

Problemstillinger knyttet til tilleggsavgift

Artikkelen omhandler noen problemstillinger knyttet til avgiftsmyndighetenes behandling av merverdiavgiftssaker hvor det oppstår spørsmål om ileggelse av tilleggsavgift. Det ses blant annet nærmere på objektive vilkår, på utmålingen av tilleggsavgift, på aktsomhetsnormen, og på ansvaret for medhjelpere.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattjurist
Sigurd Nitter-Hauge
Skatt øst
Forfatteren arbeider ved skattekontoret Skatt øst med fokus på

avgiftskontroll av nasjonale og internasjonale store foretak. Synspunktene i artikkelen står for forfatterens egen regning, og kan ikke tillegges skattekontoret.

Artikkelen bygger i all hovedsak på lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58 (heretter mval. 2009) hvor bestemmelsen om ileggelse av tilleggsavgift fremgår av § 21–3. Bestemmelsen lyder:

«(1) Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18–1 og § 18–4 første og annet ledd. Tilleggsavgift kan ilegges inntil ti år etter utløpet av den aktuelle terminen.

(2) Den som ansvaret etter denne paragraf retter seg mot, svarer også for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.»

Den administrative ileggelsen av tilleggsavgift anses som straff iht. Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) art. 6 nr. 1. Etter Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2008 s. 1409 (Sørum) kreves det klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift er oppfylte.

Skattedirektoratet har nylig gitt nye retningslinjer for behandling av saker der det kan ilegges tilleggsavgift (www.skatteetaten.no/no/uttalelser/nye_retningslinjer_om_ileggelse_av_tilleggsavgift). Det vises til disse i denne artikkelen. Ileggelse av til-

leggsavgift er videre omtalt i Ole Gjems-Onstad/Tor S. Kildal MVA-komentaren 4. utgave 2011 på sidene 617–620, og i Skattedirektoratets Merverdiavgiftshåndbok 8. utgave 2012 på sidene 904–922 (MVA-håndboken).

Det foreligger relativt mange klagesaker og sivile rettssaker som omhandler ileggelse av tilleggsavgift. I det følgende blir enkelte av de sivile rettssakene nærmere omtalt for å belyse noen relevante spørsmål-/problemstillinger vedrørende ileggelse av tilleggsavgift.

«har eller kunne ha påført staten tap»

Et objektive vilkår for ileggelse av tilleggsavgift er at det ved overtredelsen av avgiftsbestemmelsene «har eller kunne ha påført staten tap».

Eksempel på overtredelser som gir avgiftstap er (ikke uttømmende eksemplifisering):

Beløp for avgiftspliktig omsetning og utgående avgift angis lavere i avgiftsoppgaven enn det regnskapet viser. Unnlattelse av å regnskapsføre salg av varer og tjenester.



STRAFF: Den administrative ileggelsen av tilleggsavgift anses som straff.

Avgiftspliktige salg oppgis som avgiftsfritt salg. Unnlattelse av å regnskapsføre egne vareuttak og tjenester, og bytte av varer og tjenester.

Beløp for fradragsberettiget inngående avgift angis høyere i avgiftsoppgaven enn det regnskapet viser. Regnskapsposten for inngående avgift er uberettiget høy som følge av feilsummeringer, dobbeltføringer, føring av utgiftsposter uten fradragsrett eller med begrenset fradragsrett, og føring av utilfredsstillende bilag. Det bokføres falske eller fiktive bilag for inngående avgift.

Noen rettsavgjørelser som ikke kan ses omtalt, og som etter min mening er relevante å trekke frem, er følgende:

I Stavanger tingretts dom av 30. november 2007 (Bryggeriparken AS) ble det ved vurderingen av dette vilkåret lagt til grunn at det også må tillegges vekt at ileggelsen av tilleggsavgift er å anse som straff iht. Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) art. 6 nr. 1. Av den grunn må tvil komme rettssubjektet til gode. Klagenemndas vedtak om ileggelse av tilleggsavgift med 20 % ble etter en konkret vurdering kjent ugyldig av tingretten. Ifølge Høyesteretts dom av 30. september 2010 (inntatt i Rt. 2010 s. 1131) fremgår det at staten ikke har anket over den delen av tingrettens dom som gjelder tilleggsavgift, slik at dette spørsmålet er rettskraftig avgjort.

Det kan følgelig legges til grunn at tvil om oppfyllelse av dette vilkåret må komme rettssubjektet til gode, m.a.o. at tilleggsavgift ikke ilegges av avgiftsmyndighetene.

