

# **Tilleggsavgift i merverdiavgiftssak – skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c)**

8.4.2019 (2019/1237)

**Det vises til tidligere korrespondanse i anledning deres klage 8. februar 2019 på vegne av det danske selskapet A, senest deres e-post 25. mars 2018.**

**Klagen gjelder den delen av Skatteklagenemndas vedtak 8. mai 2017 hvor selskapet ble ilagt tilleggsavgift med 20 % (kr. 218 267). Selve etterberegningen av merverdiavgift er ikke påklaget hit. I henhold til dagjeldende overgangsbestemmelse i skatteforvaltningsloven ble merverdiavgiftsloven § 21-3 benyttet som hjemmel for illeggelsen av tilleggsavgift.**

Selskapet anmodet senere om omgjøring av vedtaket. De mente at vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) om unntak fra tilleggsskatt var oppfylt. Denne bestemmelsen ville gi et gunstigere resultat for selskapet enn merverdiavgiftsloven § 21-3. Med grunnlag i reviderte overgangsregler i skatteforvaltningsloven mente selskapet derfor at unntaksregelen måtte legges til grunn.

Skatteklagenemnda var ikke enig med selskapet. De mente at § 14-4 bokstav c) var en lovfesting av tidligere praksis og regel knyttet til merverdiavgiftsloven § 21-3. Selskapet ville derfor ikke oppnå et gunstigere resultat ved anvendelse av denne bestemmelsen. Nemnda fastholdt derfor 3. desember 2018 sin tidligere avgjørelse.

I klagen hit fastholder dere at selskapet oppfyller vilkårene i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) om unntak fra tilleggsskatt. Dere mener at § 14-4 bokstav c) er et objektivt unntak, det vil si at unntaket kommer til anvendelse uten hensyn til den skattepliktiges skyld. Anvendelsen av unntaksbestemmelsen vil gi et gunstigere resultat

for selskapet enn det som følger av praksis etter den tidligere skjønnsmessige bestemmelsen om tilleggsavgift i merverdiavgiftsloven § 21-3. I henhold til overgangsbestemmelsene i skatteforvaltningsloven skal det gunstigste regelverket legges til grunn.

Saken gjelder ileggelse av tilleggsavgift i et såkalt inn/ut-tilfelle. Dette vil si at selger har unnlatt å beregne utgående merverdiavgift, men det er godtgjort at kjøper ville hatt fradragrett for avgiften.

For å kunne vurdere om unntaksbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) gir et gunstigere resultat for klager, vil det først redegjøres for den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-3 og praktiseringen av denne i de såkalte inn/ut-tilfellene. Deretter er spørsmålet om gjeldende regel i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) må anvendes i henhold til denne praksisen, eller om dette er en objektiv unntaksregel uten hensyn til utvist skyld. I så fall må det legges til grunn at denne gir et gunstigere resultat for klager.

## **Merverdiavgiftsloven § 21-3**

Før ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble tilleggsavgift ilagt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette var en kan-regel, det vil si at den ga rom for skjønnsmessige vurderinger av om tilleggsavgift skulle ilegges. Bestemmelsen lød slik:

«Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne loven eller forskrifter gitt i medhold av loven, og ved det har eller kunne ha påført staten tap, kan ilegges inntil 100 prosent avgift i tillegg til merverdiavgift fastsatt etter § 18-1 og 18-4 første og annet ledd. [...]»

Helt fra 1987 har Skattedirektoratet hatt «retningslinjer for ileggelse av tilleggsavgift». De siste retningslinjene ble publisert i 2012. Det knyttet seg en periode tvil til om tapsvilkåret kunne anses oppfylt i tilfeller der selger hadde unnlatt å beregne utgående avgift, men hvor kjøper uansett ville hatt fradragrett for avgiften. Fra 2003 fremgikk det av retningslinjene at tilleggsavgift kunne ilegges selv om neste omsetningsledd hadde fradragrett. Dette kom til uttrykk i punkt 2.1.2 hvor det fremgikk at «[t]apsvilkåret skal vurderes for det enkelte avgiftssubjekt».

Selv om tapsvilkåret ble ansett for å være oppfylt, var det i retningslinjene punkt 3.8 en unntaksbestemmelse for inn/ut-tilfellene:

«Der selger har fakturert og bokført salget, men har unnlatt å beregne merverdiavgift og hvor selgeren godtgjør at kjøperen er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og ville

hatt fradragsrett for avgiften, skal det normalt ikke ilegges tilleggsavgift for selgeren. [...]»

