

Tilleggsskatt og underskudd

Høyesterett har nylig avgjort at fremskutt beregning av tilleggsskatt også kommer til anvendelse på fremført ubenyttet underskudd. I denne artikkelen ser vi nærmere på denne beregningsregelen og konsekvensene av Høyesteretts dom.



Advokat
Egil Stefan Eilertsen
Partner i Advokatfirmaet Harboe



Advokat
Einar Harboe
Partner i Advokatfirmaet Harboe

Frem til 2010 ble tilleggsskatt bare beregnet i inntektsår hvor skattepliktige hadde positiv inntekt. Hvis skattyteren hadde underskudd i året opplysningssvikten fant sted, ble tilleggsskattesatsen og beregningsgrunnlaget fastsatt, mens beregningen av tilleggsskatten og effektueringen ble utsatt til senere år med positiv inntekt. Fra 2010 kunne imidlertid tilleggsskatt ilegges og effektueres i året for opplysningssvikten, selv om det ikke er utlignet positiv inntekt dette året. Høyesterett har avgjort at fremskutt beregning av tilleggsskatt også kommer til anvendelse på fremført ubenyttet underskudd.

Vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt

Krav om opplysningssvikt

Skatteforvaltningsloven har langt på vei videreført reglene om tilleggsskatt fra ligningsloven. Det er to objektive vilkår som må være oppfylt for at tilleggsskatt skal kunne ilegges. For det første må det foreligge en opplysningssvikt. Skattepliktige eller trekkpliktige må gi en opplysning som enten er «uriktig eller ufullstendig» eller han «unnlater å gi en pliktig opplysning».¹ Opplysningen må gjelde den skatte-

pliktiges egen fastsettelse av skatt eller avgift.

Ved vurderingen av om opplysningssvikten er oppfylt eller opplysningssvikt foreligger, må man se hen til opplysningssvikten innhold.² Opplysningssvikten innebærer at skattepliktige skal gi så mange opplysninger at «skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt».³ Skattemeldingen for formues- og inntektsskatt mv. skal derfor inneholde opplysninger om «formue, inntekt, fradragposter og andre opplysninger som har betydning for fastsetting av skattegrunnlaget».⁴ Gjennom koblingen til opplysningssvikten kan man utlede at opplysningssvikten må gjelde skattemeldingen for fastsettelsen for den aktuelle skatteleggingsperioden (f.eks. inntektsåret).

Opplysningssvikten må ha betydning for fastsettingen

At opplysningssvikten må ha betydning for fastsettelsen, fremgår også av det andre objektive vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt. Det er bare opplysningssvikt som «kan føre til skattemessige fordelere» som utløser tilleggsskatt. Vilket innebærer at det kun er uriktige eller ufullstendige opplysning-

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.

ger med skatterettslig relevans, som danner grunnlag for tilleggsskatt.

Tidligere var vilkåret at opplysninger «har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt».⁵ Formuleringen «kan føre til» omfatter at opplysningssvikten kan oppdages før ligningen (nå; fastsettingen⁶) foreligger eller etter at ligningsbehandlingen er avsluttet (nå: skatteberegningen og melding om skatteoppgjør⁷), som en etterkontroll.⁸

Endringen av ordlyden til «skattemessige fordelere» skulle ta opp i seg at til-

⁵ Jf. Ligningsloven § 10-2 nr. 1.

⁶ Jf. Skatteforvaltningsloven § 9-1.

⁷ Jf. Skatteforvaltningsloven §§ 9-2 (3) og 9-3.

⁸ Jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 122 andre spalte andre avsnitt første setning.

¹ Skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd.

² Se f.eks. Rt-1992-195 (Loffland), side 1592 nest siste avsnitt.

³ Skatteforvaltningsloven § 8-1 andre punktum.

