

For at skattekontoret skal kunne ilegge tilleggsavgift ved manglende omsetningsoppgave, må skattekontoret ha funnet det bevist med klar sannsynlighetsovervekt at det foreligger faktiske forhold som innebærer at avgiftssubjektet har hatt utgående avgift i terminen, og tilsvarende bevist at det har vært faktiske forhold som innebærer at unnlatelsen av å levere omsetningsoppgave kan bedømmes som uaktsom.

Skattedirektoratets retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift punkt 6.3 angir at «Det skal fremgå klart av vedtaket hvordan de objektive og subjektive vilkår for bruk av tilleggsavgift er vurdert, herunder bevisvurderingen og skyldgraden ved valg av sats.»

Det sier seg selv at når skattekontoret ikke har oppnådd kontakt med avgiftssubjektet, og normalt heller ikke har øvrige opplysninger som kan si noe om aktiviteten i terminen (i alle fall så lenge oppgaven ikke er tatt ut til kontroll eller opplysninger er innhentet fra tredjeparter), så blir det vanskelig å begrunne tilleggsavgiften i slike tilfeller. I praksis blir det derfor heller ikke gitt noen begrunnelse for ileggelsen av

tilleggsavgift, utover at avgiftssubjektet får et brev om at det på bakgrunn av manglende oppgave er fastsatt avgift ved skjønn og samtidig ilagt tilleggsavgift.

Dersom avgiftssubjektet leverer en feilaktig nulloppgave, oppgave med for lav utgående avgift eller for høy inngående avgift, må skattekontoret utrede saken, foreta en bevisvurdering og begrunne et eventuelt varsel om endring slik retningslinjene legger opp til. Gjelder ikke de samme kravene når tilleggsavgift ilegges ved skjønnsfastsettelse grunnet manglende oppgave? Det er vanskelig å se at ileggelse av tilleggsavgift i det ene tilfellet kan være en automatisk prosess, mens ileggelse av tilleggsavgift i det andre tilfellet krever utredning av saken, bevisvurdering og begrunnelse av vedtaket.

At det ilegges tilleggsavgift ved skjønnsfastsettelse uten at det foretas en bevisvurdering eller at det gis en begrunnelse, rammer i realiteten bare de svakeste næringsdrivende, som gjerne driver virksomhet gjennom et enkeltpersonforetak og således hefter for avgiftsgjelden også etter en personlig konkurs. Systemet synes å bygge på

at tilleggsavgiften ved manglende oppgave kun er «midlertidig», og at den vil bli gjort om til forhøyet utgående avgift så fort oppgaven blir levert etter at skjønnsfastsettelsen er foretatt.

Det er imidlertid mange eksempler på næringsdrivende som ikke har levert omsetningsoppgaver over lengre tid, ofte ikke på flere år. Når den underliggende årsaken til at oppgavene ikke har blitt levert er ryddet opp i (jerne sykdom, vanskelig livssituasjon e.l.), vil *klagefristen* for å påklage skjønnsfastsettelsesvedtakene ofte være utløpt. Det vil da ikke lenger være mulig å levere endringsoppgaver for de aktuelle terminene. Tilleggsavgiften fra skjønnsfastsettelsene blir dermed stående, uten mulighet for at den kan gjøres om til forhøyet utgående avgift på den måten retningslinjene legger opp til.

Praktiseringen av tilleggsavgiften synes å reise en rekke problemstillinger som ikke har funnet sin løsning i dagens regelverk. Tiden vil vise om overgangen til tilleggs-skatt i en ny skatteforvaltningslov vil bedre rettstilstanden på dette området.

Klagenemnda for merverdiavgift:

Ikke akkurat Høyesterett

Klagenemndsvedtak utgjør en relevant rettskilde, men klagenemndsvedtak er bare **én av flere rettskildefaktorer. Tilstedeværelsen av flere rettskildefaktorer, som** etter juridisk metode skal tas i betraktning, tilsier at skattekontoret ikke kan legge avgjørende vekt på klagenemndsvedtak.



Artikkelen er forfattet av:

Jurist
Kjetil Neset
Fagsjef Mva skatt øst

I artikkel i RR nr. 6/2014 omtalte Skatt østs Buxrud og Løvgård erfaringer etter merverdiavgiftskontroller knyttet til fast

eiendom. Formålet med artikkelen var å orientere bransjeaktørene om merverdiavgiftsbestemmelser som skattekontorets kontroller har vist at det knytter seg risiko til. Et av temaene i artikkelen var hva som utgjør «justeringshendelser». Det ble vist til tre saker om overdragelse av fast eiendom (kapitalvare) mellom selskaper som var fellesregistrert med hverandre. Skattekontoret hadde for sine vedtak lagt til grunn at overdragelse av kapitalvaren utløste plikt til å foreta samlet justering, ettersom overdragelse ble ansett å utgjøre «justeringshendelse».

Selgerne av eiendommene hadde ikke inngått avtale om overføring av justeringsforpliktelsene. Klagenemnda for merverdiavgift opphevet vedtakene og ga uttrykk for at overdragelse mellom fellesregistrerte selskaper ikke utgjør justeringshendelse. I artikkelen tilrådet skattekontoret like fullt at «... den som overdrar kapitalvarer, selv gjør opp avgiftsforpliktelsene (tilbakeførings- / justeringsplikter) med mindre det subjektet som overtar kapitalvaren, påtar seg ansvaret for disse pliktene gjennom en justeringsavtale.»

Manglende respekt?

