

Levering av krav om merverdiavgiftskompensasjon i Altinn

15.3.2022 (2022/1372)

Saken gjelder innlevering i Altinn av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon. Spørsmålet er om to virksomheter kan anses å ha levert skattemeldingene på korrekt måte da de valgte å levere skjemaene som «korrigeret melding» istedenfor som «hovedmelding».

Ombudet mener at skattemyndighetenes myndighet til å utforme meldinger som skal brukes ved innlevering av opplysninger til skattemyndighetene, ikke bare gjelder hvordan skjemaene skal se ut, men også bruken av skjemaene/leveringsmåte. Klagerne hadde ikke levert krav om kompensasjon slik det er fastsatt i Altinn, og i henhold til informasjon gitt på den aktuelle skjemasiden. Skattedirektoratet hadde derfor rettslig grunnlag for å avvise kravene.

Sakens bakgrunn

Sivilombudet mottok en klage 16. juli 2021 fra Ernst & Young Advokatfirma AS på vegne av selskapene A og B. Klagen gjaldt Skattedirektoratets vedtak 30. april og 12. mai 2021 om å avvise selskapenes krav om merverdiavgiftskompensasjon for kostnader pådratt i 2019. Avvisningen var begrunnet med at kompensasjonskravet ble sendt inn i Altinn på en «korrigeret melding». Krav om kompensasjon må sendes på en «hovedmelding». Kravene til levering var ikke oppfylt, og selskapene hadde dermed ikke overholdt foreldelsesfristen. Kravet om attestering fra revisor i Altinn var ifølge Skattedirektoratet heller ikke oppfylt.

I klagen til ombudet anførte advokaten at selskapene leverte skattemeldingen på skjemaet RF-0009 i Altinn. Skjemaet ble sendt inn før foreldelsesfristen løp ut. Attestering fra revisor ble sendt inn som vedlegg til et kontaktskjema i Altinn samme dag. Selskapene hadde dermed overholdt sin opplysningsplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 8-7 første punktum sammenholdt med § 8-1. Det var ikke intuitivt å forstå at man ikke kunne sende inn krav om kompensasjon på en korrigeret melding. Ved levering av RF-0009 i Altinn har innsenderen valget mellom å sende skjemaet som en hovedmelding eller en korrigeret melding. Selve skjemaet er det samme ved begge alternativer. Hovedmelding for en angitt periode låses/forsvinner når leveringsfristen er løpt ut. Hovedmeldingen som lå tilgjengelig i Altinn 10. februar 2021, da selskapene sendte kravene, gjaldt 2020. Ettersom selskapenes krav gjaldt 2019, mente de at det naturligste var å fremme kravet på en korrigeret melding og opplyse om at kravet gjaldt 2019.

Klager påpekte at verken lov eller forskrift benytter begrepet hovedmelding. Ordlyden i skatteforvaltningsloven § 8-7, forskrift til skatteforvaltningsloven §§ 8-7-1 og 8-1-2 og kompensasjonsloven § 10 fjerde ledd (om foreldelse) bruker begrepet «skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon». Selskapene leverte kravene på RF-0009, som er en slik melding. Skatteetaten hadde dermed ikke rettslig grunnlag for å avvise kravene.

Klager anførte også at vilkåret om attestering fra revisor var oppfylt, jf. skatteforvaltningsloven § 8-7 annet punktum og merverdiavgiftskompensasjonsforskriften § 4. Det sentrale er at revisor gjennomfører en vurdering av kravets berettigelse. Loven krever ikke at attestasjon må skje via Altinn. Systemet ga heller ingen feilmelding når det ble fremsatt krav i en korrigeret melding. Selskapene trodde derfor at skattemeldingene var levert på riktig måte.

Våre undersøkelser

Ombudet besluttet å ta saken opp med Skattedirektoratet. Vi stilte spørsmål knyttet til merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 om krav på kompensasjon og § 10 om foreldelse av krav. Vi hadde også spørsmål om skattemeldingen RF-0009, som brukes både ved levering av hovedmelding og korrigeret melding. I tillegg ba vi om en redegjørelse for hvordan selskapene skulle ha gått frem for å levere kompensasjonskravene på riktig måte.

Skattedirektoratet viste til kompensasjonsloven § 9 første ledd første punktum hvor det fremgår at krav i skattemeldinger som mottas etter utløpet av innleveringsfristen skal avvises. Med de begrensninger som følger av foreldelsesfristen i § 10, kan kravet likevel tas med i skattemeldingen for en senere periode. Krav om merverdiavgiftskompensasjon må fremmes på en hovedmelding og attesteres av revisor i Altinn. Korrigeret melding kan bare brukes for å redusere tidligere innsendte krav. Det er ikke behov for revisorkontroll av slike meldinger.

