

pirer og andre finansielle eiendeler i alle fall omfatter aksjer, egenkapitalbevis, ihendehaverobligasjoner, varederivater og derivater som relaterer seg til verdipapirer, valuta, renter, indekser eller tilsvarende. Handel og megling av slike produkter er derfor en aktivitet som kan gi grunnlag for finansskatt.

Det som faller utenfor, er altså handel og megling av de fysiske varene. Driver man f.eks. med kjøp og salg av fysisk gull eller megler leveranser av fisk, driver man ikke en aktivitet som kan gi grunnlag for finansskatt.

Salg og utvikling av eiendommer

Omsetning av faste eiendommer faller i utgangspunktet inn under næringshovedområde L, mens utvikling og oppbygging av eiendommer faller inn under næringshovedområde F. Disse typene aktiviteter gir altså i utgangspunktet ikke grunnlag for finansskatt. Spørsmålet er hva som gjelder for en konsernspiss som formelt sett ikke selger eller utvikler eiendommer, men som heller selger aksjer i underliggende singelpurpose selskaper hvor eiendommene/prosjektene er plassert? Det er ikke uvanlig at man av hensyn til skatt eller risikostyring ønsker å selge aksjer i stedet for selve eiendommen. Vi antar at dette må regnes for å være en finansiell aktivitet, siden det rent faktisk er aksjer man selger.

I disse utbyggingstilfellene vil nok dette sjeldent settes på spissen, siden man da gjerne styrer underselskapene på en slik måte at man driver hovedkontortjenester.

Den særlige inntektsskattesatsen

Foretaksform

Som tidligere nevnt må finansskattepliktige betale 25 % skatt på sitt overskudd. Denne særlige satsen gjelder kun for aksjeselskaper og andre juridiske personer som er selvstendige skattytere.¹¹ I skatteloven § 2-2 første ledd er det listet opp hvilke juridiske personer som er selvstendige skattytere. Det omfatter blant annet aksjeselskaper, sparebanker, samvirkeforetak og stiftelser, men ekskluderer blant annet ansvarlige selskaper og indre selskaper. Det samme gjelder for enkeltpersonforetak, som skattes sammen med innehaveren.

Dette betyr at ikke alle finansskattepliktige skattytere blir pålagt den høyere skattesatsen. Både enkeltpersonforetak, ansvarlige selskaper og kommandittselskaper slipper unna. Skattesatsen er to prosentpoeng lavere for disse foretakene, noe som utgjør 8 % mindre skatt. Forskjellen er ikke veldig stor, men det kan likevel være verdt å ta den med som et moment i vurderingen av hvilken foretaksform man ønsker å benytte.

Foretak uten ansatte

Et spørsmål som vi ofte har fått, er om man må betale 25 % inntektsskatt hvis man er et selskap som driver med finansielle aktiviteter, men som ikke har ansatte. Som vi har redegjort for tidligere så er slike selskaper ikke pliktige til å betale finansskatt på lønn.

¹¹ Jf. skattevedtaket § 3-3, som igjen henviser til skatteloven § 2-36 andre ledd.

Vår tolkning av regelverket er at slike foretak også slipper den økte inntektsskattesatsen. Etter ordlyden i stortingsvedtakets § 3-3 gjelder satsen for de som «svarer finansskatt på lønn», med henvisning til folketrygdloven § 23-2a. Ifølge sistnevnte bestemmelse er det «arbeidsgivere med ansatte» som «skal svare finansskatt på lønn». Ordlyden er såpass klar at det etter vår vurdering ikke er rom for å benytte den økte inntektsskatten på foretak som enten ikke er arbeidsgivere eller ikke har ansatte. Standpunktet har også støtte i forarbeidene, hvor det blir uttalt at «virksomheter uten ansatte ikke omfattes av ekstraskatten på overskuddsgrunnlaget i finansiell sektor».¹²

Blir skatten endret?

