

Egenendring i medhold av skatteforvaltningsloven

Mens skatteforvaltningsloven gjennomgående innebærer en videreføring av tidligere regler, er skattyters adgang til selv å endre skattegrunnlaget en nyskaping. Her er noen hovedtrekk ved ordningen.



Advokat
Egil Stefan Eilertsen
Partner i Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokat
Einar Harboe
Partner i Advokatfirmaet Harboe & Co

Hvorfor egenendring?

Egenfastsetting av skattegrunnlaget for inntekts- og formuesskatt er en nyvinning i skatteforvaltningsloven.¹ Dette skjer ved innlevering av skattemelding i medhold av bestemmelsene i kapittel 8. Tidligere var det ligningsmyndighetene som i prinsippet fastsatte skattegrunnlaget ved ligningen – selv om situasjonen i praksis var at det store flertallet av skattyterne ble lignet etter påstand, uten nærmere vurdering. Overgangen til egenfastsetting er dermed ikke så stor.

Det ville virke litt pussig om en skattyter skulle påklage sin egen skattefastsetting. Her foreligger jo intet vedtak truffet av offentlig myndighet, så hva skulle en skattyter da ha å klage over?

Dette er forklaringen på at det er innført en endringsadgang for skattyterne (som her inkluderer de nærmere angitte trekkpliktige).

Fokus på ny skatteforvaltningslov

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til ny skatteforvaltningslov. Det vil omfatte regelendringer i forhold til tidligere lovgivning, eller at praktiseringen er endret som følge av lovendringen. Forfatterne er advokater i Advokatfirmaet Harboe & Co AS.

Ifølge skatteforvaltningsloven § 9–4 kan skattepliktige endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger. Ordlyden er kanskje ikke helt klar, men meningen er at den skattepliktige kan endre sin fastsetting av skattegrunnlaget.

Vilkåret for egenendring

Vilkåret for adgang til egenendring er dels at skattemyndighetene ikke allerede har fastsatt skattegrunnlaget eller har varslet om kontroll. I tillegg må endringsmelding ha kommet frem innen tre år etter leveringsfristen for skattemelding og melding om trekk.² For formues- og inntektsskattepliktige er det altså ikke utløpet av vedkommende inntektsår som gir utgangspunktet for fristberegningen, men fristen for innlevering av skattemelding.

Endring når skattegrunnlaget er for lavt

Når en skattyter oppdager at skattegrunnlaget er for lavt, foreligger det en plikt til å sørge for en retting.³ En korrigerende i disse tilfellene kan skje gjennom egenendring, så lenge vilkårene som beskrevet ovenfor er oppfylt, og

krever ikke ytterligere kommunikasjon med skattemyndighetene. Det nye er her at skattyter ikke anmoder skattekontoret om å ta saken opp som en endringssak, men foretar korrigeringen selv.⁴ Men skattyter kan også ta opp saken med skattekontoret, slik at skattekontoret kan vurdere hvorvidt det er grunn til å treffe et endringsvedtak etter reglene om endring uten klage.⁵

Fristen for egenendring er kortere enn endringsfristene i § 12–6, og skattekontoret kan ta opp fastsettelsen til endring basert på skattyters opplysninger, også etter utløpet av fristen for egenretting. Skattyters plikt til å varsle om feil er ikke begrenset til fristen for egenendring. Men det ligger ingen automatikk i at en skattyters påpeking av feil skal lede til et endringsvedtak.⁶ Er feilen unnskyldelig, skal tidsforløpet frem til feilen ble oppdaget av skattyter tillegges stor vekt. Selv om konklusjonen skulle være at det er riktig å treffe et endringsvedtak, forutset-

⁴ Se tidligere ligningsloven § 9-5, nå skatteforvaltningsloven kapittel 12.

⁵ I medhold av lovens kapittel 12.

⁶ Se § 12-1 annet ledd som gir anvisning på den samme vurdering som ligningsloven § 9-5 nr. 7 tidligere ga anvisning på.

¹ Se lovens § 9-1.

² Se § 9-4 annet ledd.

³ Se prinsipplerklæringen i lovens § 8-1.



Vi setter søkelyset på spørsmål knyttet til ny skatteforvaltningslov i denne artikkelserien.

ningsvis i skattyters disfavør, vil skattyter som selv varsler om en feil, normalt ikke være kandidat for tilleggs-skatt.⁷

Endring i skattyters favør

Skattyters endringsadgang ved endring i skattyters favør, foreligger uansett foranledningen til ønsket om endring. Det eneste kravet er at endringen leder til et riktig skattegrunnlag, dvs. et skattegrunnlag basert på en riktig forståelse både av faktiske forhold og av skatteregler.

Skattyter kan f.eks. oppdage at han har glemt å inkludere fradragsberettigede kostnader ved fastsettingen av det opprinnelige skattegrunnlaget, eller han manglet dokumentasjon som kreves for en bestemt skattemessig behandling da skattemelding ble innsendt. Spesielt i internasjonale forhold kan endringsadgangen være nyttig.