⁴ Jf. Skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd.

leggsskatt kan ilegges selv om opplysningssvikten gjelder tidfestingsfeil som kun forskyver skattebelastningen i tid.⁹

Opplysningssvikt vurderes isolert for hver skattleggingsperiode

Som hovedregel vurderes hver skattleggingsperiode (f.eks. inntektsåret) for seg, med hensyn til om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er til stede.¹⁰ Særregelen om tidfestingsfeil er et unntak fra dette prinsippet.¹¹

Dette hovedprinsippet virker begge veier. Dersom det er gitt en uriktig opplysning i år 1, kan ikke dette oppveies av en korrekt opplysning i år 2. Tilleggsskatt kan ilegges for år 1 selv om den korrekte opplysningen fremgår av den skattepliktiges skattemelding for år 2. Men reglene om frivillig retting kan komme skattepliktige til unnsetning, om skattemyndighetene ikke har varslet om kontroll av forholdet.¹²

Dersom den skattepliktige gir en uriktig eller ufullstendig opplysning som ikke inngår i fastsettingen av skatt i år 1, men som kan ha betydning for fastsetting av riktig skatt i år 2, skal den uriktige opplysningen gitt i år 1 ikke ha betydning for tilleggsskatt fastsatt for år 2, såfremt det i år 2 er gitt riktige opplysninger. Ett eksempel her kan være at den skattepliktige har en ikke-oppgitt formue i en bank i utlandet. Hvis formuen i år 1 uansett vil være negativ fordi den skattepliktiges gjeld overstiger formuen, selv om den ikke oppgitte formuen medregnes, har opplysningssvikten ingen skattevirkning i år 1. I år 2 er deler av gjelden nedbetalt og formuen er positiv. Så lenge skattemeldingen for år 2 inneholder korrekte opplysninger, vil opplysningssvikten i år 1 ikke medføre ileggelse av tilleggsskatt i år 2.

Har Høyesterett fraveket prinsippet om isolert vurdering av hver skattleggingsperiode?

Det kan reises spørsmål ved om Høyesterett i Bravo Capital-dommen, har modifisert prinsippet om å vurdere hvert enkelt inntektsår for seg.¹³ Saken gjaldt fremføring av ubenyttet underskudd fra tidligere år, etter eierskifte. Underskuddet ble avskåret etter skatteloven § 14–90, og siden eierskiftet ikke fremgikk av selvangivelsen, ble det ilagt tilleggsskatt. Selv om underskuddet ikke var benyttet mot positiv inntekt i avskjæringsåret, kom Høyesterett til at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt for dette året. Førstvoterende viste til forarbeidene til ligningsloven hvor det fremgikk at reglene om tilleggsskatt kunne anvendes selv om skattevirkningen av opplysningssvikten først viste seg i etterfølgende inntektsår.¹⁴

«Det vil også, slik som nå, være adgang til å anvende tilleggsskatt i forbindelse med oppgaver som først får skattemessig virkning ved ligningen for senere år. Dette gjelder bl. a. når uriktige oppgaver har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for høyt underskudd til fremføring og fradrag i senere års inntekt.»

Selskapet anførte at det var grunn til å trekke et skille mellom underskudd som hadde inngått i fastsettelsen av årets skattemessige resultat, som fradrag i positiv inntekt, og underskudd fra tidligere år som fremføres uten å være benyttet. Selv om det manglet opplysninger om eierskiftet, ville selskapets ligning være den samme i avskjæringsåret. Det ble vist til en lagmannsrettsdom fra 2004, hvor ble det lagt til grunn at fremføring av underskudd ikke var en del av ligningen.¹⁵

Høyesterett mente ikke at det var grunnlag for en slik nyansering:¹⁶

«... Jeg finner det klart at formuleringen dekker virkningen av uriktige opp-

lysninger om et fremførbart underskudd: Et slikt underskudd danner grunnlag for et fremtidig fradrag i inntekten, og et urettmessig fradrag vil gi en skattemessig fordel.»

Det kan hevdes at å ilegge tilleggsskatt for et «*fremtidig fradrag i inntekten*» innebærer et brudd med tidligere oppfatning om at hvert års ligning må vurderes for seg. Et fremtidig fradrag har ennå ikke hatt en skattevirkning. Antakelig må dommen forstås slik at Høyesterett mener fremføring av ubenyttet underskudd fra tidligere år inngår i ligningen. En slik forståelse gir mindre konsekvenser for den generelle forståelsen av opplysningssviktenes rekkevidde.

En annen løsning etter skatteforvaltningsloven?

Det kan reises spørsmål om innføringen av skatteforvaltningsloven fra 2017 gir et annet svar på dette spørsmålet. Mens begrepet ligning ikke var definert i ligningsloven, er omfanget av fastsettelsen regulert i skatteforvaltningsloven.¹⁷

«Skattepliktige fastsetter grunnlaget for formues- og inntektsskatt ...»

