

skattemyndighetene, vil utdelinger fra fondet i sin helhet bli skattlagt som renter. Dersom det kun er dokumentasjon for andelen aksjer i underliggende fond som mangler, vil investeringer i slike underliggende fond anses som andre verdipapirer enn aksjer (dvs. rentepapirer).

Som nevnt ovenfor er det videre lagt opp til at i tilfeller ved investeringer i underfond, og der fondet selv ikke innberetter fordelingen mellom aksjer og andre verdipapirer til skatteetaten (dvs. det er overlatt til andelseieren selv å dokumentere fordelingen), skal aksjeandelen i underliggende fond kun regnes med dersom den overstiger 25 prosent. Videre medtas kun aksjer som underliggende fond eier direkte.¹³

Under høringsrunden påpekte flere av høringsinstansene at det var uklart hva som lå i kriteriet «*tilfredsstillende dokumentasjon*», og at departementet burde presisere hva som ligger i dette. I proposisjonen har departementet uttalt at det i samråd med Skattedirektoratet vil utarbeide nærmere retningslinjer på dette punktet.

¹³ Jf. Skatteloven § 10-20, niende ledd, tredje til femte punktum.

Særlig om investeringer i utenlandske fond

Departementet har ikke i særlig grad berørt forhold knyttet til investeringer i utenlandske verdipapirfond.

Det er imidlertid på det rene at reglene også vil komme til anvendelse for beskatningen av utdelinger og realisasjonsgevinster for norske andelseiere som har investert i utenlandske verdipapirfond.

De utenlandske fondene vil som sådanne ikke være gjenstand for norske skatteregler, men de norske reglene vil likevel få en del konsekvenser for norske og tilsvarende utenlandske fond:

For det første er verdipapirfond i en rekke jurisdiksjoner fritatt for skatteplikt, også på renteinntekter. Transaksjoner eller utdelinger fra slike fond vil følgelig ikke ha noen skattekonsekvenser for selve fondet, i motsetning til tilsvarende norske fond.

På grunn av at renteinntekter i stor utstrekning ikke skattlegges i utenlandske, vil *for det andre* heller ikke utenlandske rentefond måtte foreta utdelinger for å oppnå skattenøytralitet slik norske fond må gjøre. Norske rentefond må sågar i enkelte tilfeller dele ut mer enn renteinnt-

tekten for å oppnå skattenøytralitet, hvilket gir utenlandske rentefond et klart konkurransefortrinn sammenlignet med tilsvarende norske fond.

For det tredje vil det kunne bli en utfordring å oppfylle rapporterings- og dokumentasjonsforpliktelsene når det gjelder investeringer i utenlandske fond, da det i stor utstrekning kun vil være norske andelseiere som har behov for informasjon og dokumentasjon knyttet til fondets investeringer fordelt på aksjer og andre verdipapirer på gitte tidspunkter.

Revisjon og Regnskap

Digital
siden
nr. 5
2003



Skatteetatens erstatningsansvar

I tilfeller der vedtak endres til gunst, har forvaltningsloven § 36 og ligningsloven § 9–11 regler om dekning av sakskostnader. For øvrig er det verken i forvaltningsloven eller ligningsloven regler om erstatning for ugyldige vedtak eller andre myndighetsfeil.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist
Jim Krüger Olsen
Skatt øst, Seksjon for kvalitet og samordning

Hvorfor regler om sakskostnader?

Det hører til sjeldenhetene at forvaltningen gjør seg skyldige i så graverende handlinger at det utløser erstatningsplikt. At et vedtak endres til gunst innebærer som regel ikke at forvaltningen har opptrådt klanderverdig. Reglene om dekning av sakskostnader i forvaltningsloven og ligningsloven var nettopp begrunnet med at forvaltningen som regel ikke hadde opptrådt erstatningsbetingende, og at det derfor var nødvendig med særregler for at

borgeren ikke skulle lide tap når han fikk et vedtak endret til gunst.

Subjektiv skyld som betingelse for erstatning – culpa

Det mest vanlige erstatningsgrunnlaget for forvaltningens feil er arbeidsgiveransvaret etter skadeserstatningsloven § 2–1. Det offentlige vil derfor som arbeidsgiver kunne være objektivt erstatningsansvarlig for sine arbeidstakers skadevoldende handlinger gjennom subjektive feil. Både

stat og kommune er ansvarlige for sine organer og tjenestemenn. Bestemmelsen sier at ansvaret bare gjelder for skade som voldes «forsettlig eller uaktsomt» under arbeidstakers utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren. Med andre ord forutsetter ansvar for forvaltningen normalt at det foreligger subjektiv skyld, som er utgangspunktet i norsk rett.

Ugyldig vedtak ikke nok

At det foreligger et ugyldig vedtak, utgjør derfor ikke alene et ansvarsgrunnlag i seg selv. Forvaltningen må være ansvarlig etter et ansvarsgrunnlag utenfor selve vedtaket i medhold av ulovfestet rett, hvilket normalt forutsetter at forvaltningen kan bebreides for å ha opptrådt forsettlig eller uaktsomt når de har gjort feil i et vedtak. Ofte kan vedtaket ha blitt feil fordi man ikke har vært i besittelse av et fullstendig faktum. Andre ganger kjennes et vedtak forvaltningsrettslig ugyldig på grunn av feil i rettsanvendelsen uten at dette er klanderverdige. Det har f.eks. kommet ny lovgivning på et område, og saksbehandleren har tolket loven feil, noe han ikke kan klandres for. Dette var tilfellet i Rt. 1972 s. 578, Randabergdommen, hvor kommunen vedtok et byggeforbud som det ikke forelå hjemmel for. Kommunen ble ikke pålagt erstatningsansvar, idet feilen var unnskyldelig.

