

Tilleggsskatt for uriktig utfylling av ligningsskjema

Det hevdes at det ikke er rom for noen feil fra skattyternes side. For profesjonelle skattytere – spesielt de store selskapene – er det mulig at dette ikke er langt fra sannheten.

I likhet med resten av skatteetaten må også Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) iblant ilegge tilleggsskatt. Skattyterne opplever nok det ofte som urimelig.

Tilleggsskatt anses som straff i henhold til den Europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK). På et viktig punkt skiller tilleggsskatt seg fra annen straff: Skyld er ikke et vilkår for ileggelse av alminnelig tilleggsskatt. Kanskje er det nettopp fraværet av krav til skyld som gjør at tilleggsskatt kan oppleves som urettferdig. Alt fra bevisst skatteunndragelse til forglemmelser og misforståelser kan i prinsippet sanksjoneres med tilleggsskatt.

Det kan riktignok gjøres unntak. Oftest er det unnskyldelige forhold som påberopes som grunnlag. For privatpersoner vil spesielt misforståelser knyttet til regelverket eller til prosedyrene omkring innlevering av opplysninger til skattemyndighetene, kunne anses som unnskyldelige forhold. For profesjonelle skattytere skal det imidlertid mye til for å bli hørt med dette.

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nylig truffet vedtak i en klagesak som gjaldt tilleggsskatt for uriktig utfylling av et ligningsskjema (sak 2009–048SKN). Årsaken til at det var blitt feil i skjemaene, var misforståelser hos selskapet. Prinsipalt anførte selskapet at det ikke var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, idet det mente at SFS burde skjønt at det var grunn til å stille spørsmål ved opplysningene som var gitt. Subsidiært anførte selskapet at det forelå unnskyldelige forhold.

Sakens faktum

Saken gjelder et selskap som krevde skattefradrag for forsknings- og utviklingskostnader etter skatteloven § 16–40.

Skattefradrag for forsknings- og utviklingskostnader er en offentlig støtteordning. Den omtales ofte som Skattefunn. Ordningen innebærer at selskaper kan få fradrag i skatt for kostnader knyttet til forsknings- og utviklingsprosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd. En rekke vilkår må i så fall være oppfylt.

Det er et eget ligningsskjema som skal benyttes når det kreves slikt skattefradrag: skjema RF-1053. I forbindelse med ligningsbehandlingen avdekket SFS feil ved selskapets utfylling av dette skjemaet. Kostnadene var ikke attestert av revisor, og de oversteg høyeste tillatte støtte i henhold til ESAs retningslinjer for statsstøtte. I tillegg hadde ikke selskapet tatt hensyn til at maksimalt skattefradrag er begrenset til 5,5 millioner. På bakgrunn av dette varslet SFS om at skattefradraget ville bli satt til kr 0.

Selskapet ba om utsettelse av svarfristen en rekke ganger. Dette ble innvilget, men det medførte at selskapet ble lignet etter påstand. Ved ligningen ble selskapet derfor tilgodeskrevet et beløp på ca. 1,2 millioner kroner.

Etter nærmere innhenting av opplysninger traff SFS endringsvedtak i saken. Skattefradraget ble satt til null, og selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 30 %. Kontoret kom til at det var gitt uriktige og ufullstendige opplysninger som hadde ført til skattefordeler. Det ble ikke ansett å fore-

ligge unnskyldelige grunner som kunne fritta for tilleggsskatt.

Selskapets klage til skatteklagenemnda

Selskapet påklaget kontorets vedtak til skatteklagenemnda. En stund hadde det vært usikkerhet knyttet til om prosjektet var godkjent av Norges forskningsråd. Før endringsvedtaket ble truffet, hadde imidlertid selskapet fremlagt bekreftelse på slik godkjennelse. Selskapet anførte at etter som prosjektet hele tiden hadde vært godkjent av Norges forskningsråd, var det ikke gitt uriktige opplysninger. Etter selskapets oppfatning inneholdt ikke skjemaet feilaktige opplysninger, kun ufullstendig videre bearbeiding av opplysningene som var gitt. Videre anførte selskapet at den manglende revisorbekreftelsen uansett måtte medføre at tilleggsskatt ikke kunne ilegges. Selskapet viste til at slik bekreftelse er et vilkår for å få skattefradrag. Når dette vilkåret ikke var oppfylt, var feilen dermed ikke egnet til å lede til skattemessige fordeler.

Subsidiært anførte selskapet at det forelå unnskyldelige grunner som måtte medføre unntak fra ileggelse av tilleggsskatt. I tillegg viste selskapet til at den feilaktige utfyllingen av skjemaet var åpenbar i den forstand at feilene umiddelbart ville bli avdekket ved gjennomgang av en saksbehandler som kjenner reglene. Unntaksregelen i ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav b om åpenbare skrive- og regnefeil måtte derfor komme til anvendelse.

Skatteklagenemndas vedtak

Skatteklagenemnda opprettholdt kontorets vedtak.



URIMELIG: Tilleggsskatt kan oppleves både som overraskende og urimelig.

Videre viste skatteklagenemnda til at skattyter har en aktsomhets- og lojalitetsplikt når vedkommende gir opplysninger til ligningsmyndighetene. Dette følger av Lofflanddommen og senere rettspraksis, og er fra 2009 inntratt i ligningsloven § 4–1 første punktum.