Finansskatten var omstridt allerede før den ble innført. Pr. i dag ser det ut til at stortingsflertallet ønsker å endre skatten, men det er verken klart hva som i så fall kommer i stedet eller når det eventuelt vil skje en endring. Finansministeren har anbefalt stortinget å ikke vedta endringer i år, siden det ikke blir tid til å foreta en god nok utredning til statsbudsjettet 2019. Til gjengjeld skal regjeringen forsøke å gi stortinget en orientering i forbindelse med statsbudsjettet. Personlig tror jeg at finansskatten kommer til å bli fjernet, mot at finansnæringen får en enda høyere inntektsskattesats, men jeg tør ikke spå når endringen vil skje. Inntil videre må vi forholde oss til reglene slik de er i dag.

¹² Jf. prp.1 LS (2017-2018) s. 94.

Endring av fastsettelse

I den andre artikkelen i serien om skatteforvaltningsloven, ser vi nærmere på skattekontorets adgang til å endre grunnlaget for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift mv.



Advokat
Egil Stefan Eilertsen
Partner i Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokat
Einar Harboe
Partner i Advokatfirmaet Harboe & Co

Fastsettingen må være uriktig

Skattekontoret kan endre en fastsettelse dersom den er «uriktig».¹ Vilkåret for endring er ikke lenger knyttet til om skattepliktige har oppfylt sin opplysningsplikt, slik systemet var i ligningsloven. Det er således uten

¹ Skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd første punktum.

avgjørende betydning for vilkårene for endring om fastsettingen er uriktig på grunn av feil i skattepliktiges oppgaver. Kriteriet i Loffland-dommen, om at skattepliktige har gitt «alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt», har etter

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.

dette først og fremst betydning for fastsetting av tilleggsskatt.²

Feil i faktum eller rettsanvendelse

Fastsettingen kan være uriktig på grunn av feil i faktum og/eller feil i rettsanvendelsen. I tillegg skal formuleringen fange opp endring av fastsetting for merverdiavgift, når skattepliktige har blitt registrert i merverdiavgiftsregisteret uten at vilkårene for registrering er oppfylt, eller at skattepliktige ikke har vært registrert, men har oppkrevd beløp angitt som merverdiavgift i salgsdokumenter.

Objektivt vilkår

Vilkåret for endring av fastsettingen er objektivt. Det kreves ikke at skattepliktige har opptrådt klanderverdig, men den skattepliktiges forhold vil likevel kunne få betydning for skattemyndighetenes vurdering av om saken skal tas opp til endring.

Det er uten betydning for adgangen til å endre fastsettingen om fastsettingen er en egenfastsetting eller fastsatt av skattemyndighetene, eller om endringen gjelder et tidligere vedtak om endring. Det er også uten betydning om endringen er til gunst eller ugunst for skattyter. Det gjelder en egen endringsfrist når skattemyndighetene endrer eget vedtak til skattyters ugunst, basert på endret rettsanvendelse.

Intet rettskrav

Som før er det skattemyndighetene som avgjør om en fastsetting skal tas opp til endring. Bortsett fra reglene om egenretting eller klage har skattepliktige intet rettskrav på å få en uriktig fastset-

I enkelte tilfeller har skattemyndighetene plikt til å ta opp endringssak.

telse endret i sin favør. Dette har blant annet betydning når fristen for egenretting eller klage er utløpt, men skattemyndighetenes har adgang til å endre.

Reglene om endring av fastsettelse kommer også til anvendelse når det ikke foreligger noen fastsettelse.³ Det kan være at skattepliktige er forbigått ved fastsettingen, f.eks. fordi en person eller et selskap ikke er tatt opp i skattemanntallet, merverdiavgiftsregisteret eller særavgiftsregisteret.

Adressaten for et vedtak om endring

Et vedtak om endring rettes som hovedregel til den skattepliktige. «Skattepliktige» er i skatteforvaltningsloven et generelt uttrykk for alle fysiske eller juridiske personer som skal svare skatt eller bli kompensert for skatt. Skatt er definert som alle skattearter som loven gjelder for. Avgifter sidestilles i denne sammenheng med skatter.