En annen rettsavgjørelse angående dette vilkåret er Borgarting lagmannsretts dom av

31. mars 2008 vedrørende IT Fornebu Eiendom AS. Lagmannsretten la her til grunn at det avgjørende er om den avgiftspliktiges handlemåte i seg selv er egnet til å unndra avgift (påføre staten tap), og ikke om selskapet i dette konkrete tilfellet var i en situasjon som gjør slik unndragelse mindre sannsynlig. På det tidspunktet fradrag for inngående merverdiavgift ble krevd, forelå ikke de materielle vilkårene for fradragsrett.

Lagmannsretten la videre til grunn at selskapet ikke har hatt til hensikt å unndra avgift med endelig virkning (påført staten tap). Lagmannsretten uttalte at det ikke er noe vilkår om slik hensikt for at tilleggsavgift kan anvendes på forholdet.

Utmåling av tilleggsavgift med et bestemt beløp

Tilleggsavgift kan utmåles med inntil 100 prosent, dvs. i intervallet mellom 1 prosent og 100 prosent av etterberegnet merverdiavgift. Tilleggsavgift kan også iht. avgiftspraksis ilegges med et bestemt beløp, så lenge dette ikke overstiger 100 prosent av etterberegnet merverdiavgift. Det kan eksempelvis være aktuelt der det er tale om store etterberegninger som refererer seg til relativt unnskyldelige feil.

Ileggelse av tilleggsavgift med et bestemt beløp vil kunne by på vanskelige konkrete vurderinger. Det fremgår blant annet av Borgarting lagmannsretts dom av 31. mars 2008 vedrørende IT Fornebu Eiendom AS (inntatt i Utvalget 2008 s. 864 flg.). Ifølge dommen var ilagt tilleggsavgift nedsatt fra kr 500 000 til kr 250 000 etter klagebehandling. Klagenemndas begrunnelse for nedsattelsen var graden av selskapets uaktsomhet, at selskapet hadde søkt å få tvistespørsmålet avklart underveis i prosessen, og størrelsen av den likviditetsgevinst selskapet hadde oppnådd ved sin uriktige fradragsføring. Etter skatteetatens syn var et betydelig avgiftsbeløp ført til fradrag på et for tidlig tidspunkt, slik at det oppstod et rentetap for staten på kr 2 461 120.

Uaktsom eller forsettlig overtredelse av bestemmelsene (skyldkravet)

De subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift, dvs. at overtredelsen er uaktsom eller forsettlig, refererer seg til overtredelsen av loven eller forskrift, men ikke til tapsfølgen, dvs. «har eller kunne ha påført staten tap».

I de nye retningslinjene er det bemerket at det foreligger uaktsomhet når avgiftssub-

jektet burde forstått at handlingen kunne medføre overtredelse av lov eller forskrift gitt i medhold av lov. Det foreligger grov uaktsomhet der overtredelsen av lov eller forskrift anses som kvalifisert klanderverdig og avgiftssubjektet er sterkt å bebreide for den manglende aktsomheten. Grov uaktsomhet er typisk aktuelt der det ikke foreligger dokumentasjon for forsettlig overtredelse, men der den avgiftspliktige «måtte forstå» at handlingen/unnlåtelsen medførte overtredelse av lov eller forskrift. Forsett foreligger når avgiftssubjektet er klar over at han har overtrådt loven ved for eksempel enten å ha sendt en uriktig oppgave eller ved at han er klar over at han ikke har sendt inn oppgave for én eller flere terminer.

Den nærmere avgrensningen mellom de ulike skyldformene fremstår som vanskelig å trekke konkret når ovennevnte definisjon benyttes. Uttrykkene «burde forstått» og «måtte forstå» er upresise og vage, mens uttrykket «er klar over» forutsetter at forholdet kan bevises utover enhver rimelig tvil, jf. Sivilombudsmannens uttalelse av 24. januar 2012 i sak 2011/871 om krav til bevisets styrke ved ileggelse av 50 % tilleggsavgift.

Mest problematisk er vurderingen av den nedre skyldformen, dvs. om overtredelsen er uaktsom.

I MVA-håndboken og i de nye retningslinjene punkt 2.2.1 fremgår det at utgangspunktet for uaktsomhetsvurderingen må være at enhver som driver virksomhet, plikter å sette seg inn regelverket, og en unnlattelse av å søke kunnskap om regelverket, eventuelt unnlate å sørge for å engasjere den nødvendige hjelp, i seg selv kan anses som uaktsomt.