Når man velger skjemaet RF-0009 i Altinn, må det krysses av for om skjemaet skal leveres som en hovedmelding eller en korrigeret melding. Skjemaet er fastsatt av Skattedirektoratet etter delegasjon fra Finansdepartementet med grunnlag i skatteforvaltningsloven § 8-15. Kompensasjon av

merverdiavgift er en ren utbetalingsordning. Kontrollbehovet er derfor større enn for vanlige skattemeldinger for merverdiavgift, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003-2004) pkt. 20.8.5. Ordningen i Altinn er utformet for å sikre en effektiv forvaltning og kontroll av kompensasjonskrav. Skatteetaten utøver masseforvaltning og skal ikke måtte ta stilling til alternative innleveringsformer, eksempelvis manuell gjennomgang av revisjonsbekreftelser mv.

Skattedirektoratet viste til skjemasiden i Altinn, der man henter og åpner RF-0009. Der er det lagt ut informasjon om hvordan skattemeldingen skal brukes. Det fremgår følgende:

«Det er kun mulig å sende inn krav om kompensasjon innenfor fristene nevnt nedenfor. Etter fristen kan det kun gjøres endringer på en tidligere innsending (ved korrigert melding), beløpet må være lavere enn den tidligere meldingen (altså en reduksjon av kravet) og revisor skal ikke attestere.

Rakk du ikke fristen, kan kravet tas med i en kompensasjonsmelding for neste termin. En ny termin åpner ca 40 dager før fristen.»

Dersom man henter skjemaet fra Skatteetatens hjemmesider, kommer den samme informasjonen frem under stikkordet «innlevering».

Skattedirektoratet mente at virksomheter som har lest denne informasjonen og satt seg inn i reglene for innsending av kompensasjonskrav vil ha tilstrekkelig informasjon til å sende inn meldinger på riktig måte. Det var vanskelig å forstå at selskapene skulle oppfatte systemet slik at krav kunne sendes på to forskjellige måter for samme periode. Den ene måten (hovedmelding) ville kreve elektronisk attestasjon fra revisor, mens den andre måten (korrigert melding) ikke ville stille dette kravet.

Altinn er et system for innlevering, ikke kontroll. Selskapet hadde derfor ikke grunn til å tro at skattemeldingen ble godtatt selv om det ikke kom noen feilmelding i Altinn.

Skattedirektoratet tok likevel med seg erfaringen fra denne saken i arbeidet med skjemarevisjon.

Begge parter ga senere ytterligere merknader til saken. Klager bemerket at regelen i kompensasjonsloven § 9 om at krav kunne tas med på «skattemeldingen for en senere periode», måtte forstås slik at kravet kunne tas med på et senere tidspunkt på de meldingene som var tilgjengelige i Altinn. Forutsetningen om at korrigert melding ikke kunne brukes for å kreve noe fremgikk verken av lovtekst eller av meldingen selv. Hjemmelen i skatteforvaltningsloven § 8-15 annet ledd til å «utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger» ga ikke grunnlag for å avvise krav såfremt den skattepliktige hadde overholdt sin materielle opplysningsplikt og fremsatt krav i tråd med det som følger av lov. Hovedmelding i Altinn gjaldt «første innsending for terminen». Ettersom selskapenes krav gjaldt 2019 var det ikke naturlig å velge dette alternativet. Det var ikke tilstrekkelig at det i veiledningen til meldingen fremgikk at korrigert melding bare kunne benyttes ved reduksjon av tidligere innsendte meldinger. Plikter måtte ha grunnlag i lov, og skatteforvaltningsloven opererte ikke med to meldingstyper. Dersom Skatteetaten ville pålegge

næringsdrivende å gi opplysninger på en annen måte enn lovens anvisning, måtte dette følges opp med nødvendige lovendringer.

Skattedirektoratet bemerket blant annet at det var uten betydning at en korrigert melding også var en skattemelding. Skatteetaten måtte ved utformingen av Altinn også kunne lage en meldingstype for reduksjon/tilbakebetaling av for mye krevet kompensasjon, uten at dette satte til side lovens ordning for fremsettelse av krav. De skrev også at det ikke gjaldt noen frister for reduksjon av for mye krevet kompensasjon. Alternativet korrigert melding ville derfor alltid ligge tilgjengelig for enhver termin.

Sivilombudets syn på saken

Saken gjelder innlevering i Altinn av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon. Spørsmålet er om de to selskapene kan anses å ha levert skattemeldingene på korrekt måte da de valgte å levere skjemaene som «korrigert melding» istedenfor som «hovedmelding».

Innenfor virkeområdet til merverdiavgiftskompensasjonsloven (LOV-2003-12-12-108) ytes det kompensasjon for merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester fra registrerte næringsdrivende, jf. loven § 2 og § 3.

