

Tilleggsskatt ved brudd på skatteinsentivordningen

Det ble i 2017 innført en ordning der den skattepliktige kan få fradrag for tilskudd til oppstartsselskaper.¹ Fradrag er betinget av at visse vilkår er oppfylt. Man må blant annet «beholde alle aksjene i minst tre kalenderår etter utløpet av det kalenderåret aksjeselskapet eller kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregistret».²



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for
Skatteklagenemnd

Det er også andre betingelser for fradrag i bestemmelsen, men de er ikke avgjørende for resultatet i saken som omtales.³

Ved brudd på vilkårene foreligger ikke lenger fradragsrett, og hele fradraget må tilbakeføres i fradragsåret, det vil si investeringsåret.⁴ Det skal med andre ord ikke foretas endringer for det året betingelsen er brutt.

Den skattepliktige i denne saken investerte i 2017 kr 51 300 i et oppstartsselskap, og krevde i skattemeldingen fradrag med henvisning til skatteinsentivordningen.

I denne saken foreligger det brudd på ordningen ved at den skattepliktige ikke beholdt aksjene i oppstartsselskapet tilstrekkelig lenge. Aksjene ble solgt i 2019, og han hadde derfor beholdt aksjene i om lag to år før de ble solgt.

Sakens sentrale faktum

På skattemeldingen for 2019 oppga den skattepliktige at han hadde solgt aksjer med gevinst, men det fremgikk ikke hvilke aksjer dette dreide seg om. Gjennom kontroll i Aksjonærregistret fant skattekontoret ut at den skattepliktige hadde solgt aksjer i flere selskaper det året, og at aksjene i oppstartsselskapet hadde blitt solgt med et tap på kr 49 833.

Aksjene til den skattepliktige var blitt overdratt til selskap B gjennom beslutning i generalforsamlingen. Selskap B eide på slutten av 2019 alle aksjene i oppstartsselskapet. Oppstartsselskapet fylte ikke vilkårene for konkurs.

I fastsettingen beholdt den skattepliktige tapsfradraget for salg av aksjene i oppstartsselskapet, men det fradraget som ble gitt i 2017 i forbindelse med investeringen, ble tilbakeført på grunn av brudd på eiertidskravet. Den skattepliktige ble også ilagt tilleggsskatt på 20 prosent fordi han ikke hadde opplyst om at betingelsene for fradrag etter skatteinsentivordningen var brutt.

Klagen gjelder kun tilleggsskatt.

Klagen

I klagen viste den skattepliktige til at han hadde oppfylt opplysningsplikten

gjennom opplysningene om aksjesalg og at det derfor ikke var grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Videre hadde han oppfattet salget av aksjene som en konkurs i selskapet, og hadde derfor ikke oppfattet at salget medførte at han ikke lenger hadde rett til fradrag i henhold til skatteinsentivordningen.

Sekretariatets vurdering Tilleggsskatt

En skattepliktig som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi pliktig opplysning, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler.⁵

Skattemyndighetene må bevise med klar sannsynlighetsovervekt at vilkårene er oppfylt.

Ansvar for å opplyse

I sin vurdering av om det forelå opplysningssvikt i saken, tok sekretariatet utgangspunkt i at den skattepliktige hadde et selvstendig ansvar for å opplyse om eventuelle brudd på betingelsene i skatteinsentivordningen.

Unnlatelse av å korrigere

Det var på det rene at opplysningene i saken var korrekte da skattemeldingen for 2017 ble levert inn, men de fak-

1 Skatteloven § 6-53.

2 Skatteloven § 6-53 femte ledd.

3 Saken ble vedtatt med referansen NS 75/2021.

4 Prop. 130 LS (2016-2017) punkt 2.3.6.

5 Skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd.



tiske omstendighetene endret seg i 2019 ved at aksjene ikke lenger var i behold. Det var da ikke lenger fradragsrett for det investerte beløpet.

Sekretariatet viste til Lofflanddommen⁶ der det fremgår at opplysningene er ufullstendige når den skattepliktige gir et ufullstendig bilde av de underliggende realitetene, selv om de opplysningene som gis isolert sett er korrekte så langt de dekker.

Det ble også vist til Gaard/Tveit-dommen⁷ der det med henvisning til ligningslovens forarbeider uttales at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig».

Samlet var sekretariatet av den oppfatningen at unnlatelse av å korrigere tidligere innleverte faktiske opplysninger kunne omfattes av begrepet «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Sekretariatet fant støtte for sitt syn hos Stoveland⁸ som blant annet skriver:

«Et annet spørsmål er om unnlatelse av å foreta endringer av egenfastsettingen

etter § 9-4 kan innebære at det anses å være gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Blir den skattepliktige oppmerksom på faktiske forhold som gjør at den skattemessige vurderingen blir annerledes enn det som er lagt til grunn i skattemeldingen, må det antas at den skattepliktige har plikt til å korrigere egenfastsettingen, jf. § 8-1 i.f.»