Ordlyden i unntaksbestemmelsen fastslo altså at tilleggsavgift «normalt» ikke skulle beregnes i inn/ut-tilfellene. En forutsetning var at selger hadde fakturert og bokført salget.

Praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift og Skatteklagenemnda viser at skattemyndighetene la vekt på skyld hos avgiftssubjektet ved avgjørelsen av om en sak var et «normaltilfelle» som falt inn under unntaket. Notatet fra Skatt øst, Seksjon for kvalitet og samordning 9. desember 2016 beskriver skattemyndighetenes syn på unntaket og hvordan dette ble praktisert. Det fremgår der at unntaket var ment å fange opp tilfeller hvor ellers pliktoppfyllende avgiftssubjekter hadde begått mindre vesentlige feil. Tilleggsavgift ble derfor ilagt i saker hvor avgiftssubjektet hadde opptrådt illojalt/grov uaktsomt, for eksempel ved å unnlate å registrere seg over lang tid.

Oppfatningen om at unntaket ikke kom til anvendelse i de mer alvorlige sakene, er også kommet til uttrykk i avsnitt 50 i Høyesteretts dom 20. september 2016 (HR-2016-01982, Norisol). Førstvoterende ga der uttrykk for at unntaksbestemmelsene i retningslinjenes punkt 3 gjaldt «for visse mer bagatellmessige feil».

Ombudsmannen slutter seg i det vesentligste til fremstillingen i notatet fra Skatt øst. Unntaket fra tilleggsavgift i retningslinjene var neppe ment å komme til anvendelse for avgiftssubjekter som opptrådte illojalt/klanderverdig. Det må antas at unntaket var ment for saker hvor feilen var mindre vesentlig, og hvor selger ellers hadde opptrådt aktsomt og lojalt. Retningslinjene og praktiseringen av disse ga derfor ikke noe objektivt unntak for tilleggsavgift i de såkalte inn/ut-tilfellene. Det måtte foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfelle på grunnlag av feilens alvorlighet og avgiftssubjektets aktsomhet.

I denne saken har Skatteklagenemnda lagt til grunn at selskapet har utvist grov uaktsomhet ved ikke å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgiftssystemet er bygget på et prinsipp om selvdeklarerer og tillit. Det stilles strenge krav til avgiftssubjektenes aktsomhet. Enhver næringsdrivende som driver virksomhet i Norge har en plikt til å gjøre seg kjent med de lover og regler som gjelder for virksomheten. I dette tilfellet hadde det danske selskapet avgiftspliktig omsetning i Norge i flere år uten å registrere seg i merverdiavgiftsregisteret. Det var følgelig ikke beregnet, oppkrevet eller innberettet utgående merverdiavgift over lang tid. Det ble ikke gjort forsøk på å registrere seg før etter at skattemyndighetene hadde iverksatt kontrolltiltak. Det vises særlig til at selskapet i 2010 og 2011 sendte inn totalt fem søknader om refusjon av merverdiavgift. Skattemyndighetene avsto søknadene i 2011. Samtidige gjorde de selskapet oppmerksom på at virksomheten utgjorde omsetning i Norge, og at de hadde en plikt til å registrere seg

i merverdiavgiftsregisteret. Til tross for dette registrerte ikke selskapet seg. Det var først etter at skattemyndighetene hadde igangsatt en kontroll i 2014, at det ble igangsatt en prosess for å få virksomheten registrert.

Ombudsmannen slutter seg til Skatteklagenemndas vurdering av at selskapet ikke har oppfylt kravene til lojal etterlevelse av avgiftsregelverket og at de er sterkt å bebreide. På denne bakgrunn er det ikke grunnlag for rettslige innvendinger mot Skatteklagenemndas skjønnsutøvelse i vedtakene om ileggelse av tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 21-3.

Spørsmålet er da om unntaksbestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) gir et gunstigere resultat for selskapet enn merverdiavgiftsloven § 21-3. I så fall følger det av overgangsreglene i skatteforvaltningsloven at førstnevnte må legges til grunn.

### **Skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c)**

Ved ikrafttreden av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 ble merverdiavgiftsloven § 21-3 opphevet. Ileggelse av tilleggsavgift (tilleggsskatt) skjer nå med grunnlag i skatteforvaltningsloven § 14-3. Denne bestemmelsen er i det alt vesentligste en videreføring av reglene fra likningsloven. I motsetning til merverdiavgiftsloven § 21-3 er § 14-3 ikke en kan-regel. Dersom vilkårene er oppfylt, skal det som et utgangspunkt ilegges tilleggsskatt. Det finnes likevel unntaksbestemmelser i § 14-4.

