

Feil i klientens selvangivelse:

# Revisors ansvar for tilleggsskatt

Revisor som bistår klienter med utfylling av selvangivelser, får stadig oftere erstatningskrav mot seg fordi det er gjort feil som har ført til tilleggsskatt. Bagatellfeil eller forglemmelser kan utløse millionkrav.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)  
Erik v. Hirsch  
Advokatfirmaet Wiersholm



Advokatfullmektig  
Tone Kaarbo  
Advokatfirmaet Wiersholm

Arbeidet med utfylling og levering av selvangivelser med tilhørende ligningsoppgaver for inntektsåret 2013 er i full gang for revisorer over hele landet og fristen 31. mai nærmer seg. Dessverre har det vært en økende tendens til at revisor som bistår klienter med utfylling av selvangivelser, får erstatningskrav mot seg fordi det er gjort feil som har ført til tilleggsskatt.

Ofte er avvikene ubevisste feilføringer, forglemmelser eller ulik rettsoppfattelse, men skattekontoret finner sjelden at årsaken til feilen er unnskyldelig og slår da til med tilleggsskatt. Vårt inntrykk er at reglene om tilleggsskatt ofte praktiseres med en drakonisk strenghet av skattemyndighetene, der det ikke er forholdsmessighet mellom de feil som er gjort og de (ofte skyhøye) tilleggsskattebeløp som ilegges.

## Kompliserte skatteregler krever profesjonell bistand

Skattereglene er kompliserte, og både næringsdrivende og privatpersoner finner det ofte nødvendig å engasjere rådgivere til å bistå med rådgivning, utfylling og levering av selvangivelser mv.

Skatt og avgift er revisors «hjemmebane» og ligger i kjerneområdet for revisors profesjonsutøvelse. Det dukker stadig opp

saker der rådgivere – også revisorer – får krav fra klienter om å dekke tilleggsskatt ilagt av skattekontoret som følge av feil i skatterådgivningen eller i forbindelse med rådgiverens utfylling og levering av selvangivelse mv. Det er ikke alltid at kravene fra klient er godt funderte eller fører frem, men det er likevel kjedelig å komme opp i en diskusjon med sin klient om erstatningsansvar.

## Lovgrunnlag for illeggelse av tilleggsskatt

### Ordinær tilleggsskatt

Reglene om ordinær tilleggsskatt følger av ligningsloven § 10–2:

«1. Skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.»

Det skal i utgangspunktet ilegges tilleggsskatt etter lignl. § 10–2 nr. 1 når

- I. skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, og
- II. når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler (krav til årsakssammenheng).

Vilkårene er kumulative. Ligningsmyndighetene må påvise at det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at opplysningene som skattyter har gitt, er uriktige eller ufullstendige og har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Finner skattekontoret at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det ikke foreligger unnskyldningsgrunner, vil det ilegges tilleggsskatt med 30 prosent. Tilleggsskatten beregnes av den skatten som er

eller kunne vært unndratt. Tidligere kunne satsen settes lavere enn 30 prosent. Skattekontoret har ikke lenger adgang til skjønnsmessig å sette ned tilleggsskatten.

Tilleggsskattesatsen skal imidlertid settes ned til 10 prosent i tilfeller der det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyters side, men der opplysningene likevel er innberettet som tredjemannsopplysning før skatteoppgjøret sendes skattyter.

### Skjerpet tilleggsskatt

Ligningsloven § 10–5 hjemler reglene for illeggelse av skjerpet tilleggsskatt:

«1. Skattyter som forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, og som forsto eller burde forstått at dette kunne ha ført til skattemessige fordeler, ilegges skjerpet tilleggsskatt. Skjerpet tilleggsskatt kan bare ilegges i tillegg til tilleggsskatt etter § 10–2. § 10–3 nr. 2 gjelder tilsvarende.»

Er vilkårene for skjerpet tilleggsskatt til stede, vil det i tillegg til ordinær tilleggsskatt ilegges ytterligere 15 prosent ev. 30 prosent, altså til sammen 45 eller 60 prosent tilleggsskatt av den unndratte skatten.

## Nærmere om uriktige og ufullstendige opplysninger

Det er ikke gitt noen holdepunkter i loven for hva som skal anses som en «uriktig eller ufullstendig opplysning». Dette må derfor vurderes konkret. En uriktig opplysning antas å være gitt når denne ikke stemmer med de faktiske forholdene. En ufullstendig opplysning anses å foreligge dersom skattyter etter en objektiv vurdering ikke har gitt de opplysningene som

han burde gitt, jf. Høyesteretts dom inn- tatt i Rt. 1992 s. 1588 (Loffland).

Før levering av selvangivelsen kan det være hensiktsmessig at revisor sammen med sin klient tenker igjennom om det er ytterligere opplysninger som bør gis i vedlegg til selvangivelsen.

## Unntak fra tilleggsatt – unnskyldningsgrunner

Det fremgår av ligningsloven § 10–3 (1) at tilleggsatt ikke skal fastsettes:

«... når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak.»

Vi går ikke nærmere inn på hva som kan anses å være unnskyldelige forhold her. Det er skattyter som i utgangspunktet må påberope seg at det foreligger et unnskyldelig forhold.

Hva som anses å være unnskyldelige forhold for næringsdrivende og for selskaper, er etter vår vurdering praktisert for strengt av skattemyndighetene.