Forutsatt at Høyesterett bygde på at fremføring av ubenyttet underskudd var en del av ligningsfastsettelsen, er det vanskeligere å innfortolke Høyesteretts resultat i ordlyden til skatteforvaltningsloven. Skattepliktiges egenfastsetting knytter seg til en avgrenset skattleggingsperiode; et inntektsår. Muligheten for «*et fremtidig fradrag i inntekten*» kan vanskelig sies å inngå i fastsettelsen for året hvor underskudd fremføres uten å være benyttet.

Dersom Høyesterett har utvidet opplysningssviktenes omfang til ikke å begrense seg til en skattleggingsperiode, må antakelig rettsstilstanden under skatteforvaltningsloven være den samme som lagt til grunn i Høyesteretts dom.

9 Jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 41 første spalte siste avsnitt flg.

10 Jf. HR-1995-99-A (Bøhn) side 1287 tredje avsnitt, tredje setning.

11 Jf. Skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd.

12 Jf. Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav d.

13 Jf. HR-2018-2338-A (Bravo Capital AS).

14 Jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 122 andre spalte andre avsnitt andre setning flg.

15 Jf. LA-2004-6855 (Utv-2004-886).

16 Jf. premiss 21, siste avsnitt.

17 Jf. Skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd.

Hovedregel om beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt er «den skattemessige fordelingen som er eller kunne ha vært oppnådd».¹⁸ Tidligere var ordlyden identisk med det andre objektive vilkåret for tilleggsskatt. Det har neppe vært meningen å endre dette. Beregningsregelen kan uansett ikke gi grunnlag for en tilleggsskatt ut over den skattekonsekvensen som er konstatert når vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er vurdert.

Å finne beregningsgrunnlaget er nokså kurant for utelatte formues- og inntektsposter, og uriktige fradragposter, så lenge inntekt og formue er positive beløp forut for endringen. Skattevirkningen knytter seg til postens størrelse. For inntekts- og formuesskatt, med progressive satser og terskelbeløp, skal tillegget alltid anses som den øverste delen av inntekten eller formuen.¹⁹

Dersom inntekt og formue er negative beløp forut for endringen, vil endringen i dette inntektsåret ikke ha like stor skattevirkning som en isolert vurdering av postens størrelse tilsier. For eksempel vil endring av inntekten slik at årets skattemessige resultat reduseres fra kr 1 000 000 til 0, ikke medføre endring i utlignet skatt for det aktuelle året. Endringen vil imidlertid kunne medføre at den skattepliktige raskere kommer i skatteposisjon i senere år.

Selv om forarbeidene til ligningsloven åpnet for å ilegge tilleggsskatt selv om skattevirkningen viste seg i senere år, var det en langvarig praksis for å utsette utligningen av tilleggsskatten til år med positiv skattepliktig inntekt. I Schultz-dommen konstaterte Høyesterett at tilleggsskattereglene var praktisert slik i mer enn 40 år, og at praksisen var i skattyters favør.²⁰ Det var denne praksisen som ble reversert ved en regelendring i 2010, ved innføring

av en særlig beregningsregel ved underskudd.

Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ved underskudd

Bestemmelsens kjerneområde

Særregelen som ble innført fra 2010, hadde som formål å ilegge sanksjonen i tilknytning til året for opplysningsvikten fremfor året for skattevirkningen. Bestemmelsen har følgende ordlyd:²¹

«Har den skattepliktige et skattemessig underskudd, beregnes tilleggsskatten av den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten. Det samme gjelder når den fastsatte skatten er lavere enn den skatten som ville blitt fastsatt på grunnlag av den unndratte formuen eller inntekten.»

I forarbeidene er det omtalt tre situasjoner som bestemmelsen skal ramme.²² For det første rammes opplysningsvikt knyttet til inntektsposter hvor endringen likevel ikke medfører positiv inntekt. For det andre rammes opplysningsvikt om inntektsposter hvor endringen medfører utlignet skatt, men hvor den utlignede skatten er lavere enn skattevirkningen av opplysningsvikten isolert vurdert. Den tredje varianten er at den skattepliktige har positiv inntekt, men et berettiget fremførbart underskudd eller at avgivelse av konsernbidrag medfører ingen utlignet skatt i inntektsåret. I alle disse tre situasjonene skal tilleggsskatten nå beregnes i året for opplysningsvikten, selv om skattevirkningen av inntektsendringen helt eller delvis inntreffer i senere inntektsår.