Krav om kompensasjon for merverdiavgift etter merverdiavgiftskompensasjonsloven skal settes frem i en skattemelding, og grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av registrert eller statsautorisert revisor. jf. skatteforvaltningsloven (LOV-2016-05-27-14) § 8-7.

Skattemelding med kompensasjonskrav skal sendes inn fortløpende for den perioden beløpet er registrert i regnskapssystemet, jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 6 annet ledd og skatteforvaltningsforskriften (FOR-2016-11-23-1360) § 8-7-1. Hovedregelen er at hver skattleggingsperiode omfatter to kalendermåneder. Virksomhetene som saken her gjelder, kunne likevel fremsette krav som omfattet et helt kalenderår i skattemeldingen for sjette periode, jf. § 8-7-1 siste punktum.

Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-7-2 er leveringsfristen for krav om merverdiavgiftskompensasjon en måned og ti dager etter utløpet av hver skattleggingsperiode. Selskapenes krav for 2019 måtte derfor senest leveres 10. februar 2020.

I merverdiavgiftskompensasjonsloven § 9 står det at et kompensasjonskrav skal avvises dersom skattemeldingen mottas etter utløpet av leveringsfristen. Det er likevel adgang til å ta med kravet i skattemeldingen for en «senere periode», men da med de begrensninger som følger av merverdiavgiftsloven § 10 om foreldelse. Et krav om kompensasjon vil dermed ikke være tapt så lenge det ikke er foreldet.

Etter § 10 første ledd er foreldelsesfristen for krav om kompensasjon «sammenfallende med fristen for å sende inn skattemelding for sjette periode påfølgende år». Foreldelse avbrytes kun ved

innsendelse av skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon etter bestemmelsene i skatteforvaltningsloven, jf. § 10 fjerde ledd.

I skatteforvaltningsloven § 8-15 er departementet gitt hjemmel til å gi forskrift om skattleggingsperioder, hvordan opplysninger skal gis, signatur, leveringsfrist og leveringssted, bekreftelse av opplysninger fra revisor, samt om fritak fra å levere melding. I tillegg kan departementet «utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger». Myndigheten er delegert til Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har fastsatt at skattemeldinger for krav om merverdiavgiftskompensasjon skal leveres elektronisk i Altinn på skjemaet RF-0009. Reduksjon av tidligere innsendte krav, det vil si tilbakebetaling av for mye utbetalt kompensasjon, skal sendes som en «korrigert melding». Slike meldinger krever ikke attestasjon fra revisor. Krav om utbetaling av kompensasjon skal sendes på en «hovedmelding» med elektronisk attestasjon av revisor. Skattedirektoratet har opplyst at ved overføring av hovedoppgaven fra Altinn til Skatteetatens avgiftssystem, blir revisorattestasjonen maskinelt kontrollert mot Finanstilsynets registre. Slik sikrer man at vedkommende kan avgi revisorbekreftelse til offentlige myndigheter i henhold til revisorlovens bestemmelser. Det lovbestemte kravet til attestasjon er derfor innarbeidet i selve måten utbetalingskrav kan fremsettes på i Altinn.

Når man velger RF-0009 fra skjemasiden i Altinn, er det gitt informasjon om bruk av skjemaet. Det fremgår blant annet følgende:

«Det er kun mulig å sende inn krav om kompensasjon innenfor fristene nevnt nedenfor. Etter fristen kan det kun gjøres endringer på en tidligere innsending (ved korrigert melding), beløpet må være lavere enn den tidligere meldingen (altså en reduksjon av kravet) og revisor skal ikke attestere.

Rakk du ikke fristen, kan kravet tas med i en kompensasjonsmelding for neste termin. En ny termin åpner ca 40 dager før fristen.»

Når man klikker seg inn i skjemaet får man valget mellom å levere skjemaet som en hovedmelding eller en korrigert melding. Som det fremgår av informasjonen i Altinn kan en hovedmelding for en gitt periode bare leveres innen leveringsfristene. Dersom man ikke rekker fristen, må man ta kravet med på en hovedmelding for en senere periode. Hovedmeldingen for en gitt periode «forsvinner» og er ikke tilgjengelig etter at leveringsfristen for perioden er løpt ut. Korrigert melding vil imidlertid alltid være tilgjengelig. Det er ingen frist for å melde fra om for mye utbetalt kompensasjon.

Klagerne valgte alternativet korrigert melding selv om leveringen gjaldt et krav om utbetaling av kompensasjon. Meldingen ble levert samme dag som foreldelsesfristen løp ut. Da meldingen ble avvist, var det derfor for sent å fremsette kravet på en hovedmelding for en senere periode.