Det angis ikke i hvilke tilfeller ovennevnte unnlattelseshandlinger kan påberopes. Det kan reises spørsmål om rettsikkerheten er ivaretatt når nevnte handlinger legges til grunn for ileggelse av tilleggsavgift.

Det følger av sikker og langvarig avgiftspraksis at avgiftsmyndighetene må vurdere om den aktuelle overtredelsen er så vidt klanderverdig at en reaksjon i form av tilleggsavgift er på sin plass. Det kan således unnlates å ilegge tilleggsavgift for bagatellmessige feil hos ellers aktsomme og lojale rettssubjekter, jf. nye retningslinjer punkt 3.1. Av mval. 2009 § 15–1 åttende ledd følger det at avgiftssubjektet skal oppføre aktsomt og lojalt, og bidra til at

avgiftsplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

I MVA-håndboken bemerkes det at kravene til avgiftssubjektene i praksis er strenge, og at det ikke skal mye til før forholdet blir ansett som uaktsomt. Ved vurderingen av om et forhold må anses som uaktsomt, er det nærliggende å se hen til hva handlingsalternativet i den aktuelle situasjonen ville ha vært. Det henvises til en klagenemndssak, og to rettsavgjørelser.

Kjernen i aktsomhetsvurderingen kan følgelig oppfattes som en objektiv norm for forsvarlig opptreden. Dvs. at spørsmålet er om rettssubjektet kan sies å ha opptrådt som et annet kyndig og omtenkstomt rettssubjekt ville ha gjort i tilsvarende situasjon.

Avgiftsregelverket er tidvis komplisert, noe som gjør denne vurderingen av uaktsomhet vanskelig. Ansvar for uaktsomme overtredelser i form av ileggelse av tilleggsavgift oppfattes som tyngende. Det taler for at avgiftsmyndighetene bør utvise en viss tilbakeholdenhet ved avgjørelsen av spørsmålet om ileggelse av tilleggsavgift.

Elkjøp-dommen – erverv av tomt til forretningsbygg

Et eksempel fra nyere rettspraksis som illustrerer hvor vanskelig vurderingen av aktsomhetsnormen er, fremkommer i Høyesteretts dom av 15. mars 2012 (Elkjøp Norge AS). Saken gjaldt spørsmål om en merverdiavgiftspliktig næringsdrivende ved avgiftsoppjøret med staten kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader til oppføring av en tomannsbolig som var blitt ytet som vederlag for erverv av tomt til forretningsbygning. Fradragsrett for inngående merverdiavgift reguleres av mval. 2009 § 8–1 (jf. mval. 1969 § 21).

Høyesteretts flertall (tre dommere) la til grunn under henvisning til tidligere praksis at fradragsretten avhang av om anskaffelsen av ny tomannsbolig var relevant for og hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til Elkjøps handelsvirksomhet. Etter flertallets oppfatning kunne eiendomsbyttet ikke anses som egen avgiftsfri virksomhet, da oppføringen av tomannsboligen ikke hadde noen egenverdi for Elkjøp, men bare var et middel for å få tilstrekkelig tomt til å oppføre ny forretningsbygning. Etter flertallets oppfatning

var kostnadene til oppføring av tomannsboligen da relevant for og hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til Elkjøps handelsvirksomhet til å gi fradragsrett.

Høyesteretts mindretall (to dommere) fant at Elkjøp ikke kunne ha fradragsrett da tomannsboligen ble anskaffet og benyttet som betalingsmiddel for erverv av annen fast eiendom. Ved omsetning – herunder bytte – av fast eiendom skal det ikke beregnes utgående avgift, men heller ikke gis fradrag for inngående avgift. Etter mindretallets syn må den næringsdrivende ved anskaffelser til omsetning utenfor avgiftsområdet betraktes som sluttbruker.

Til spørsmålet om ileggelse av tilleggsavgift bemerket mindretallet at saken har reist kompliserte avgiftsrettslige spørsmål, hvor standpunktet ikke deles av rettens flertall. På denne bakgrunn var det ikke tilstrekkelig grunnlag for å bebreide Elkjøp for utvist uaktsomhet, og vedtaket om å ilegge tilleggsavgift med 10 prosent må derfor oppheves.

Høyesteretts flertall (tre dommere) fant det ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet om hvilken kompetanse domstolene har til å overprøve vedtak om tilleggsavgift.