Culpa-ansvar før vedtak

Dekning av sakskostnader og culpa-ansvar har som regel vært forbeholdt feil i rettsanvendelsen i forbindelse med vedtak. Sivilombudsmannen har i et tilfelle (sak 2011/3014) åpnet for at culpa-ansvar kan gjøres gjeldende allerede på tidspunktet for varsel i et tilfelle hvor saksbehandler var i besittelse av et fullstendig faktum og rettsanvendelsen klart var bygd på en misforståelse.

Selskap A hadde anskaffet to firehjulinger til bruk i virksomheten. Bokettersynsrevisor stilte spørsmål om firehjulingene var driftsmidler. A fikk derfor varsel om etterberegning av merverdiavgift, endring av ligning og endring av grunnlag for arbeidsgiveravgift uten at de øvrige skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av Skatt sørs oppfatning av de faktiske forholdene var vurdert. Skattyteren krevde erstatning for advokatutgifter knyttet til arbeidet med å imøtegå varselet.

Ombudsmannen mente at det var mye som talte for at saksbehandleren forut for varselet burde ha vært oppmerksom på at

næringsinntekten måtte reduseres hvis firehjulingene ikke kunne anses som driftsmiddel. En slik eventuell mangelfull helhetlig forståelse av grunnleggende regler innenfor skatte- og avgiftsretten, kunne vanskelig anses unnskyldelig.

Sivilombudsmannen uttalte også at generelt sett «må det være et ikke ubetydelig spillerom for å avklare feil uten at det leder til ansvar, og terskelen for å konstatere uaktsom handlemåte må på samme måte være høyere for feil begått ved utsendelse av forhåndsvarsel enn der skattemyndighetene etter en forutgående kontradiktorisk prosess har truffet et vedtak. Det er også grunn til å minne om at sakskostnadsreglene i forvaltningsloven § 36 og ligningsloven § 9–11 ikke omfatter kostnader påløpt for å imøtegå et varsel om vedtak.»

Culpa-ansvar før ordinær saksbehandling

I utgangspunktet er det vanskelig å tenke seg at skattemyndighetene kan pådra seg erstatningsansvar for rettsanvendelsen før saksbehandlingen. Det skjer som regel ingen subsumsjon og rettsanvendelse før faktum er innhentet, og faktuminnhentingen skjer gjennom kontrollhandlingene. Erstatningsbetingende rettsvillfarelse er noe annet enn feil subsumsjon som følge av manglende faktum. Det er også ganske normalt at det ved en kontroll oppstilles teser av betydning for rettsanvendelsen som et ledd i faktuminnhentingen. Dette er ofte nødvendig for å stille de rette spørsmålene til den som er gjenstand for kontrollen, samtidig som det gir mulighet for kontradiksjon.

Sivilombudsmannen har som nevnt uttalt at skatteforvaltningen må ha et ikke ubetydelig spillerom for å avklare feil under saksbehandlingen, og hensynet til spillerom har enda større kraft ved faktuminnhentingen før saksbehandlingen er påbegynt.

For at den typen rettsanvendelse som foreløpende gjøres under en kontroll skal kunne anses som uaktsom og pådra skattemyndighetene et erstatningsansvar, vil det som regel forutsettes at det foreligger myndighetsmisbruk. Det er vanskelig å tenke seg at ordinære vurderinger innenfor forvaltningens rammer skal kunne være erstatningsbetingende.

I tilfeller hvor skatteforvaltningen har handlet i strid med ulovfestede regler om

vilkårighet og urimelighet, vil dette kunne utløse erstatningsplikt. Vi kan f.eks. tenke oss at bokettersynsrevisor av odiøse grunner legger til grunn en skjev faktafremstilling og konkluderer med en åpenbar feil rettsanvendelse i strid med lovtekst og Høyesterett. Hvis dette da presenteres for skattyter, så er vi innenfor myndighetsmisbrukslæren, og dette vil etter alt å dømme anses som klanderverdige opptreden. Hvis skattyter i et slikt tilfelle kontakter rådgiver for å imøtegå galskapen, så er det gode grunner for at staten bør dekke kostnadene.

Typetilfeller som nevnt, hører med til sjeldenhetene, og i den utstrekning det skulle forekomme, ville det sannsynligvis fått etterspill i form av en personalsak. Men det illustrerer at terskelen for at rettsanvendelsen under kontrollen kan anses som uaktsom vil ligge høyt.

Oppsummering

I den utstrekning et vedtak er ugyldig som følge av feil i rettsanvendelsen, vil skatte-/avgiftspliktige ha rett til å få dekket saks- og kostnader i forbindelse med endringssaken i medhold av ligningsloven § 11–3 og forvaltningsloven § 36, uavhengig av skyld.

Før det foreligger et vedtak, må kostnader i anledning saken kreves dekket etter vanlige erstatningsrettslige regler, og det vil helt unntaksvis foreligge et ansvarsgrunnlag. Før saksbehandlingen er påbegynt, det vil si på tidspunktet for bokettersyn, vil det neppe være grunnlag for å rubrisere en revisors alminnelige arbeidstese for rettsanvendelse som kan gi grunnlag for erstatning.

