klagesaken for ombudsmannen. I tilfelle der ligningsmyndighetene mer generelt tilpasser sin regelforståelse og praksis til ombudsmannens syn i en enkeltsak, vil en slik tilpasning for øvrige skattyter normalt virke fremover, og ikke eller bare i liten grad bakover.

#### **4. Nærmere om utformingen av lovforslaget**

Etter departementets vurdering hører den foreslåtte fristregelen for ombudsmannstilfellene systematisk hjemme i ligningsloven § 9-6 nr. 5.

Departementet foreslår at fristregelen lovteknisk gis en lignende utforming som fristregelen for domstolstilfellene, jf. § 9-6 nr. 5 bokstav c.

Ligningsloven § 9-6 nr. 5 innledes slik: "Fristene etter nr. 1 – 4 er ikke til hinder for...". Departementet foreslår en mindre endring i dagens bokstav c og en ny bokstav d:

- c. at spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse tas opp innen ett år etter at avgjørelsen ble rettskraftig *eller*
- d. *at spørsmål om endring tas opp for å kunne rette seg etter uttalelse fra Stortingets ombudsmann for forvaltningen, der skattyteren er part.*

#### **5. Ikrafttredelse av lovforslaget**

Fristreglene er begrunnet i administrative hensyn og taler for at endret rettsoppfatning i hovedsak virker fremover i tid og i begrenset grad bakover. Dette tilsier at den foreslåtte lovendringen gis virkning fra ikrafttredelsestidspunktet.

Departementet ser likevel færre betenkeligheter ved å la en regel til skattyternes gunst gis en viss tilbakevirkende kraft. I dette tilfellet antas dessuten lovendringen å få betydning i relativt få tilfeller. De ligningsadministrative hensyn vil derfor ikke tale imot tilbakevirkning med særlig tyngde. Departementet foreslår at forslaget til lovendring gis virkning for klagesaker som ombudsmannen har avgitt uttalelse i fra og med 1. januar 2000.



## **6. Økonomiske og administrative konsekvenser**

Forslaget til lovendring vil føre til merarbeid for ligningsmyndighetene. Det er imidlertid grunn til å tro at omfanget vil være meget begrenset. Dette skyldes at lovforslaget vil få betydning for svært få saker.

De sakene som tas opp til endring som følge av dette forslaget, vil være endringssaker til gunst for skattyter. Konsekvensen av forslaget vil da innebære utbetalinger til skattyterne. Det antas at dette normalt vil dreie seg om mindre beløp.

Departementet antar på denne bakgrunn at den foreslåtte lovendringen ikke vil innebære økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning for ligningsmyndighetene. Forslaget vil utelukkende ha positive økonomiske konsekvenser for de skattyterne som omfattes av forslaget.