Klager mener at unntaket i § 14-4 bokstav c) får anvendelse i denne saken. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

«[Tilleggsskatt fastsettes ikke] når selger unnlater å beregne merverdiavgift av ordinær bokført omsetning, og det godtgjøres at kjøper har full fradragsrett, [...]»

Dere påpeker i klagen at selskapet har bokført den aktuelle omsetningen i sitt regnskapssystem i Danmark. Det er heller ikke tvilsomt at de norske kjøperne ville hatt fradragsrett. På den bakgrunn, og under henvisning til det strenge lovskravet på skatte- og avgiftsrettens område, mener dere at unntaksbestemmelsen må få anvendelse uten hensyn til selskapets skyld.

Ombudsmannen er enig i at ordlyden som et generelt utgangspunkt står sterkt på skatte- og avgiftsrettens område. Det er særlig hensynet til de skattepliktiges forutberegnelighet som underbygger dette.

En naturlig språklig forståelse av ordlyden «ordinær bokført omsetning» kunne tilsi at unntak måtte innvilges i alle tilfeller der omsetningen var «bokført». Lovskravet er imidlertid ikke absolutt. Forståelsen av ordlyden må også klargjøres i lys av andre

eksisterende rettskilder. Dette synet på lovskravet kommer til uttrykk i den nevnte Norisoldommen avsnitt 38 og 39, som også gjaldt avgiftsrettens område. Høyesterett uttaler følgende:

«Det stilles derfor ikke krav om at rettstilstanden på handlingstiden utelukkende må bygge på en skrevet lovtekst, og det aksepteres at en regels innhold kan utvikle seg over tid gjennom rettslig fortolkning. Det sentrale er at rettstilstanden kvalitativt sett bygger på tilgjengelige rettsregler og er tilstrekkelig forutsigbar.»

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prop. 38 L (2015-2016) punkt 20.4.2.3 sies det ikke noe nærmere om ordlyden i bokstav c). Det fremgår imidlertid at unntaksregelen «lovfester gjeldende praksis på merverdiavgiftsområdet». Forarbeidene gir med dette en klar anvisning på at ordlyden må tolkes i lys av den praksisen som den er ment å lovfeste. Dette fremgår også av Skatteforvaltningshåndboken for 2018 hvor det er lagt til grunn at omsetningen må være «korrekt bokført og innberettet». Kravet om at omsetningen må være innberettet har sitt naturlige opphav i den tidligere praksisen, hvor det ikke ble gitt unntak fra tilleggsavgift i saker hvor det var snakk om grove feil og hvor avgiftssubjektet hadde opptrådt særlig klanderverdig.

Når et skattesubjekt unnlater å registrere seg i Norge og ikke innberetter omsetningen til norske myndigheter, er kontrollhensynet ikke ivaretatt på noe vis. Sett i lys av uttalelsene om lovfesting i forarbeidene, er det lite trolig at lovgiver har ment å innføre et unntak i skarp kontrast til en årelang praksis. Dette taler for at en virksomhet i det minste må ha vært registrert i det norske merverdiavgiftsregisteret for å falle innenfor unntaket.

En forståelse som bygger på en årelang publisert og tilgjengelig praksis, og som det tydelig er henvist til i forarbeidene, må kunne anses å gi tilstrekkelig forutberegnelighet til å oppfylle lovskravet. Det kan i tillegg stilles spørsmål om hensynet til forutberegnelighet må tillegges like stor vekt i tilfeller av illojal og klanderverdig opptreden fra den skattepliktige.

På denne bakgrunn er det ombudsmannens syn at skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav c) må forstås i henhold til hvordan inn/ut-tilfellene ble praktisert etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Dette innebærer som et utgangspunkt at en virksomhet må være registrert i det norske merverdiavgiftsregisteret, det må dreie seg om mer bagatellmessige feil og den skattepliktige kan ikke ha opptrådt særlig klanderverdig eller illojalt.

\*\*\*

På denne bakgrunn er det ombudsmannens syn at klager ikke vil ha rett til unntak fra tilleggsavgift etter noen av de to bestemmelsene. Det er derfor ikke funnet grunnlag for rettslige innvendinger mot de to avgjørelsene fra Skatteklagenemnda.

8.4.2019 (2019/1237)