Etter nemndas oppfatning kan forholdet mellom opplysningsplikten, aktsomhets- og lojalitetsplikten og undersøkelsesplikten oppsummeres på følgende måte:

«Skattekontoret må kunne legge til grunn at skattyter opptrer i samsvar med aktsomhets- og lojalitetsplikten når vedkommende gir opplysninger til skattemyndighetene. Det tilsier at skattekontorets undersøkelsesplikt som hovedregel først utløses dersom opplysningene som er gitt av en aktsom og lojal skattyter likevel gjør at det er tvil om det faktiske grunnlaget for ligningen. I et slikt tilfelle vil skattekontoret kunne være forpliktet til å be om tilleggsopplysninger. For det tilfellet at skattyter ikke opptrer aktsomt og lojalt, må derimot utgangspunktet være at det kreves mer for at skattekontorets undersøkelsesplikt utløses.»

Nemnda tok deretter stilling til om selskapet hadde opptrådt i samsvar med aktsomhets- og lojalitetsplikten. Den viste til at selskapet ikke i tilstrekkelig grad hadde kontrollert at skjemaet var riktig utfyllt før levering til skattemyndighetene. Etter nemndas oppfatning talte dette for at selskapet ikke hadde opptrådt i samsvar med aktsomhetsnormen. Nemnda påpekte at

det må kunne kreves at en profesjonell part leverer oppgaver med bedre kvalitet. Videre ga nemnda uttrykk for at skattyter bør bære risikoen for den uriktige opplysningen når aktsomhetsplikten ikke er overholdt. Undersøkelsesplikten ble derfor ikke utløst, og det manglende beløpet i post 208 ble dermed ansett som en opplysningssvikt.

Betydningen av at revisor ikke hadde underskrevet skjemaet og attestert at det var foretatt riktige beregninger i henhold til statsstøttereglene, ble også inngående vurdert av skatteklagenemnda. Når revisors underskrift og bekreftelse mangler, er ikke vilkårene for skattefradrag oppfylt, jf. FSFIN § 16–40–6 første og syvende ledd. For at tilleggsskatt skal kunne ilegges, må opplysningssvikten ha ført til eller kunne ha ført til skattemessig fordeler. Er feilen egnet til å gi skattemessige fordeler når den samtidig innebærer at de materielle vilkårene for å få skattefradrag ikke er oppfylt?

I sin vurdering viste nemnda til at det ikke er et vilkår at de ufullstendige eller uriktige opplysningene har ført til en varig økonomisk fordel. Det er tilstrekkelig at opplysningssvikten kunne ført til skattemessige fordeler. Ettersom selskapet i dette tilfellet var blitt tilgodeskrevet 1,2 millioner, var vilkåret oppfylt etter nemndas oppfatning.

Skatteklagenemnda vurderte deretter om ligningsloven § 10–3 kunne gi grunnlag for unntak fra tilleggsskatt. Selskapet hadde anført både at selskapets forhold måtte anses som unnskyldelig, og at opp-

lysningssvikten skyldtes åpenbare regne- og skrivefeil.

Det var to grunner til at selskapet mente at selskapets forhold måtte anses som unnskyldelig etter ligningsloven § 10–3 nr. 1. For det første mente selskapet at når skjemaet skulle kontrolleres av revisor, var det mer unnskyldelig enn ellers at selskapet ikke selv foretok den samme interne kvalitetssikringen som det gjorde med andre deler av selvangivelsen. For det andre hadde selskapet trodd at et elektronisk skjema som det selv hadde signert, ikke ville bli tilgjengelig for ligningsmyndighetene før revisor hadde signert på nødvendig bekreftelse.

Etter nemndas oppfatning kunne ikke noen av disse grunnene anses som unnskyldelige. Når det kreves særskilt bekreftelse fra revisor, er det for å kvalitetssikre at opplysningene som gis er korrekte. Det tilsier et skjerpet aktsomhetskrav. Videre mente nemnda at det må forventes at selskapet setter seg inn i de prosedyrene som gjelder for elektronisk innlevering.

Selskapet hadde også påberopt at det forelå åpenbare skrive- og regnefeil, og at tilleggsskatt dermed ikke kunne ilegges, jf. ligningsloven § 10–3 nr. 2 bokstav b. Heller ikke dette førte frem. Nemnda påpekte at feilene skyldtes at selskapet ikke hadde foretatt de nødvendige beregningene. Det var tale om en unnlattelse, og ikke en feilaktig beregning. Feilene kunne dermed ikke anses som skrive- eller regnefeil. Nemnda viste i denne forbindelse til Rt. 2006 s. 602 *Gezina*, hvor flertallet la til grunn at rene forglemmelser faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Avsluttende kommentar

Ligningssystemet er et selvangivelses-system. For at skattemyndighetene skal kunne fastsette riktig skatt til rett tid, er vi avhengige av at skattyterne gir riktige og fullstendige opplysninger. Tilleggsskatt er ett av virkemidlene vi har for å sikre dette. Det finnes imidlertid også andre viktige virkemidler. Dialog er ett av dem. SFS er opptatt av å ha en god dialog med selskapene, og ønsker på denne måten både å hjelpe og stimulere til at selvangivelsene blir riktige og fullstendige. Men dersom det gjøres feil, og disse får eller kunne fått betydning for skatten, kan ligningsloven gi anvisning på at det ilegges tilleggsskatt.