Feil gjort av rådgiver er ikke ansett å være en unnskyldningsgrunn. Skattyter har selv ansvaret for at det er gitt riktige og fullstendige opplysninger i selvangivelsen, se Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) pkt. 8.3.2 s. 43:

«Skattyter er ansvarlig for at alle opplysninger som gis til ligningsmyndighetene, er riktige og fullstendige. Dersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes feil hos skattyters medhjelper, er utgangspunktet at skattyter selv svarer for opplysningssvikten. Feil hos medhjelper vil derfor som den klare hovedregel ikke være et unnskyldelig forhold for skattyter, med mindre feilen kan anses unnskyldelig hos begge.»

Finner skattekontoret at vilkårene for tilleggsatt er oppfylt, er det skattyters ansvar å betale tilleggsatten. Skattyter vil i så fall raskt vende seg mot revisor med krav om dekning av tilleggsatt dersom revisor har bistått ved utfylling av selvangivelsen.

## Unntak fra tilleggsatt ved åpenbare regne- eller skrivefeil

Av ligningsloven § 10–3 (2) fremgår at tilleggsatt ikke skal fastsettes når opplysningssvikten skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil:

«2. Tilleggsatt fastsettes heller ikke

(..) b) når de uriktige eller ufullstendige opplysningene skyldes åpenbare regne- eller skrivefeil»

I en rekke saker har vi opplevd at skattyter er ilagt tilleggsatt der det er gjort ubevisste og uoppmerksomme feil. Skattemyndighetene tolker vilkårene i dette unntaket strengt med den konsekvens at unntaket ikke anses å komme til anvendelse.

Slike feil kan eksempelvis være:

- det er skrevet noe annet i skattyters oppgaver enn det som er ment å stå der
- det er ført opp et tall i en post i selvangivelsen eller næringsoppgaven som ikke skulle ha stått der
- et tall er skrevet på feil sted i skattyters oppgaver
- en puncheifeil har medført at et tall er blitt høyere eller lavere, og dette har betydning for skattegrunnlaget
- overføringsfeil – en sum i en post er tastet inn feil ved overføring til en annen post – enten i samme skjema eller ved overføring av beløp mellom skjema
- summeringsfeil
- det er krysset av uriktig i et skjema

Når det gjelder kravet til at skrive- eller regnefeilen må være «åpenbar», er det i forarbeidene (Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 123) lagt til grunn at en feil vil være åpenbar dersom den er:

«... så iøynefallende at ligningsmyndighetene når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, ikke kan unngå å oppdage den. Fritaket gjelder ikke når det ikke foreligger en feilskrift m.v., men «feilen» må antas å være et forsøk på å unndra skatt.»

Så langt virker ligningspraksis å vurdere hva som er iøynefallende ut fra en tid der ligningsfunksjonæren fysisk så igjennom den enkelte ligningsoppgaven. Etter vår oppfatning må hva som er iøynefallende vurderes annerledes i dag hvor det foretas maskinell ligning. Teknologien tilsier at ligningsmyndighetene på en enkel måte kan kryssejke poster og beløp i samme skjema og mellom ulike skjema maskinelt. Etter vår vurdering bør skattekontoret være lempelig med å ilagge tilleggsatt i tilfeller hvor det ikke er fullt ut sammenheng mellom poster og skjemaer i samme inntektsår.

Høyesterett kom til at det ble ansett å foreligge skrivefeil der et beløp som skulle

vært overført automatisk fra en post i selvangivelsen til en annen, ikke ble det, se Rt. 2006 s. 602 (Gezina AS). Det ble også ansett å foreligge skrivefeil der det på grunn av en automatisk link i et årsoppgjørprogram kom inn et beløp i en post som ikke skulle ha vært der, jf. høyesterettsdom inntatt i Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans ASA).

## Konsekvenser for revisor

Det er grunn til å minne revisorene om at de her befinner seg på et «minefelt» der det er viktig å trå forsiktig og ta seg den nødvendige tid til å kontrollere at alle beløp er korrekt ført i ligningsoppgavene. I forbindelse med utfylling og levering av selvangivelse kan det være grunn til å be klienten om å ta en ekstra gjennomgang og kvalitetsjekk før leveringen. Dette gjøres ikke for å frita revisor for ansvar, men for i størst mulig grad å unngå at det gjøres feil.

Og skulle skaden være skjedd – at en klient har fått krav om tilleggsatt og revisor har bistått med utfylling og levering av selvangivelsen – må revisor huske på raskt å melde fra til forsikringselskapet.

Helst bør revisor sende melding til sitt forsikringselskap allerede når det foreligger et varsel om endring av ligning fra skattekontoret. Da foreligger det «omstendigheter» som kan medføre at det senere kan fremmes erstatningskrav mot revisor. Dette selv om revisor vurderer det slik at kravet ikke kan nå frem mot han. Er revisor ikke kjent med at det foreligger et varsel om endring av ligningen, eventuelt at det foreligger et vedtak fra skattemyndighetene i saken, bør han senest sende melding når han får et erstatningskrav fra sin klient. Det er i revisors interesse å involvere seg i skattesaken så tidlig som mulig etter at skattekontoret har kommet på banen, for å unngå senere erstatningsansvar.

## Oppsummering

Skattemyndighetene har så langt vært svært strenge i sin praksis når det gjelder hva som kan anses som unnskyldelige forhold eller åpenbare skrive- og regnefeil som fritaksgrunn for tilleggsatt. Etter vår vurdering bør det skje en holdningsendring og en lempning av praksis når det gjelder hva som anses som fritaksgrunner. I disse elektroniske tider bør eksempelvis skatteetatens systemer kunne fange opp at det ikke er samsvar mellom poster i selvangivelsen, eller mellom selvangivelse og pliktige vedlegg uten at dette medfører sanksjoner for skattyter.