

Kan du forsikre deg mot straff?

Revisors ansvar for tilleggsskatt

Rettssikkerhetshensyn og ikke minst en ansvarlig fremstilling av ligningsforvaltningen **gjør at det er på høy tid med en klargjøring av dagens rettsstilling. Det er nemlig langt fra slik at skattyters tilleggsskatt automatisk er revisors ansvar.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Harald F. Strandenæs
Advokatfirmaet Strandenæs

En betydelig andel av erstatningskravene mot revisor gjelder krav om dekning av tilleggsskatt rettet mot kunden, kundens ansatte eller kundens aksjonærer.

Men tilleggsskatt er rettslig sett «straff». Er virkelig rettsordenen slik at der noen ilegges en personlig straff, så kan man kreve regress av sin rådgiver? Straffes man egentlig for andres feil?

I Revisjon og regnskap nr. 3 2014 gjennomgår advokatfullmektig Tone Kaarbo og advokat Erik Hirsch grunnleggende vilkår for å ilegge skattyter tilleggsskatt. Gjennomgangen deres synes å være basert på skattedirektoratets synspunkter og tar i liten grad opp i seg den kraftige nyanseringen som skyldes at tilleggsskatt er å anse som straff.

Artikkelens overskrift tar imidlertid opp et viktig tema som egentlig overhodet ikke besvares, nemlig «Revisors ansvar for tilleggsskatt.»

La oss se noe nærmere på tema «Revisors (erstatnings)-ansvar for tilleggsskatt.»

Rådgivers ansvar for kundes tilleggsskatt

De færreste av oss er feilfrie, og faktisk er også revisorer menneskelige nok til å gjøre

feil når de leverer oppgaver på vegne andre. Typisk gjelder dette at man utelater å opplyse om forhold ved levering av kundens selvangivelse, næringsoppgave eller vedlegg.

Revisors (og for så vidt også regnskapsførers og andre rådgiveres) erstatningsansvar finnes i to ulike regelsett: kontraktsansvaret og profesjonsansvaret.¹ Kontraktsansvaret følger av misligholdslæren og kan gjøres gjeldende av kontraktspart for eventuelle kontraktsbrudd. Temaet er her at man ikke har fått den avtalte leveransen.

Det i praksis dominerende ansvaret er imidlertid det ulovfestede profesjonsansvaret som gir et mulig ansvarsgrunnlag for enhver (altså også ikke bare kontraktsparter) som mener at de lider et økonomisk tap som følge av at en yrkesutøver har sviktet i forhold til den normen som kan oppstilles for vanlig yrkesutøvelse i vedkommende profesjon.

Et grunnvilkår for erstatning er at det finnes et erstatningsgrunnlag.

Videre oppstilles det i juridisk teori og praksis ytterligere vilkår: skadelidte må ha lidt et økonomisk tap, tapet må følge av handlingen (årsakssammenheng) og skaden må være en adekvat følge av handlingen eller unnlatelsen.²

NOE Å KLANDRE REVISOR FOR – handling eller unnlatelse

Profesjonsansvaret er ikke et objektivi ansvar som kan ilegges for enhver feil. Det er et skyldansvar; det må være noe å klandre

vedkommende for. Metoden innebærer å oppstille en norm for den «vanlige gode yrkesutøvelse» og så måle svikten opp mot denne normen. Det må derfor kreves et avvik mot hva som allment må anses som god revisjonsskikk eller god regnskapsførerskikk for å kunne ilegge erstatningsansvar.³ Det kreves imidlertid ikke mer enn uaktsomhet; en regnefeil, en forglemmelse, en liten glipp, kan føre til erstatningsansvar. Kravet til aktsomhet er satt høyt, men det er «likevel et visst spillerom for kritikkverdige adferd hos ... (yrkesutøver) ... før det er tale om erstatningsbetingende adferd», jf. Rt. 1995 s. 1350.

Vilkårene for tilleggsskatt er ganske annerledes, og her ligger problemet.

Vilkåret for å ilegge tilleggsskatt er i og for seg ganske objektivt. Det må foreligge «uriktig eller ufullstendig opplysning», men det finnes likevel unntak. Et viktig unntak er «unnskyldelsesgrunner» som følger direkte av loven. Ligningsloven § 10–3 nr. 2 unntar fra tilleggsskatt der det er ... «åpenbare regne- og skrivefeil.» Normen for hva som er unnskyldelig blir å måle mot skattyter, åpenbart ikke dennes revisor.