Advokat Rabben og advokatfullmektig Fredriksen anfører i RR nr. 7/2014 blant annet at skattekontoret med dette utviser «... en manglende respekt for klagenemndas avgjørelse i disse sakene. [Skatt øst] Forfatterne kan vanskelig forstås på annen måte enn at skattekontoret ikke anser seg bundet av avgjørelsene [...] for tilsvarende fremtidige saker.»

Hvordan bør Skatteetaten forholde seg?

Rabben og Fredriksens artikkel berører et forhold som fortjener oppmerksomhet; hvordan bør skatteetaten forholde seg til klagenemndsvedtak som etter skatteetatens syn bygger på en uriktig rettsoppfatning? Etter at Finansdepartementets adgang til å omgjøre klagenemndsvedtak ble fjernet, kjennetegnes tilstanden av at klagenemndsavgjørelsene publiseres uten at etaten kommenterer disse. Staten har heller ikke tatt ut søksmål mot Klagenemnda. Dette gir et utfordrende rettskildesbilde, også for personer som er skolert i bruken av rettskildene. Jeg begrenser imidlertid mitt tilsvar til en kort omtale av det som synes å være Rabben og Fredriksens primære anliggende, klagenemndsvedtak som rettskildefaktor.

Siste ord

Rabben og Fredriksen viser til at «... klagenemnda skal ha siste ord i den administrative behandlingen på avgiftsrettens område.» Dette er ubestridt og skattekontorene effektuerer klagenemndsvedtakene – uavhengig av hva skattekontorene måtte mene om riktigheten av det enkelte vedtak. Forfatterne gir imidlertid videre uttrykk for at «... en fortsatt praktisering av en rettsoppfatning som ikke har fått tilslutning i klagenemnda, fremstår som en undergraving av lovgivers vilje.» Rabben og Fredriksen tar her til orde for at skattekontoret skal legge avgjørende vekt på én rettskildefaktor, forvaltningsvedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift. Jeg ser ikke at det er grunnlag for en slik rettskildemessig revolusjon på merverdiavgiftsrettens område.

Flere rettskilder

Jeg bestrider på ingen måte at klagenemndsvedtak utgjør en relevant rettskilde. Poenget er derimot at klagenemndsvedtak bare er én av flere rettskildefaktorer. Av andre faktorer peker jeg bare kort på lovtekst, lovforarbeider, rettspraksis, privates praksis, rettsoppfatninger, reelle hensyn og utenlandsk rett. Bare tilstedeværelsen av flere rettskildefaktorer, som etter juridisk metode skal tas i betraktning, tilsier at skattekontoret ikke kan legge avgjørende vekt på klagenemndsvedtak. I tillegg kommer at den her omdiskuterte rettskildefaktoren – forvaltningspraksis – bare i begrenset grad kan vektlegges.

Likebehandling

Skattekontoret etterstreber å likebehandle de avgiftspliktige. Samtidig er det et selvstendig mål at saker skal behandles i henhold til gjeldende rett. Disse målene søker skattekontoret å forene gjennom bruk av juridisk metode. Ved bruk av ordinær rettskildelære, hvor alle relevante faktorer tas i betraktning, etablerer skattekontoret rettsoppfatninger som vi forsøker å anvende på en ensartet måte.

Til gunst for en – til ugunst for en annen

Rabben og Fredriksen synes å etterlyse at skattekontoret skal benytte en arbeidsmetode som går ut på å sammenligne saker med hva som har blitt forelagt Klagenemnda for merverdiavgift, for å legge avgjørende vekt på denne rettskildefaktoren. Jeg finner



RETTSKILDEFAKTORER: I tillegg til klagenemndsvedtak er både lovtekst, lovforarbeider, rettspraksis, privates praksis, rettsoppfatninger, reelle hensyn og utenlandsk rett rettskildefaktorer.

grunn til å påpeke at det ofte er slik at én og samme rettsoppfatning kan være til gunst for noen, samtidig som den er til ugunst for andre. Sentralt i denne sammenhengen er at merverdiavgiftsplikt også åpner for fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Verdien av å ha fradragsrett for inngående merverdiavgift overstiger ofte ulempene med å være merverdiavgiftspliktig, typisk når kundene har fradragsrett for den merverdiavgiften som oppkreves.

En kan tenke seg at skattekontoret i en sak med A har lagt til grunn at det foreligger avgiftsplikt, hvor Klagenemnda ikke opprettholder skattekontorets oppfatning. Jeg anser at skattekontoret ved merverdiavgiftsbehandlingen av B, som omsetter tilsvarende tjenester som A, må anvende rettsoppfatninger som er basert på ordinær rettskildelære. Hva Klagenemnda måtte ha uttalt og lagt til grunn for vedtak i As sak, utgjør alene ikke et tilstrekkelig grunnlag for å avskjære Bs påstand om registrering og fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Praksis ikke avgjørende

Som et kuriosum gjør jeg avslutningsvis oppmerksom på noen voteringer i Klagenemnda. Blant annet i sakene 7990 og 8095 er det gjort en mindretallsdissens nettopp knyttet til hvilken rettsoppfatning som skal legges til grunn. I sak 8170 er det dissens mot at Klagenemnda behandlet klage på avvisningsvedtak. I dissensen uttales blant annet at 42 års praksis i Klagenemnda ikke kan være avgjørende. Poenget her er ikke hvorvidt dissensene er materielt riktige, derimot bare at Rabben og Fredriksen tar til orde for å tillegge klagenemndsavgjørelser en helt annen vekt enn det medlemmer av Klagenemnda selv synes å legge til grunn.