

Finansdepartementet, 16.12.2011

Høringsnotat

Forslag til endringer i ligningsloven

Høringsnotat om lovendringer i ligningsloven

1. Innledning

Finansdepartementet foreslår å gjeninnføre regelen om at tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats på 15 prosent når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysningene om poster i selvangivelsen som senere blir oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre tredjeparter. Etter gjeldende regler ilegges skattyter tilleggsskatt med 30 prosent i disse tilfellene, dersom det ikke foreligger unnskyldelige forhold.

Videre foreslår departementet å oppheve regelen i ligningsloven § 9-2 nr. 7 om at skattyter i visse situasjoner mister retten til å klage på ligningen.

Forslagene er to av tiltakene departementet har vurdert for å styrke skattyters rettssikkerhet. Tiltakene er omtalt i Prop. 1 LS (2011-2012) Skatter, avgifter og toll 2012 avsnitt 27.4.4.

2. Gjeldende rett

2.1 Innledning

Ligningsforvaltningen bygger på et selvangivelsesprinsipp der fastsetting av ligningen i stor grad er basert på opplysninger skattyter har gitt i pliktige oppgaver. Skattyter har etter nærmere regler i ligningsloven kapittel 4 opplysningsplikt om egne forhold, herunder plikt til å levere selvangivelse, næringsoppgave mv. Skattyter skal også på annen måte medvirke til å framskaffe opplysninger til bruk ved ligningen og kontroll av denne, jf. § 4-10,

og ligningsmyndighetene kan oppfordre skattyter til å legge fram opplysninger som er av betydning for ligningen, jf. § 4-8.

Tilleggsskatt og tap av klagerett er sanksjoner som ilegges dersom en skattyter ikke oppfyller opplysningsplikten etter loven. Reglene bidrar til at skattyteren gir de opplysningene som ligningsmyndighetene trenger for å fastsette riktig ligning.

2.2 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt er det viktigste sanksjonsmiddelet mot skattytere som ikke oppfyller opplysningsplikten sin etter ligningsloven kapittel 4.

Ligningsloven § 10-2 har regler om vilkår for ileggelse av tilleggsskatt. Etter bestemmelsens nr. 1 skal en skattyter ilegges tilleggsskatt når vedkommende har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave. Det er et krav for ileggelse av tilleggsskatt at opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Vilkårene for tilleggsskatt vil også være oppfylt hvis skattyter ikke korrigerer den forhåndsutfylte selvangivelsen med opplysninger om lønnsinntekter som arbeidsgiver har innberettet for sent til at de står oppført i selvangivelsen, men likevel tidsnok til at de kommer med ved ligningen, dersom det ikke foreligger unnskyldelige forhold.

Reglene om sats og beregningsgrunnlag følger av ligningsloven § 10-4. Etter § 10-4 nr. 1 skal tilleggsskatten som hovedregel beregnes med 30 prosent av den skatten som er eller kunne vært unndratt.

Ligningsloven § 10-3 nr. 1 har regler om unntak fra tilleggsskatt ved unnskyldelige forhold hos skattyter. Etter bestemmelsen unntas skattyter fra tilleggsskatt når hans eller hennes forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller andre årsaker.

Ligningsmyndighetene må vurdere konkret i hver ligningssak om vilkårene for unntak er til stede.

2.3 Tap av klagerett på ligningen

Hovedregelen i ligningsloven er at skattyter har rett til å klage på ligningen, jf. § 9-2 nr. 1. Klageadgangen gir skattyter rett til ny prøving av innholdet i ligningsavgjørelsen. Etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav a til d mister skattyter klageretten i visse situasjoner.

Den mest praktiske bestemmelsen om tap av klagerett er gitt i § 9-2 nr. 7 bokstav a om manglende levering av pliktige oppgaver. Skattyter mister klageretten når han har unnlatt å levere selvangivelse, næringsoppgave, eller oppgave som nevnt i § 4-12 nr. 1.