Endring av fastsettelse kan også foretas overfor trekkpliktige etter artistskatte-loven, Svalbardskatte-loven og Jan Mayen-skatteloven.⁴

Hensiktsmessighetsvurderingen – lovens § 12-1 andre ledd

Selv om vilkåret for endring, feil i fastsettingen, er til stede, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til å ta saken opp til endring.⁵ Merk at spørsmålet er om saken skal «tas opp», noe som er et annet, og tidligere, stadium i saksbehandlingen enn å fatte endringsvedtaket. Saken anses tatt opp når skattemyndighetene varsler om at endring vurderes, men den kan kanskje bli ansett tatt opp når skattemyndighetene innhenter ytterligere opplys-

ninger fra skattepliktige om et forhold knyttet til fastsettingen.

Momenter som skal vektlegges

Bestemmelsen angir hvilke momenter som det skal legges vekt på i vurderingen. På inntektskatteområdet er vurderingstemaet kjent fra tidligere,⁶ mens blant annet merverdiavgiftsloven ikke hadde noen slik bestemmelse tidligere.

Vurderingen skal gjøres uansett om endringen er til gunst eller ugunst for skattyter, men momentene blir nok tillagt noe ulik vekt avhengig av om endringen gjelder til gunst eller ugunst for skattyter.

Oppregningen er ifølge departementet ikke uttømmende, men det er vanskelig å tenke seg at et moment utenfor oppregningen skal tillegges avgjørende vekt dersom alle momentene i oppregningen trekker i en annen retning.

Momentenes rekkefølge skal ifølge forarbeidene angi hvilken vekt momentet har, og er noe endret i forhold til den tidligere bestemmelsen i ligningsloven.⁷

Skattepliktiges forhold

Det første momentet er den «skattepliktiges forhold». Det siktes her til om han har opptrådt lojalt og oppfylt sin opplysningsplikt, eller om skattyter har forsøkt å unndra seg skatt. I forarbeidene synes departementet å koble en sterkere vektlegging av dette momentet opp mot bortfallet av den kortere endringsfristen på to år i ligningsloven, for skattepliktige som ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Koblingen til tross, det er ikke mulig å lese ut av forarbeidene at lojale skattepliktige skal skjermes mot endringer i disfavør når fastsettelsen ligger lenger enn to år tilbake i tid. Når departementet understreker at en endringssak ikke innebærer annet

³ Skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd andre punktum.

⁴ Jf. Skatteforvaltningsloven § 12-10.

⁵ Jf. Skatteforvaltningsloven § 12-1 andre ledd.

⁶ Jf. den nå opphevede ligningsloven § 9-5 nr. 7.

⁷ Prop. 38 (2015–2016) punkt 18.3.3.

enn fastsetting av riktig skatt, synes terskelen å være høy for å bruke bestemmelsen til å avstå fra en endring til ugunst for den skattepliktige.

Den tiden som er gått

Det andre momentet som er særlig fremhevet, er «den tid som er gått». Departementet har fremhevet at dess lengre tid som har gått, dess mindre grunn er det til å ta opp fastsettingen til endring. Når departementet i drøftelsen av fristreglene peker på at de skattemessige forholdene blir stadig med kompliserte og særlig forhold over landegrensene er tidkrevende å kontrollere, er det neppe særlig håp om at tidsmomentet skal gå i favør av den skattepliktige i et spørsmål om endring til ugunst. Her må tas i betraktning at Finanskomiteen under behandlingen av lovforslaget var opptatt av at lojale skattytere skulle vernes mot endringer i deres disfavør, med særlig referanse til den tiden som var gått.

Spørsmålets betydning

Det neste momentet er «spørsmålets betydning». Det er særlig beløpets størrelse som har betydning. I de tidligere retningslinjene til tilsvarende bestemmelse i ligningsloven, fremgikk det en beløpsgrense for bagatellmessige saker, men dette er ikke videreført i lov eller forskrift, og er antakelig unødvendig. Departementet peker på at også likebehandling og sakens prinsipielle karakter kan begrunne det å ta saken opp til endring.