Klagerne har anført at Skattedirektoratet ikke hadde rettslig grunnlag for å avvise kravene. De mener at alle de aktuelle lov- og forskriftsbestemmelsene stiller vilkår om at kompensasjonskrav må

fremsettes i en «skattemelding». Skjemaet RF-0009 er en slik skattemelding. Kravet kan derfor ikke avvises. Etter klagers syn kan det heller ikke stilles krav om at revisor attesterer elektronisk på en hovedmelding i Altinn. Lov eller forskrift nevner ingenting om hovedmelding eller elektronisk attestasjon i Altinn. Det må derfor være tilstrekkelig at revisor har godkjent underlagsdokumentasjonen og at dette er sendt til Skatteetaten. I dette tilfellet ble det sendt via et kontaktskjema.

Ombudet er ikke enig i klagernes rettslige syn. Skattedirektoratet er ved delegasjon gitt myndighet til etter skatteforvaltningsloven § 8-15 å fastsette forskrift om hvordan opplysninger skal gis, herunder leveringsfrist, leveringssted og bekreftelse av opplysninger fra revisor. Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-1-2 første ledd at skattemeldinger for merverdiavgiftskompensasjon skal leveres elektronisk. Innlevering skjer gjennom Altinn. Skattedirektoratet er også gitt myndighet til å «utforme meldinger» som skal brukes ved innlevering av opplysninger. Sett i sammenheng med den vide utformingen av skatteforvaltningsloven § 8-15, er denne myndigheten etter ombudets syn neppe begrenset til bare å utforme de ulike skjemaene. Skattedirektoratet må også ha adgang til å fastsette bruken av meldingene/skjemaene og fremgangsmåten ved levering.

Skatteetaten driver masseforvaltning. Altinn er derfor utformet med sikte på en effektiv forvaltning, minst mulig manuell gjennomgang av opplysninger, samt størst mulig grad av digitale kontrollmekanismer. Den digitale kontrollen med revisorattestasjoner er et eksempel på en slik kontrollmekanisme. Ettersom det ikke anses nødvendig med kontroll av tilbakebetalinger, er det heller ikke lagt inn krav om attestasjon i disse tilfellene. På denne måten utformes Altinn med tanke på å balansere de ulike hensynene. Det er ikke tilstrekkelig at de skattepliktige leverer inn krav mv. på riktig type skjema. Levering må også skje på den fastsatte måten.

Som næringsdrivende har selskapene en plikt til å sette seg inn i reglene for merverdiavgiftskompensasjon, herunder myndighetenes utforming av Altinn og den informasjonen som er tilgjengelig der.

Skattedirektoratet har besluttet at samme skjema brukes både ved krav om utbetaling og tilbakebetaling. Det er imidlertid fastsatt hvilken fremgangsmåte som skal benyttes i de to ulike tilfellene. Dette er beskrevet i Altinn, som er der krav må settes fram. I den forbindelse er det gitt uttrykkelig informasjon på skjemasiden om bruken av skjemaet. Klagerne kan derfor vanskelig høres med at det ikke var «intuitivt» å forstå hvordan skjemaet skulle brukes. Dersom man var i tvil etter å ha lest informasjonen på skjemasiden, skulle selskapene ha søkt ytterligere veiledning.

Fremgangsmåten som er valgt i Altinn er også i tråd med kompensasjonsloven § 9 hvor det fremgår at krav som ikke er levert innen fristen kan tas med i skattemeldingen for en senere periode.

På denne bakgrunn er det ombudets syn at Skattedirektoratet hadde rettslig grunnlag til å utforme Altinn slik at krav om utbetaling av merverdiavgiftskompensasjon måtte fremsettes ved levering av en hovedmelding, med krav om elektronisk attestasjon fra revisor.

Klagernes krav ble ikke fremsatt på riktig måte. Det var derfor adgang til å avvise kravene. De korrigerende meldingene avbrøt heller ikke foreldelsesfristen. Kravene er derfor foreldet.

Ombudet har merket seg at direktoratet vil ta med seg erfaringen fra denne saken i sitt arbeid med moderniseringen av merverdiavgiftsrapporteringen.

Konklusjon

Skatteforvaltningsloven § 8-15 gir Skattedirektoratet myndighet til å fastsette hvordan opplysninger skal gis, og til å «utforme meldinger» som skal brukes ved innlevering av opplysninger til skattemyndighetene. Dette omfatter ikke bare hvordan skjemaene skal se ut, men gjelder også hvordan skjemaene skal brukes og leveringsmåte. Klagerne hadde ikke levert krav om kompensasjon slik det er fastsatt i Altinn, og i henhold til informasjon gitt på den aktuelle skjemasiden. Skattedirektoratet hadde derfor rettslig grunnlag for å avvise kravene.

15.3.2022 (2022/1372)