Levering av endringsmelding medfører umiddelbar endring av skattegrunnlaget

Når skattyter har levert en endringsmelding i medhold av reglene gitt i § 9–4 tredje ledd, er konsekvensen at skattegrunnlaget endres umiddelbart. Endringen skal ikke godkjennes av skattekontoret, men se likevel skattebetalingsloven § 10–60 annet ledd som gir anvisning på at en eventuell utbetaling skal godkjennes av skattekontoret.

Egenendring fører til en ny skatteberegning.⁸ Skattemyndighetene skal foreta skatteberegning av inntekts- og formuesskatt.⁹ For skattearter hvor skatteberegningen er kurant når grunnlaget

foreligger, slik som merverdiavgift mv., er det skattyter eller trekkpliktige som formelt står for skatteberegningen.¹⁰

I loven er det ikke presisert når slik ny skatteberegning for inntekts- og formuesskatt skal skje – forutsetningen må være at det skal skje så snart det hensiktsmessig lar seg gjøre, i samsvar med prinsipper om god forvaltningsskikk som pålegger skattemyndighetene å avgjøre saker uten ugrunnet opphold.¹¹ Forbeholdet om hensiktsmessighet innebærer ikke annet enn at skattekontoret må kunne samle et antall skatteberegninger til felles kjøring, med den forsinkelsen det innebærer. Skattekontoret kan neppe på generell basis vente med ny skatteberegning til det har kontrollert holdbarheten av en skattyters endring av et skattegrunnlag.

Korrigerer av merverdiavgift

Det er gitt en egen bestemmelse i forskriften § 9–4–2 om korrigerer av merverdiavgiften når det er anført for høy sats i salgsdokument, enten med feil sats eller avgift på unntatt omsetning. Utgangspunktet er at uriktig oppkrevd avgift skal innbetales til staten.¹² Når selger retter overfor kjøper, med kreditnota og nytt salgsbilag, og med tilbakebetaling av for mye betalt avgift, kan selger også rette avgiftsoppgjøret.

Det følger av forskriften at skattemyndighetene kan lempe på kravet til korrigerer overfor kjøper. Etter praksis innrømmes lempe når kjøper ikke kan identifiseres (f.eks. ved kontantsalg) og når det er sannsynlig at kjøper ikke har fradragsrett for inngående avgift. Det er også et krav at selgeren ikke har oppkrevd avgiften på en illojal måte.

Avkorting av tilbakebetalingen av avgift

Tilbakebetalingen av uriktig oppkrevd merverdiavgift, når vilkåret om retting overfor kjøper er lempet, kan avkortes med det beløpet den avgiftspliktige har veltet over på kjøper. Denne regelen er kommet inn som en kodifisering av en høyesterettsdom¹³ som gjaldt flyseteavgift.

I utgangspunktet vil merverdiavgift oppkrevd med for høy sats og som er betalt (og siden tap på krav kan korrigeres i avgiftsoppgjøret), være veltet over på kjøper. Ifølge forarbeidene¹⁴ skal avkorting likevel bare benyttes unntaksvis og spørsmålet om avkorting beror på en helhetsvurdering hvor flere momenter kan inngå, herunder om avgiftspliktige har lidt andre tap. Skattekontoret må derfor utrede hvorvidt avgiftspliktige har lidt andre tap før avkorting kan skje. Vi er ikke kjent med saker fra praksis hvor skattekontoret har benyttet avkortingsregelen.

Tilleggsoppgave og kontroll

Vedtaket av skatteforvaltningsloven har ikke medført endringer i rutinene om korrigerer av for høy merverdiavgift. Skattepliktige avklarer enten lempelikvåret i forkant, som en forespørsel, eller som forklaring til tilleggsoppgaven hvor korrigeringen er medtatt. Tilleggsoppgaven blir underlagt en kontroll, men eventuell fravikelse må reises som en endrings sak etter kapittel 12, som for andre endringsmeldinger.

Utbetaling av tilgodebeløp

Fristen for utbetaling av tilgodebeløp etter egenretting er tre uker etter at skattekontoret har godkjent beløpet.¹⁵ Skatteforvaltningsloven har imidlertid ingen eksplisitt tidsfrist på å godkjenne endringsmeldingen, men i og med at fravikelser skal tas opp som endrings saker, ligger det i lovens system at endringsmeldinger skal behandles løpende.

Den praktiske betydning av adgangen til egenendring

Adgangen til egenendring innebærer en styrkelse av skattyters rettsstilling. Endringer kan gjennomføres uten at skattyter behøver å forhandle med skattemyndighetene. For skattytere er adgangen til egenendring et ubetinget positivt innslag i regelverket. Hvor stor betydning denne nyskapingen vil få, gjenstår å se. Vi tror adgangen til egenendring vil få større betydning over tid, når stadig flere blir oppmerksomme på denne muligheten.

7 Se § 14–4 bokstav d.

8 Se lovens § 9–2.

9 Se § 9–2 tredje ledd.

10 Se § 9–2 første og andre ledd.

11 Se prinsippet i § 5–2 første ledd.

12 Merverdiavgiftsloven § 11–4.

13 Rt-2008-739.

14 Forarbeidene til merverdiavgiftsloven § 18–3.

15 Skattebetalingsloven § 10–60 andre ledd.