På denne bakgrunn var sekretariatet enig med skattekontoret om at den skattepliktige med klar sannsynlighetsovervekt hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger da han unnlot å opplyse om at betingelsene for fradrag var brutt.

Opplysningstidspunkt

Det er et vilkår for å ilegge tilleggsskatt at opplysningssvikten «kan føre til skattemessige fordeler».⁹ Sekretariatet anså vilkåret oppfylt på det tidspunktet det oppstod en mulighet for at den skattepliktige kunne oppnå en skattemessig fordel, det vil si da aksjene var solgt og han beholdt fradraget som han ikke lenger hadde rett på.

Det ble også vist til skatteforvaltningsloven § 8-1 der det fremgår at opplysninger skal gis «slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt».

Sekretariatet la etter dette til grunn at opplysningen om brudd på betingelsen skulle gis til skattemyndighetene da betingelsen ble brutt, eller kort tid etter. Dette skjedde da aksjene ble solgt i april 2019 og det var klart at aksjene ikke hadde vært i behold i henhold til eiertidskravet.

Opplysningsmåte

Sekretariatet viste til at opplysninger som vedgår skattemessige spørsmål, kan gis både i merknadsfelt i skattemeldinger og på andre måter.¹⁰

Det var med andre ord ikke påkrevd for den skattepliktige å vente til innlevering av skattemeldingen i juni 2020 for å opplyse om de relevante forholdene.

Opplysningssvikt

På bakgrunn av momentene over, var sekretariatet av den oppfatningen at de objektive vilkårene for å ilegge tilleggsskatt forelå. Det var klar sannsynlighetsovervekt for at den skattepliktige hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene da han unnlot å opplyse om brudd på betingelsene ved salget av aksjene 1. april 2019, eller kort tid etter.

Unnskyldelige forhold

Den skattepliktige skal ikke ilegges tilleggsskatt dersom den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig.¹¹ Det er hans subjektive forhold som må vurderes.

Rettsvillfarelse

I tråd med skattekontorets vedtak la sekretariatet til grunn at en konkurs i oppstartsselskapet ikke ville medført brudd på eiertidsbetingelsene.

Den skattepliktige anførte at han trodde at salget i realiteten betød at selskapet var konkurs og at han var uvitende om at betingelsene for fradragsføring var brutt.

¹⁰ Skatteforvaltningshåndboken 5. utgave side 596: «Det er uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene er gitt til skattemyndighetene. De kan for eksempel være gitt i ulike skattemeldinger, ved klage eller ved annen skriftlig eller muntlig fremstilling».

¹¹ Skatteloven § 14-3 annet ledd.

⁶ Rt-1992-1588.

⁷ Urv-2009-949.

⁸ Stoveland's skattelovkommentar, note 690.

⁹ Ordlyden i skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd.

Sekretariatet viste til forarbeidene¹² til likningsloven hvor det blant annet fremgår at hovedregelen er at rettsvillfarelse ikke vil være et unnskyldelig forhold, og at «[b]are i helt spesielle situasjoner kan det være grunn til å fravike dette utgangspunktet. Det kan for eksempel dreie seg om tolkning av en ny bestemmelse som kan være uklar eller som misforstås av andre grunner. I slike tilfeller kan det fremstå som svært strengt å ilegge tilleggs-skatt, dersom skattyterne har gjort så godt de har kunnet, men likevel misforstår på en aktsom måte og dermed ikke oppfyller opplysningsplikten.»

Sekretariatet viste til at skatteinsentivordningen ble innført ved lov 1. juli 2017, og derfor var en ny bestemmelse da den skattepliktige kjøpte aksjene 10. juli 2017. Da aksjene ble solgt 1. april 2019, hadde han imidlertid hatt rimelig tid til å sette seg inn i det gjeldende regelverket for ordningen.

Videre mente sekretariatet at ordlyden¹³ var klar. Aksjene må beholdes i minst tre kalenderår [...]. I utgangspunktet kunne derfor ordlyden forstås slik at enhver årsak til at den skattepliktige ikke beholder aksjene i hele perioden, jf. eiertidskravet, medfører brudd på betingelsene. Ut fra en ren ordlydstolkning kunne ikke sekretariatet se at det gjaldt noe særskilt ved konkurs i oppstartsselskapet. I utgangspunktet skulle en derfor ikke kunne legge til grunn at det foreligger noe unntak for slike tilfeller. Med et slikt utgangspunkt var det etter sekretariatets oppfatning naturlig å legge til grunn at betingelsene var brutt ved konkurs før eiertiden er fullført.