Elkjøp anførte at domstolene også må kunne prøve hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges. Dette beror ikke på noe faglig eller politisk skjønn, men er noe domstolene er mer kvalifisert til å vurdere enn forvaltningen. Etter Elkjøps oppfatning var det i denne saken ikke under noen omstendigheter rimelig med en straff på bortimot kr 100 000. Staten la til grunn at 10 % tilleggsavgift anses som straff etter EMK artikkel 6 nr. 1. Staten anførte at Klagenemnda for merverdiavgift er et domstolslignende organ, og det må være tilstrekkelig for å tilfredsstille EMK artikkel 6 nr. 1 at domstolene kan prøve lovanvendelsen, saksbehandlingen, faktum og hvorvidt det foreligger myndighetsmisbruk. Utover dette kan merverdiavgiftsmyndighetenes skjønn om hvorvidt tilleggsavgift bør ilegges og med hvilken presentsats, ikke prøves av domstolene.

Spørsmålet om domstolens prøvesesrett må anses som uavklart.

Ansvar for medhjelpere

Det følger av ordlyden i mval. 2009 § 21–3 annet ledd at ansvaret også gjelder for medhjelperes, ektefelles og barns handlinger.



HEFTER: Selskapet hefter for de handlingene som er foretatt etter råd av revisor og egen regnskapsavdeling.

Ordlyden har vært uforandret siden omsetningsavgiftsloven. I MVA-håndboken side 921–922 er det henvist til fem klagenemndssaker som anses illustrerende for hvordan tilleggsavgiften skal vurderes når det er tale om feil begått av medhjelpere. Klagenemndssakene gjelder feil begått av eksterne regnskapsførere og advokater. En rettsavgjørelse som ikke er omtalt, og som etter min mening synes relevant å trekke frem for å illustrere ansvaret for medhjelpere, er Borgarting lagmannsretts dom av 2. februar 2011 (Mahabir Eiendom).

Lagmannsretten viste til at det var tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift at den avgiftspliktige har utvist uaktsomhet i relasjon til avgiftsunndragelsen. Det bemerkes her kort at dette er noe upresist ettersom de subjektive vilkårene (uaktsom eller forsettlig) bare refererer til overtredelsen av loven eller forskrift og ikke til tapsfølgen, dvs. «har eller kunne ha påført staten tap».

Mahabir Eiendom anførte at det hadde basert seg på eksterne rådgivere, og at selskapet ikke kunne bebreides for at skattekontoret har inntatt en annen fortolkning av loven på et svært vanskelig område, og vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift således ikke var oppfylt.

Lagmannsretten viste til at det fulgte av ordlyden i bestemmelsens andre ledd at «for så vidt gjelder ansvar etter denne para-

graf svarer den avgiftspliktige for medhjelperes, ektefellers og barns handlinger». Med medhjelpere tenkes særlig på ansatte og eksterne rådgivere som regnskapsfører og revisor. Uavhengig av kvaliteten på den rådgivningen som har vært, hefter således selskapet for de handlingene som er foretatt etter råd av revisor og egen regnskapsavdeling.

Når det gjelder anførselen om at man stod overfor et vanskelig lovtolknings-spørsmål, bemerket lagmannsretten at hvis selskapet mente at man ikke omsatte tjenester i næringsvirksomhet, burde det på et tidligere tidspunkt vært tatt initiativ overfor avgiftsmyndighetene for å klarlegge selskapets avgiftsrettslige status, særlig da med tanke på rettmessigheten av eventuelle fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til egen tjenesteproduksjon. Selskapet hadde særlig oppfordring til å gjøre dette tatt i betraktning av at det hadde valgt ikke å inngå i fellesregistrering med de øvrige selskapene i konsernet. Når nærmere undersøkelser ikke ble gjort, finner lagmannsretten at det foreligger en uaktsom overtredelse av merverdiavgiftsloven, som har medført unndragelse av avgift.

Lagmannsrettsdommen viser klart at rettssubjektet identifiseres med sine rådgivere for så vidt gjelder uaktsom overtredelse av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven. Det samme fremgår av MVA-håndboken og av

Avgift

de nye retningslinjene for ileggelse av tilleggsavgift.

Grovt uaktsom eller forsettlig overtredelse

Et spørsmål som kan reises, er om dette også gjelder for grovt uaktsom eller forsettlig overtredelse av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven.