Det skal understrekes at lovfesting av unnskyldelsesgrunnene nettopp skyldtes at tilleggsskatt er å anse som straff og at man i forarbeidene understreket at meningen var at unnskyldelsesgrunnene skulle benyttes mer.

I praksis møter man oftest unnlatelsen; man har mer eller mindre ubevisst ikke opplyst om et forhold og rammes derfor

¹ Hagstrøm, 2003, side 452.

² Nygård, Skade og ansvar, side 4.

³ Lødrup, 4 utg. side 281.

av § 10–2 ved at opplysningen mangler og det dermed er gitt «uriktig eller ufullstendig» opplysning.

Nå har imidlertid en svært overbevisende rettspraksis fastslått at tilleggsskatt er å anse som straff i juridisk forstand. Se f.eks. Rt. 2002 s. 509, Rt. 2000 s. 996 og Rt. 2010 s. 1121. Det må kunne legges til grunn at de alminnelige straffbarhetsvilkårene må foreligge for at man skal kunne ilegge tilleggsskatt.

At tilleggsskatt er straff, innebærer ikke bare et forbud mot dobbeltstraff, men også at man for eksempel ikke kan straffes med mindre det foreligger bevisovervekt som i straffesak. Saksbehandlingen skal også være betryggende. Slik jeg ser det, er likevel det viktigste i vår sammenheng at tilleggsskatt bare skal benyttes når det foreligger såkalt «rettsstrid». Man kan ikke ilegge tilleggsskatt der skattyters handling ikke strider mot den såkalte rettsstridsreservasjon. I norsk rett gjelder dette for alle straffebud, og innebærer at straffebudene ikke får anvendelse der det må legges til grunn at ordlyden rekker lenger enn det som har vært meningen å ramme som straffbart.⁴

Begrensningen følger av en enkel betraktning: straff skal påvirke gjennom både allmennprevensjon og individualprevensjon slik at lovbruddene ikke begås. Tilleggsskattens oppgave er å motivere skattyter til å gi korrekte og utfyllende opplysninger til skatteetaten.

Ansvarsgjennombrudd?

La oss se praktisk på det: skattyter velger på en aktsom måte en rådgiver som skal utfylle og levere opplysninger til skattemyndighetene. Skattyter samarbeider åpent med sin rådgiver. I erkjennelse av manglende kunnskap eller kapasitet ønsker skattyter hjelp av en profesjonell rådgiver, og valget av rådgiver er det intet å utsette på. Problemet er imidlertid at rådgiver uaktsomt glipper og opplysningen svikter. Kan det her ilegges tilleggsskatt?

Nå skal det understrekes at ligningsoppgaver rettslig sett avgis av skattyter og på en eller annen måte skal signeres. I kravet til signatur ligger det mer enn en tilskyndelse til kontroll, spørsmålet er imidlertid hvor langt man kan trekke skattyters egen kontroll med rådgivers arbeid.

Dersom man ikke kan legge til grunn at skattyter burde oppdaget feilen gjennom sin egen kontroll, må det være samtidig etter mitt syn være høyst tvilsomt om man kan straffe skattyter med tilleggsskatt.

Dette temaet er dessverre behandlet heller unyansert i de klagesakene vi har hatt til behandling.

Slik jeg ser det kan det ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter subjektivt sett ikke kan forventes å ha evne til å oppdage den «uriktige eller ufullstendige opplysning.»

I et slikt tilfelle, der skattyter dermed ikke kan klandres, må forholdet falle inn under unnskyldelsesgrunnene i ligningsloven § 10–3. Vilkår for straff foreligger ikke.

Er omtalen i lignings-ABC korrekt?

I Lignings-ABC 2014 står følgende:

«Medhjelper

Skattyters ansvar endres ikke ved at han overlater til andre, f.eks. revisor eller advokat, å levere og/eller fylle ut selvangivelsen eller føre regnskapene/utarbeide årsoppgjør for seg, se HRD i Utv. 1992/856 (Rt. 1992/511) og URD 20. desember 1988 (Trondheim byrett) i Utv. 1989/64. Dette gjelder også om opplysningsfeilen skyldes feil i et dataprogram, jf. LRD 4. november 1998 (Borgarting) i Utv. 1999/551 (AS Freia).