Sakens opplysning

Det siste momentet er «sakens opplysning». Om innholdet i momentet fremgår det av forarbeidene at det er en «vurdering av hvor mye arbeid som må antas å gjenstå for å forberede et forsvarlig grunnlag for en realitetsavgjørelse, påliteligheten av de opplysningene som foreligger, og hvilke opplysninger skattemyndighetene kan regne med å framskaffe under en eventuell endringssak». Vi har nok inntrykk av at det er lettere å tillegge dette momentet vekt i skattepliktiges disfavør, når det gjelder endringer til ugunst, enn motsatt. Det er vel gjerne regelen at skattemyndighetene tar opp en endringssak til ugunst før den er

tilstrekkelig opplyst, siden det forventes at selve saksbehandlingen skal medføre at saken opplyses tilstrekkelig.

Til skattyters gunst – annen vektlegging

For øvrig fremgår det av forarbeidene at momentene skal tillegges noe annen vekt når endringen er til skattyters gunst:

«Skattedirektoratet uttaler at det ved spørsmål om å endre skattefastsettinger til skattepliktiges gunst bør legges avgjørende vekt på sakens opplysning, og at det kan legges til grunn en relativt lav terskel for å ta opp endringssaker av en viss betydning for skattepliktige. Der det framlegges god dokumentasjon på at fastsettingen er feil, bør den skattepliktiges forhold eller den tid som er gått etter direktoratets syn ha mindre betydning. Departementet er enig i Skattedirektoratets vurderinger.»

Skal man ta uttalelsen på ordet, bør skattepliktige i noe større utstrekning enn tidligere bli hørt med anmodninger om endring når klagefristen og fristen for egenretting er utløpt, så lenge forholdet er klarlagt og ikke bagatellmessig. Dette gjelder selv om den skattepliktige har gitt uriktige opplysninger i skattemeldingen. Vi får se om skattekontorene deler denne oppfatningen.

Selv om bestemmelsen knytter seg til tidspunktet for når saken tas opp, må vurderingen i praksis gjøres på nytt idet endringsvedtaket skal fattes. Vurderingen bør gjengis i vedtaket, men det har neppe ugyldighetsvirkninger om den begrunnede vurderingen ikke fremkommer av vedtaket. En klageinstans har anledning til å henlegge en sak i skattyters favør ved referanse til § 12–1 annet ledd, dvs. at et forutgående endringsvedtak i skattyters disfavør oppheves og at behandlingen avsluttes med det. Skattekontoret binder ikke klageinstansen ved dens anvendelse av § 12–1 annet ledd.⁸

Plikt til å ta opp endringssak

I enkelte tilfeller har skattemyndighetene plikt til å ta opp endringssak. Dette gjelder når:

- endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål
- skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller
- endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtalen.

Bestemmelsen er en videreføring av ligningslovens bestemmelser, men har et noe videre omfang. Bokstav a omfatter blant annet rettslige og utenrettslige forlik.

Bokstav b er en videreføring av tilsvarende bestemmelse i ligningsloven.⁹ Eksempler på at skattelovgivningen foreskriver endring er bestemmelsene om tilbakeføring av underskudd,¹⁰ manglende oppfyllelse av vilkår for skattefritak¹¹ og utjevning av åndsverksinntekt.¹²

Skattemyndighetene plikter også å ta opp endringssak som følger av rettigheter etter skatteavtale, slik som spørsmål om fradrag i skatt for skatt betalt i utlandet.

Avsluttende merknader

Skatteforvaltningslovens regler om skattekontorets endringsadgang er i hovedsak en videreføring av ligningslovens bestemmelser, men uten at endringsadgangen knyttes så tett opp til skattepliktiges oppfyllelse av opplysningsplikten. Innføringen av en lovfestet, generell hensiktsmessighetsvurdering er ny på andre skatteområder enn inntekts- og formuesskatten, men det må antas at forskjellene ikke er store i forhold til hvordan endringsadgangen har vært praktisert på disse rettsområdene.

Endringsadgangen henger nært sammen med klagereglene og fristreglene, som vi vil komme tilbake til i den neste artikkelen i serien.

⁹ Jf. den nå opphevede ligningsloven § 9-5 nr. 2 bokstav b.

¹⁰ Jf. skatteloven § 14-7 første ledd.

¹¹ Jf. skatteloven § 14-70 fjerde ledd.

¹² Jf. skatteloven § 14-80 annet ledd.

⁸ Se skatteforvaltningsloven § 13-7.