Det kan ikke ut fra ordlyden sluttes at det må foretas sonndring mellom de ulike skyldformene for så vidt gjelder ansvar for medhjelpere.

Et eksempel fra nyere rettspraksis hvor bruken av rådgivere synes å ha blitt tillagt vekt ved vurderingen av ileggelsen av tilleggsavgift, er Borgarting lagmannsretts dom av 17. februar 2012 (Residens Eiendom AS). Dommen er rettskraftig, da anken til Høyesterett er avvist.

Fra lagmannsrettsdommen fremgår det at daglig leder i selskapet under ankeforhandlingen forklarte at den løsningen som ble valgt, var motivert av bestemmelsene i merverdiavgiftsloven for å oppnå fradrag for inngående merverdiavgift. Løsningen var anbefalt av en advokat i et advokatfirma, først på et seminar der representanter for selskapet deltok, og senere gjennom direkte rådgivning fra advokatfirmaet.

Lagmannsretten bemerket at tilleggsavgift kan ilegges med inntil 100 % dersom man forsettlig eller uaktsomt har overtrådt bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.

Lagmannsretten fant vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift som oppfylte. Det ble vist til at det følger av Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2008 s. 1409 (Sørum) at det kreves klar sannsynlighetsovervekt for at vilkårene er oppfylt.

Lagmannsretten bemerket at selskapet Residens Eiendom AS har vist til at man før avtalen ble inngått flere ganger var i kontakt med avgiftsmyndighetene for å forsøke å avklare lovligheten av den løsningen som ble valgt.

Det gjøres gjeldende at avgiftsmyndighetenes svar på skriftlige henvendelser fra selskapets advokat ikke ga holdepunkter for en annen regel forståelse enn den selskapet la til grunn.

Lagmannsretten var ikke enig i dette. De svarene avgiftsmyndighetene ga på henvendelsene, ga etter lagmannsrettens syn ingen holdepunkter for at man ville akseptere den ordningen som ble skissert fra selskapets side. Det var tvert imot naturlig å oppfatte avgiftsmyndighetenes svar som et signal om at det var tvilsomt om den ordningen som selskapet la opp til, ville bli akseptert.

Lagmannsretten uttalte at selskapet bevisst valgte en løsning som man burde skjønne innebar en ulovlig tilpasning til regelverket for merverdiavgift. Lagmannsretten fant at omstendighetene i saken ga grunnlag for å fastsette tilleggsavgiften til 20 prosent.

I de nye retningslinjene for ileggelse av tilleggsavgift fremgår det at det ikke skal foretas identifisering ved forsettlig eller grovt uaktsom opptreden hos medhjelpere. Bakgrunnen for dette standpunktet er ikke oppgitt.

I de nye retningslinjene fremgår imidlertid at ved valg av sats for tilleggsavgift, ved forsett eller grov uaktsomhet, må vurderingen av skyldgraden knyttes til avgiftssubjektets valg av, og/eller oppfølging av medhjelper, eller avgiftssubjektets kjennskap til overtredelsen av lov eller forskrift.

En mulig konklusjon er følgelig at det ikke må foretas sonndring mellom de ulike skyldformene for så vidt gjelder medhjelpernes handlinger, noe som også kan utledes av ordlyden i mval. 2009 § 21–3 annet ledd.

Litteraturliste

Dommer

Rt. 2008 s. 1409 – Høyesterett – Sørum

Borgarting lagmannsretts dom av 31. mars 2008 – IT Fornebu Eiendom AS

Stavanger tingretts dom av 30. november 2007 – Bryggeriparken AS

Rt. 2010 s. 1131 – Høyesterett – Bryggeriparken AS

Borgarting lagmannsretts dom av 2. februar 2011 – Mahabir Eiendom

Borgarting lagmannsretts dom av 17. februar 2012 – Residens Eiendom AS

Høyesteretts dom av 15. mars 2012 – Elkjøp Norge AS

Faglige bøker, retningslinjer, uttalelser mv.

Ole Gjems-Onstad/Tor. S. Kildal, MVA-kommentaren, 4. utgave 2011

Skattedirektoratets Merverdiavgiftshåndbok 8. utgave 2012

Sivilombudsmannens uttalelse av 24. januar 2012 i sak 2011/871

Skattedirektoratets nye retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift



100 %: Tilleggsavgift kan ilegges med inntil 100 % dersom man forsettlig eller uaktsomt har overtrådt bestemmelsene i merverdiavgiftsloven.