Sekretariatet kunne ikke se at forarbeidene omhandlet realisasjon knyttet til konkurstilfeller i investerings-selskapet, men i Skatte-ABC 2020 fremgikk at det ikke innebærer brudd på eiertiden at aksjene går tapt ved konkurs i oppstartsselskapet.

Sekretariatet la til grunn at det som fremgikk i Skatte-ABC ga uttrykk for

skattemyndighetenes praksis, og pekte også på at et konkursunntak ikke syntes å stride imot formålet med ordningen.

I forarbeidene¹⁴ til skatteinsentivordningen fremgår det også at ordningen skal stimulere til langsiktige private investeringer i oppstartsselskap. Videre fremhever departementet viktigheten av at ordningen ikke blir for komplisert å rette seg etter, verken for investorer, selskap eller skattemyndighetene. Ordningen bør ikke komplisere skatteregelverket mer enn nødvendig.

I lys av forarbeidenes klare forutsetning om at bestemmelsen ikke skal være for komplisert å rette seg etter og at ordningen ikke bør komplisere skatteregelverket mer enn nødvendig, fant sekretariatet det naturlig og hensiktsmessig å trekke grensen ved konkurs slik at de formelle vilkårene for konkurs må være oppfylt. På den måten unngår man grensetilfeller og spørsmålet om hvor mye av kapitalen som må være tapt for å omfattes av ordningen.

Sekretariatet vurderte ikke bestemmelsen om eiertid i skatteinsentivordningen som spesielt uklar eller at den lett kan misforstås. Slik sekretariatet forstod den skattepliktige, var heller ikke han av den oppfatningen.

Med henvisning til de siterte forarbeidene til skatteforvaltningsloven vurderte sekretariatet om den skattepliktige hadde gjort så godt han kunne, men likevel misforstått på en aktsom måte.

Slik sekretariatet oppfattet saken, gjaldt den i realiteten den skattepliktiges misforståelse av konkursunntakets omfang. Som påpekt over, fremgår konkursunntaket verken av bestemmelsens ordlyd eller av forarbeidene, og det som fremgår av Skatte-ABCen er svært kort og mangler utdypning. At unntaket skulle kunne tolkes utvidende til å gjelde konkurslignende tilfeller, fremstod for sekretariatet som tvilsomt, ordlyden og forarbeidene tatt i betraktning. Den skattepliktige burde derfor forstått at det var tvilsomt at retten til fradrag var i behold og derfor gitt skattemyndighe-

tene opplysninger om at aksjene var solgt. I det minste burde han opplyst om at oppstartsselskapet i praksis var konkurs, jf. hans egen oppfatning.

Sekretariatet fant på denne bakgrunn at den skattepliktige ikke hadde misforstått på en aktsom måte eller at han gjorde så godt han kunne, og at det på denne bakgrunn ikke forelå en unnskyldelig rettsvillfarelse. Sekretariatet fant dette bevist med klar sannsynlighetsovervekt.

Enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktige

I vurderingen av unnskyldelige forhold bør det tas hensyn til om opplysnings-svikten gjelder en enkeltstående feil av en ellers lojal og aktsom skattepliktige.¹⁵

Sekretariatet anså den skattepliktige for å være en normalt ressurssterk skattepliktige, og hans fradragsføring i 2018 viste at han både hadde funnet frem til bestemmelsen og fått en formening om innholdet i den. Han hadde i sin forklaring om hvorfor han ikke ga skattemyndighetene opplysninger om salget vist til et dokument fra generalforsamlingen. Dokumentet er ikke fremvist skattemyndighetene, og sekretariatet kunne derfor ikke bedømme innholdet i det. Sekretariatet påpekte likevel at det er skatteforvaltningsloven og ikke generalforsamlingen som regulerer opplysningsplikten. Ved verken å undersøke omfanget av konkursunntaket nærmere eller opplyse om de faktiske forholdene som medførte at han trodde at fradragsretten likevel var i behold, mener sekretariatet at den skattepliktige ikke hadde opptrådt så aktsomt og lojalt som en kunne forventet. Det at feilen er enkeltstående kunne derfor ikke medføre at tilleggs-skatt ikke skulle ilegges.

Konklusjon

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige ikke skulle få medhold i sin klage. Skatteklagenemnda sluttet seg enstemmig til innstillingen.

12 Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) punkt 8.3.2.

13 Skatteloven § 6-53 femte ledd, første punktum.

14 Prop. 130 LS (2016-2017).

15 Prop. 38 L (2015-2016) side 215-2016.