I en slik situasjon skal tilleggsskatten ifølge forarbeidene, beregnes av skatten på den unndratte inntekten, sett bort fra andre poster:

«Ved beregningen må det tas utgangspunkt i hovedregelen om at tilleggsskatten skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Tilleggs-

skatten skal derfor beregnes av skatten på det formues- eller inntektstillegget som skyldes de uriktige eller ufullstendige opplysningene.»

Det kan stilles spørsmål ved om uriktige fradragposter er dekket av bestemmelsen. Slike fradragposter er ikke omfattet av ordlyden («den unndratte ... inntekten») og uriktige fradragposter er heller ikke nevnt i forarbeidene. Etter Bravo Capital-dommen må det imidlertid legges til grunn at bestemmelsen omfatter fradragposter. Begrepet «den unndratte ... inntekten» blir da et nettoinntektsbegrep.

Tilleggsskatt og fremføring av ubenyttet underskudd fra tidligere år

Spørsmålet i Bravo Capital-dommen var om regelendringen i 2010 også gjaldt underskudd fremført fra tidligere år, når underskuddet ikke var anvendt mot positiv inntekt i året for opplysningsvikten. Saken gjaldt ligningsloven § 10–4 nr. 3, som har tilsvarende ordlyd, med den reservasjon at systemet med egenfastsetting ikke var innført og beregningsgrunnlaget var derfor «den skatt som ville blitt utlignet».

Selskapet anførte at den utlignede skatten ville vært uendret om man så bort fra det fremførte underskuddet. Metoden som er angitt i forarbeidene, hvor man skal se bort fra alle andre poster og beregne tilleggsskatten av den skatten som faller på den unndratte inntekten, ville ikke gitt endring i fastsatt skatt for det inntektsåret opplysningsvikten fant sted. Dette illustrerte at tilleggsskatt ikke var anvendelig i år hvor tidligere års underskudd ikke var anvendt mot positiv inntekt.

Høyesterett konstaterte at ordlyden i bestemmelsen «ikke ... passer spesielt godt» på fremført underskudd,²³ men med grunnlag i forarbeidene fant retten at bestemmelsen kom til anvendelse.²⁴ Når Høyesterett både fant at vilkårene for tilleggsskatt var oppfylt, og at forholdet var omfattet av ordlyden og formålet til bestemmelsen om frem-

18 Jf. Skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd første setning, i.f.

19 Jf. Skatteforvaltningsloven § 14-5 andre ledd.

20 Jf. HR-1997-49-B (Rt-1997-1117) side 1123 tredje avsnitt.

21 Jf. Skatteforvaltningsloven § 14-5 tredje ledd.

22 Jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 52.

23 Jf. premiss 32.

24 Jf. premiss 42.

skutt effektivering, ble vedtaket om tilleggsskatt opprettholdt.

Virkningen var at tilleggsskatten ble beregnet i 2011 basert på en utregnet skatteverdi av hele det nominelle underskuddet og basert på skattesatsen i 2011. Tilleggsskatten ble utmålt til ca. 1,1 millioner kroner. Om lag halvparten av underskuddet var benyttet mot positiv inntekt i de tre etterfølgende inntektsårene, før saken ble tatt opp til endring. Dersom tilleggsskatt kun hadde blitt utlignet for de årene det faktisk ble krevd fradrag i positiv inntekt, ville beløpet ha vært ca. kr 650 000, forutsatt at det var gitt uriktige opplysninger i disse årene. Resultatet av dommen er derfor svært tyngende.

Kravet til klar sannsynlighetsovervekt for skattevirkningen

Det gjelder et skjerpet beviskrav for ileggelse av tilleggsskatt. Kravet til klar sannsynlighetsovervekt gjelder også skattevirkningen av opplysningssvikten.²⁵

Etter vår oppfatning kan man ikke se bort fra sannsynligheten for fremtidig utnyttelse av et fremført underskudd når man beregner tilleggsskatten, selv om særregelen om fremskutt beregning og effektivering er anvendelig. Skattevirkningen av et fremtidig fradrag kan være betydelig lavere enn den nominelle verdien i året hvor opplysningssvikten foreligger, både fordi skattesatsene endrer seg og fordi usikkerheten knyttet til fremtidig utnyttelse må spille inn på størrelsen av beregningsgrunnlaget.