Der skattyter representeres ved hjelpeverge eller fullmektig, fordi skattyter er i en slik tilstand at han eller hun ikke er i stand til å ivareta egne interesser, skal det normalt ikke ilegges tilleggsskatt.

Det skal ikke foretas identifikasjon ved svikaktig opptreden hos medhjelper. Tilleggsskatt kan likevel ilegges der skattyter kan klandres for valget av medhjelper eller manglende oppfølging, eller at skattyter har hatt konkret kjennskap til opplysningssvikten. Svik fra medhjelper kan gi grunnlag for anmeldelse etter ligningsloven kap. 12.»

Teksten er for så vidt neppe feilaktig, men den er unødig knapp og grenser til det misvisende. Det er svært vanskelig å forstå at et så praktisk typetilfelle som rådgivers glipp ikke er omtalt nærmere. Når skattyter i praksis ikke kan evne å gi opplysningen, f.eks. fordi dette ligger utenfor hans konkrete kunnskapsnivå, er reglen klar: det kreves et klanderverdig forhold hos skattyter.

Skattyters medvirkning til ansvar

Eksempelen viser at det slett ikke er automatikk i rådgivers erstatningsansvar for skattyters tilleggsskatt.

Motsatt av det som er beskrevet ovenfor, kan man tenke seg at skattyter nettopp hadde en tilstrekkelig evne og mulighet og derved faktisk burde oppdaget feilen, for eksempel ved sin egenkontroll før egen signatur av oppgaven. I et slikt tilfelle vil man vel måtte konkludere med at riktignok har revisor gjort en selvstendig feil, men erstatningsansvaret faller bort eller blir redusert ved at skadelidte har medvirket, jf. prinsippet i sktl. § 5–1.

I en erstatningsmessig sammenheng må dette kunne medføre at erstatningen reduseres eller faller helt bort.

Ser man på den praktiske bevisituasjon får man vanskelige grenseganger. Man kan tenke seg at Skattyter faktisk forsettlig ønsker å gi skattemyndighetene uriktig eller manglende informasjon. I håp om å unndra skatt utvirker han, gjennom et aktivt valg, å unnlate å gi sin rådgiver tilstrekkelig informasjon til at riktige oppgaver blir produsert og levert. Utgangspunktet må da åpenbart være at det ikke skal gis erstatning, men bevisituasjonen kan ofte bli svært tung. Dersom rådgiver kan klandres for manglende oppfølging og egenkontroll, vil en slik illojal skattyter og kunde utvilsomt stå meget sterkt i å kunne kreve hele eller deler av eventuell tilleggsskatt dekket fra revisor og dennes forsikringsselskap. Ved å bruke revisor blir da straffereaksjonen eliminert, og situasjonen vil bli at man da i praksis «forsikrer seg mot tilleggsskatt».

Rådgivers egenkontroll og medvirkning

Eksempelen over viser at rådgiver kan ha forskjellig erstatningsmessig ståsted avhengig av oppdraget, og hvilken rolle han inntar som rådgiver. Skulle opplysningsvikten vært avdekket ved revisjonshandlinger? Er oppdraget kun å overføre regnskapsopplysninger til skatteskjema? Har man kontrollert skatteskjema mot avstemte konti? Rådgiverrollen varierer med oppdraget, men det kan fastslås at det slett ikke er noen form for automatikk i at kundens ilagte tilleggsskatt er rådgivers ansvar.

Utgangspunktet er at rådgivers ansvar hviler på erstatningsretten og at det i svært mange situasjoner enten er feil å ilegge

⁴ Rt. 2012 s. 686 og Andenæs, Alminnelig strafferett, 5 utg. side 155.

tilleggsskatt eller at rettmessig ilagt tilleggsskatt slett ikke er erstatningsmessig.

Er ligningsvedtak om tilleggsskatt korrekt?

Som vi har sett over er tilleggsskattereglene ved bruk av rådgiver svært krevende. Derfor må en situasjon bli belyst: det må kunne fastslås at det foreligger mange vedtak om tilleggsskatt basert på en feilaktig overforenklet tanke om at «skattyter hefter for sine rådgiveres feil.»

Hva er situasjonen dersom slike feilaktige ligningsvedtak kreves erstattet av rådgiver? Skattyter har som skadelidt et ansvar for å begrense skaden. Konkret må skattyter medvirke ved å angripe vedtak som er feilaktige gjennom klage- eller domstolsbehandling.