Videre følger det av § 9-2 nr. 7 bokstav b at skattyter mister klageretten når han har unnlatt å gi opplysninger ligningsmyndighetene spesielt har bedt om. Det gjelder både ved ordinær ligning og under klagebehandlingen. I medhold av ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre skattyter til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre

forhold av betydning for ligningen. Bestemmelsen pålegger ikke i seg selv skattyter opplysningsplikt, men det er altså i § 9-2 nr. 7 bokstav b knyttet en sanksjon til at skattyter ikke gir opplysningene det er bedt om.

Det følger av § 9-2 nr. 7 bokstav c at skattyter mister klageretten når han har unnlatt å medvirke til spesiell undersøkelse eller pålegg han har fått etter ligningsloven § 4-10. Ligningsmyndighetene kan etter § 4-10 pålegge skattyter å utlevere regnskapsbøker og øvrige dokumenter av betydning for hans eller hennes ligning og kontrollen av denne, og å medvirke til stedlig kontroll i skattyters lokaler.

Ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav d retter seg mot mislighold av oppgave- og dokumentasjonsplikten ved transaksjoner og mellomværender mellom nærstående selskaper og innretninger. Etter denne bestemmelsen mister skattyter klageretten når han ikke har levert oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr. 1, eller dokumentasjon som nevnt i § 4-12 nr. 2 innen den fristen som er nevnt der.

Klageorganet avgjør hvilken betydning det skal ha at skattyter har mistet retten til å klage på ligningen, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. Ved denne vurderingen skal det blant annet legges vekt på spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som er gått, jf. § 9-5 nr. 7. Utfallet av avgjørelsen kan enten bli at klagen avvises, eller at klageorganet tar klagen opp til realitetsbehandling til tross for at klageretten i utgangspunktet er bortfalt.

I visse tilfeller hvor skattyter mister klageretten etter ligningsloven § 9-2 nr. 7, vil vilkårene for skjønnsligning etter § 8-2 og vilkårene for å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, også være oppfylt.

3. Departementets vurderinger og forslag

3.1 Gjeninnføring av bestemmelsen om tilleggsskatt med redusert sats på 15 prosent når tredjeparter ukrevet har gitt kontrollopplysninger

Fram til 2010 hadde ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum en bestemmelse om at tilleggsskatt skulle ilegges med redusert sats på 15 prosent når skattyters opplysningssvikt gjaldt poster i selvangivelsen som var gitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre tredjeparter med opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 6 eller forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rådde over.

I forarbeidene til ligningsloven, Ot. prp. nr. 29 (1978-79), var regelen begrunnet med at muligheten for skatteunndragelse ikke var stor i slike lett kontrollerbare tilfeller. Bestemmelsen var først og fremst forutsatt brukt når ligningsmyndighetene fikk oppgave over formues- og inntektsposter gjennom generelle kontrollordninger uoppfordret fra tredjeparter. Satsen på 15 prosent skulle bare anvendes når kontrolloppgavene faktisk ble sendt inn. Det var ikke hjemmel for å bruke denne satsen dersom kontrolloppgave ikke ble sendt inn til tross for at dette skulle vært gjort.

Bestemmelsen om tilleggsskatt med redusert sats på 15 prosent når tredjeparter ga kontrollopplysninger, ble opphevet fra og med 2010. I

forarbeidene til lovendringen, Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) avsnitt 8.6.3, er det vist til at Skatteetaten har gjennomført ulike tiltak for å forenkle skattyters arbeid med utfylling og levering av selvangivelsen.

Ved forhåndsutfylling av selvangivelsen til personlige skattytere gjør ligningsmyndighetene skattyterne kjent med hvilke opplysninger de har om den enkeltes inntekts- og formuesforhold. Skattyters opplysningsplikt er imidlertid ikke endret. Dersom tredjepartsoppgaver er sendt inn for sent til at de inngår i den forhåndsutfylte selvangivelsen, kan skattyter ikke vite om opplysningene kommer med ved ligningen. I forarbeidene er det uttalt at det behøves et effektivt pressmiddel slik at skattyterne gir de opplysningene ligningsmyndighetene ikke har tilkjennegitt at de har. Departementet foreslo derfor at den ordinære tilleggsskattesatsen på 30 prosent skulle anvendes også i slike tilfeller.