Dessverre fant ikke Høyesteretts ankeutvalg grunn til å behandle denne subsidiære anførselen i Bravo Capital-saken. Verken dommen eller henvisningsbeslutningen kan tolkes som et prejudikat for at de alminnelige kravene til bevis for skattevirkningen av en opplysningssvikt, ikke skal gjelde når den særlige beregningsregelen kommer til anvendelse.

Look to Sweden

I Sverige har man grepet an problemstillingen med ileggelse av tilleggsskatt («skattetillegg») ved negativ inntekt på en annen måte enn i Norge. For det første inngår tidligere års underskudd som fradrag ved årets skattefastsettelse. Det skilles derfor ikke mellom fremført underskudd og andre fradragposter. Dernest benyttes alltid ¼-dels sats i underskuddstilfellene, dvs. alle tilfellene som i Norge ville være rammet av særregelen om fremskutt effektivering. Ordinær tilleggsskattesatssats i Sverige er 40 % og tilleggsskatten ved underskudd er da 10 %. I Sverige har derfor lovgiver tatt inn over seg at i et underskuddsforetak har ikke opplysningssvikten samme skattevirkning som i et foretak med overskudd. Det er et tankekors at lovgiver ikke har sett hen til reglene i Sverige før vedtakelsen av særregelen om fremskutt beregning av tilleggsskatt.

Særlig om negativ formue

Bestemmelsen om fremskutt beregning av tilleggsskatt omfatter etter sin ordlyd også «*unndratte formues- [...] poster*». Etter vår vurdering må dette bero på en inkurie. Man kan gjerne være i en situasjon hvor endring av formuesfastsettelsen ikke medfører endring i utlignet formuesskatt, fordi den skattepliktige har en tilstrekkelig stor gjeldspost. Fordi negativ formue ikke kan fremføres mot positiv formue i senere inntektsår, vil ikke skattevirkningen inntre i senere inntektsår. Det er ingen skattevirkning, fordi endringen uansett ikke medfører utligning av formuesskatt. Begrunnelsen for regelen om fremskutt effektivering, slår ikke til.

I en slik situasjon mener vi at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt ikke er oppfylt. Den uriktige opplysningen har ingen relevans for skattefastsettelsen. Dette er også kommet til uttrykk i forarbeidene:²⁶

«... Dersom resultatet av ligningen ville ha blitt det samme uavhengig av

skattyters opplysningssvikt, er det ingen grunn til å legge tilleggsskatt. Det blir da heller ikke noe beregningsgrunnlag for den. ...»

Det er således motstrid mellom vilkårsbestemmelsen og beregningsregelen med hensyn til formuesposter. Finansdepartementet bør ta initiativ til å endre ordlyden og fjerne ukklarheten knyttet til ileggelse av tilleggsskatt på formuesposter uten skattevirkning.

Oppsummering

Etter Høyesteretts dom i Bravo Capital-saken skal tilleggsskatten kunne beregnes og effektueres i det inntektsåret opplysningssvikten skjer, uavhengig av om inntekten er positiv eller negativ. Resultatet reiser et spørsmål om tilleggsskatt etter skatteforvaltningsloven vil gi et annet utfall, idet fremføring av underskudd ikke er en del av den skattepliktiges egenfastsettelse.

Vi mener at de ordinære reglene om beviskrav tilsier at beregningsgrunnlagets størrelse må vurderes konkret, ut fra muligheten for fremtidig utnyttelse av et fremført ubenyttet underskudd.

Finansdepartementet bør rette lovteksten, da formuesposter ikke skal ilegges tilleggsskatt når formuen uansett er negativ. Det er motstrid mellom vilkårsbestemmelsen og beregningsregelen, som bør rettes. Samtidig bør departementet avklare hvorvidt fremføring av tidligere års underskudd er en del av fastsettelsen etter skatteforvaltningsloven. Kanskje kan departementet også se hen til reglene i Sverige, og finne en regel som bedre balanserer hensynet til effektive sanksjonsmidler og forholdsmessigheten i sanksjonen.

Advokat Egil Stefan Eilertsen var ankende parts prosessfullmektig i Bravo Capital-saken.

25 Jf. HR-2008-01861-S (Rt-2008-1409) Sørum, premis 64.

26 Jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) side 41, første spalte siste avsnitt.