Dersom et feilaktig vedtak likevel blir stående, kan det etter mitt syn heller ikke danne grunnlag for erstatningskrav mot rådgiver, med mindre rådgiver samtidig kan klandres for at det feilaktige vedtaket blir stående. Kommer saken for domstolene, må retten prejudisielt prøve om vedtaket er korrekt når det ilegges tilleggsskatt. Revisor kan ikke ha ansvar for at skattyter har «uflaks» og ved en feil blir ilagt tilleggsskatt.

Avklaring

Rådgivers rettslige situasjon ved opplysningsvikt er unødig komplisert, noe som nok delvis skyldes at fagmiljøet har et noe uavklart syn på spørsmål om «medvirkning ved opplysningsvikt». Det klare utgangspunktet er at bestemmelsen om tilleggsskatt i kap. 10, i motsetning til

straffebestemmelsene i kap 12, kun gjelder skattyter selv. Erstatningsretten skal etter mitt syn ikke uthule dette utgangspunkt. Dagens ordning der store beløp i forsikringsdekning tilfaller staten som tilleggsskatt, gir ingen mening.

To vesentlige prinsipper kan utledes av gjeldende rett:

1. Det skal ikke ilegges tilleggsskatt når skattyter subjektivt sett ikke kan klandres, f.eks. fordi all feil ligger hos dennes rådgiver. Slik tilleggsskatt unntas av unnskyldelsesgrunnene.
2. Det er ikke rettspolitisk riktig at rådgiver betaler erstatning til en kunde som kan klandres for å ha tilbakeholdt informasjon. Tilleggsskattens formål tilsier tilbakeholdenhet med erstatningsutbetaling.

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester:

Avgifts- og registreringsplikt (VOES)

Artikkelen er forfattet av:



Senior skattejurist
Petter Tryland
Skatt øst



Førstekonsulent
Kirsti Østereng Bringsjord
Skatt øst

Med virkning fra 1. juli 2011 ble det innført merverdiavgift ved norske privatpersoner og andre **ikke-næringsdrivendes** kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Registreringsplikten **inntreffer når summen av avgiftspliktige leveranser til mottakere i Norge overstiger 50 000 kroner.**

Hva er «elektroniske tjenester»?

Begrepet «elektroniske tjenester» ble innført i merverdiavgiftsloven (mval.) i forbindelse med lovendringen som gjorde at det ble innført merverdiavgift ved norske privatpersoner og andre ikke-næringsdrivendes kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Begrepet er definert i mval.

§ 1–3 bokstav j. Det heter her at elektroniske tjenester er «fjernleverbare tjenester som leveres ved hjelp av internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor levering av tjenestene hovedsakelig er automatisert».

Hovedelementene i definisjonen er at det skal dreie seg om en fjernleverbar tjeneste som leveres over et elektronisk nett. Leveranse av tjenesten skal være avhengig av informasjonsteknologi. Dette betyr at eksempelvis en konsulenttjeneste, som regnes som en fjernleverbar tjeneste, ikke anses som en elektronisk tjeneste idet levering av konsulenttjenesten kan skje på andre måter enn over internett. Videre er det et vilkår at tjenesten er «hovedsakelig

automatisert». I dette ligger at selve tjenesten skal leveres med minimal menneskelig inngripen. En elektronisk tjeneste vil typisk være et produkt som ligger tilgjengelig på en nettside og som kan kjøpes enten gjennom medlemskap eller ved direkte betaling.

Eksempler på elektroniske tjenester er nedlasting av filmer, bøker, musikk, spill, «apper» eller annen programvare, streamingtjenester, tilgang til databaser eller forskjellige typer nettsamfunn (eksempelvis datingsider).

Nærmere om avgifts- og registreringsplikten

Avgiftsplikten ved omsetning av elektroniske tjenester som omfattes av VOES-ordningen, gjelder de såkalte «business-to-consumer»-(B2C)tilfellene. Det vil si omsetning til privatpersoner og ikke-næringsdrivende hjemmehørende i Norge, jf. mval. § 3–30 (4). Offentlige virksomheter eller næringsdrivendes anskaffelser av slike tjenester omfattes av den etablerte avgiftsplikten ved kjøp av fjernleverbare