Samtidig som bestemmelsen om 15 prosent tilleggsskatt ble fjernet, gikk departementet inn for å utvide unntaket fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold, slik at det skal anvendes i noe større utstrekning enn tidligere. Ordlyden i § 10-3 nr. 1 ble endret for å markere dette. Forarbeidene nevner uttrykkelig lite synlige feil i tredjepartsoppgaver (lønnsoppgaver, kontooppgaver mv.) som eksempler på hva som kan være andre unnskyldelige forhold etter lovbestemmelsen, jf. Ot. prp. nr. 82 (2008-2009) avsnitt 8.3.2. Mange av dem som tidligere fikk 15 prosent tilleggsskatt, er nå derfor helt unntatt.

Erfaringen med de nye tilleggsskattereglene tilsier at en vurderer spørsmålet om tilleggsskatt med redusert sats på nytt. Det er viktig at reglene om

tilleggsskatt bidrar til at skattyter oppfyller opplysningsplikten etter loven. Opplysningene fra skattyter er en grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning og et velfungerende ligningssystem. Samtidig bør reglene ikke være urimelige eller strengere enn nødvendig.

I praksis har det vist seg at faren for at det fastsettes for lite skatt er mindre når tredjeparter ukrevet gir ligningsmyndighetene kontrollopplysninger enn ved andre former for opplysningssvikt. Departementet foreslår derfor å gjeninnføre regelen om at tilleggsskatt skal ilegges med redusert sats på 15 prosent i disse tilfellene.

En forutsetning for at bestemmelsen skal komme til anvendelse er at kontrollopplysningene faktisk blir gitt, slik at ligningsmyndighetene har grunnlag for å fastsette en riktig ligning. Den reduserte satsen kan ikke brukes dersom en tredjepart har opplysningsplikt etter loven, men likevel ikke inngir oppgave. Det samme gjelder når oppgaven leveres så sent at den ikke kan bli tatt hensyn til under ligningsbehandlingen.

I Ot. prp. nr. 82 (2008-2009) er det som nevnt uttalt at unnskyldningsgrunnene i ligningsloven § 10-3 nr. 1 skal praktiseres i noe større utstrekning enn tidligere. Forslaget om å gjeninnføre bestemmelsen om tilleggsskatt med 15 prosent når tredjeparter har gitt kontrollopplysninger, er ikke ment å medføre noen innstramning i dette. Departementet vil be Skattedirektoratet følge opp at Skatteetaten anvender unntaket fra tilleggsskatt ved unnskyldelige forhold i tråd med intensjonene i proposisjonen.

3.2 Oppheving av bestemmelsene om tap av klagerett for skattyter

Skattyter har en alminnelig klagerett på ligningsvedtak etter ligningsloven § 9-2 nr. 1. Reglene om tap av klagerett etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 er et unntak fra dette utgangspunktet.

Ligningsmyndighetene skal hvert år fatte et stort antall vedtak. Skattyterne må oppfylle sin opplysningsplikt for at ligningsarbeidet skal kunne gjennomføres på en korrekt og effektiv måte. Bestemmelsene om tap av klagerett bidrar til å sikre dette. Tap av klagerett kan også motvirke at skattyter spekulerer i å bli skjønnsignet for en lavere inntekt enn han eller hun reelt sett har hatt, for så å påklage ligningen bare dersom den viser en høyere inntekt enn det som er riktig.

På den annen side er adgang til administrativ overprøving av ligningen en sentral rettssikkerhetsgaranti for skattyter. Det kan reises prinsipielle motforestillinger mot å anvende tap av prosessuelle rettigheter som en sanksjon. Ligningslovens regler om tap av klagerett har ingen parallell i forvaltningsloven, og bestemmelsene er etter departementets vurdering unødvendig strenge.

Skattytere som misligholder opplysningsplikten kan fortsatt skjønnsignes og ilegges tilleggsskatt etter reglene som gjelder for dette.

Departementet foreslår derfor etter en samlet vurdering å oppheve ligningsloven § 9-2 nr. 7 om at skattyter i visse situasjoner mister retten til å klage på ligningen.

I merverdiavgiftsloven er avgiftssubjektenes adgang til å påklage skjønnsvedtak etter § 18-1 første ledd bokstav a, betinget av at avgiftssubjektet senest samtidig med klagen sender inn omsetningsoppgave jf. § 19-1 tredje ledd. Det kan reises spørsmål ved om det i ligningsloven bør stilles et tilsvarende krav i saker hvor skattyter ikke har sendt inn pliktige oppgaver. Det kan også tenkes et vilkår for klagerett at skattyter gir opplysninger ligningsmyndighetene særskilt har bedt om etter § 4-8 eller medvirker til kontroll etter § 4-10 dersom skattyter tidligere har motsatt seg dette.

Merverdiavgiftslovens bestemmelse ble i sin tid gitt som et reaksjonsmiddel overfor næringsdrivende som ikke sender inn pliktig omsetningsoppgave og for å begrense saksmengden i klagenemnda, jf. Ot. prp. nr. 73 (1969-70) s. 4. Departementet legger til grunn at det først og fremst er hensynet til en korrekt og effektiv ligningsbehandling som kan begrunne at det gis tilsvarende bestemmelser i ligningsloven nå. Skattytere som har behov for bistand til utfylling av skjemaer, kan be skattekontoret om dette i medhold av ligningsloven § 3-1.

Departementet har etter en foreløpig vurdering kommet til at levering av manglende oppgaver mv. og annen medvirkning fra skattyter ikke bør stilles som vilkår for klagerett etter ligningsloven. Det bes imidlertid om høringsinstansenes syn på dette spørsmålet. Departementet legger under enhver omstendighet til grunn at det gjennomgående vil være i skattyters egen interesse å levere tidligere utelatte oppgaver og ellers bidra til å gi opplysninger om egne inntekts- og formuesforhold for å sannsynliggjøre at det påklagede vedtaket er uriktig.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å gjeninnføre at bestemmelsen om tilleggsskatt med redusert sats på 15 prosent vil føre til noe reduserte inntekter fra tilleggsskatten.

Lønnsoppgaver fra arbeidsgiver er en av de mest sentrale tredjepartsopplysningene etter ligningsloven kapittel 6. Foreløpige tall fra Skattedirektoratet for inntektsåret 2010 viser at ca. 2000 skattytere er ilagt tilleggsskatt etter en sats på 30 prosent som følge av at lønn ikke er oppgitt i selvangivelsen. Samlet sett utgjør tilleggsskatten ca. 30 millioner kroner for disse skattyterne. En halvering av satsen vil føre til en tilsvarende reduksjon av provenyet. Det statistiske grunnlaget for tallene er imidlertid ufullstendig. Tallene kan derfor bare benyttes som et usikkert anslag over den økonomiske effekten av at tilleggsskatt skal ilegges med 15 prosent når arbeidsgiver har gitt kontrollopplysninger ukrevet.

Forslaget om å oppheve bestemmelsen om tap av klagerett innebærer at ligningsmyndighetene vil ha plikt til å realitetsbehandle flere klager enn tidligere. Dette tilsier isolert sett at forslaget vil medføre noe økte administrative kostnader for Skatteetaten. Samtidig er det slik at klageorganet i dag må ta stilling til hvilken konsekvens det skal ha at klageretten er tapt, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 8. Bestemmelsen legger opp til en bred skjønnsmessig vurdering etter § 9-5 nr. 7. Forslaget i høringsnotatet her medfører at denne vurderingen faller bort, noe som vil bidra til å

redusere de administrative kostnadene. Departementet antar at forslaget samlet sett vil ha begrensede administrative effekter.

5. Forslag til lovtekst

Forslag til lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr. 24 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 9-2 nr. 7 oppheves.

Gjeldende § 9-2 nr. 8 blir ny nr. 7. Første punktum skal lyde:

Den som skal treffe vedtak i saken avgjør hvilken betydning det skal ha for klageretten at om klageren ikke har oppfylt vilkårene i nr. 2–6.

Gjeldende § 9-2 nr. 9 blir ny nr. 8.

§ 10-4 nr. 1 nytt annet punktum skal lyde:

Satsen skal være 15 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6.

II

Loven trer i kraft straks.