

Opphavsrett

Denne power-point presentasjonen er utarbeidet av Jan Syversen som har copyright til materialet.

Materialet kan bare anvendes for egne studieformål – herunder kan det tas utskrift av plansjene for samme formål.

Enhver form for offentlig bruk av materialet er i strid med opphavsrettighetene

**Tilleggsskatt lukter
vondt!**

**Håper at
tilstramningen i
NOU.2003:7 blir
gjennomført**

ORS – KRISTIANSAND SYMPOSIET – JUNI 2008:

- 1. Noen bemerkninger om valutavalg-dommen og tilpasninger til normprissystemet?**
- 2. Tilleggsskatt – utvalgte problemstillinger med sideblikk til petroleumsutvinning**

v/ Jan Syversen foto: Syv



Jeg antar dere først
vil høre litt om
valutavalgdommen
OTIR 29.02.2008
(som nå er blitt rettskraftig)

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

SELGERS VALUTAVALGRETT:

- Olje solgt til beslektet selskap (tidligere også til uavhengig kjøper)
- Pris ikke endelig fastsatt på leveringstidspunkt
- Selger kan velge mellom to priser:
 - a) normpris i USD eller
 - b) NOK pris = normp. i USD x terminkurs på faktureringstidspunktet
- Valget kan først treffes på fakturatidspunktet som er umiddelbart etter hvert månedsskifte
- Valgrett skal gi før skatt gevinst (ikke praktisert helt konsekvent)
- Ingen konsekvens for kjøper som inngår terminkontrakt når selger velger NOK.
- Gunstig tilpasning til normprisreglene – høy NOK pris erstattes av normpris



Normpris - kurs
ikke kjent –
forutsetninger for
valg mangler

LEVERING



Leveringsmåned

Normpris kan estimeres –
normpriskurs kjent – muligheter
for rasjonelle valg før/etter skatt

FAKTURERING



BETALING



Betalingsmåned

**OK med valg ved
fakturerings-
konsekvens av
systemet ! ?**

NP-fastsettelse ➡

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

FORUTSETNINGER FOR VALUTAVALGET:

- ✓ Kurs i betalingsmåned (M2) høyere enn i leveringsmåned (M1) – (M2 = spotkurs ved utløpet av leveringsmåned)
- ✓ Terminkurs (T) på fakturatidspunktet høyere enn normpriskurs (N) dvs gjennomsnittskurs for leveringsmåned
- ✓ Valutavalget treffes umiddelbart før fakturering
- ✓ På leveringstidspunktet er altså prisen – og salgsv valutaen – ikke endelig fastsatt



OG HVA BLIR VIRKNINGENE?

Normpris - kurs
ikke kjent –
forutsetninger for
valg mangler

LEVERING



Leveringsmåned

Normpris kan estimeres –
normpriskurs kjent – muligheter
for rasjonelle valg før/etter skatt

FAKTURERING



BETALING

NP-fastsettelse ➡

Betalingsmåned

**OK med valg ved
fakturering –
konsekvens av
systemet ! ?**

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

PRAKTISK EKSEMPEL:

1. Antatt USD-normpris = USD 100 pr. bbls.
2. M1 – kurs (leveringsmåned) NOK/USD = 6,0
3. N – normpriskurs NOK/USD = 6,2 (NP = NOK 620)
4. M2 – kurs betalingsmåned NOK/USD = 6,4
5. T – terminkurs NOK/USD = 6,5 (rentedifferanse)

VIRKNINGENE?



NOK VALG:

- | | |
|---------------------------|----------------------------|
| 1. REGNSKAP: Salgsinntekt | NOK 650 |
| 2. SKATT: Normpris | NOK 620 |
| 3. VIRKNING før skatt | + NOK 10 (= 6,5-6,4 x 100) |
| 4. VIRKNING etter skatt | + NOK 30 (= 6,5-6,2 x 100) |

(vil det være en sannsynlig før skatt gevinst også ved anvendelse av spotkurs på betalingstidspunktet?)

VIRKNINGEN HVIS SALGET HADDE VÆRT AVTALT I USD:

- | | |
|---------------------------------|--|
| 1. REGNSKAP: Salgsinntekt | NOK 600 |
| 2. SKATT: Normpris | NOK 620 |
| 3. + VALUTAGEVINST (cf. Mobil)+ | NOK 30 (= 6,5-6,2 x 100)/ ALTERNATIVT NOK 20 |
| 4. SAMLET INNT. SKATT | NOK 650 |

(Kursgevinst NOK 20 hvis selger skattlegges for salg som om det ikke var noen valutavalgrett – NOK 30 hvis selger anses for å ha inngått terminkontrakten som kjøper har tegnet)

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08



Oljeselskap

Beskatningen må bygge på de underliggende avtaleforhold...
NOK-salg er NOK salg – salgsprisen er et kronebeløp ...som ...

...erstattes av normpris
(normprisen erstatter jo faktisk salgspris)

Overhodet ingen holdepunkter i petroleumsskattelov eller normprisskatteforskriftene for at disse og andre normpristilpasninger ikke er tillatt, sml. nskf § § 4 og 5

Ordningen tar sikte på for skatt gevinst, og den gevinsten oppnår vi når ved stigende kurser, bl.a. terminkursen overstiger M2-kursen, selv målt i forhold til spotkurs på betalingstidspunktet ("randomwalk-teorien")

...og derfor er det intet grunnlag for tilsidesettelse etter de ulovfestede regler om skattemessig gjennomskjæring ... ingen illojal tilpasning til normprisreglene!



... dere utnytter normprissystemet til å unngå skatt på kursgevinster

Salgsavtalen fremstår som ET SALG I USD, men med rett for selger til å velge NOK på fakturatidspunktet. og desauten er valgt etter levering i strid med regnskapsreglene (NGAAP)

Normprisreglene må tolkes ut fra sitt formål jfr. HRD 04.12.2007 (Total - handling fee) og da må valutagevinster etter levering skatlegges i tillegg til normpris

... og normprisen erstatter jo salgspris på NORMPRISPUNKTET!!

Det siste må være feil!

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08



Beskatningen må bygge på de underliggende avtaleforhold...
NOK-salg er NOK salg – salgsprisen er et kronebeløp ...som ...



ALT 1: Vi skattlegger dere som om alle salg var avtalt i NOK – differansen normpris NOK og M2 kurs tar vi som kursgevinst i tillegg

... dere utrykkes normprissystemet til å unngå skatt på kursgevinster

Salgsavtalen fremgår at det er ET SALG I USD, men med rett til å velge NOK på fakturatidspunktet og dessuten er valgt etter regnskapareglene (NGAAP)

ALT 2: Vi skattlegger selger som om selger - ikke kjøper - inngikk terminkontrakten - da får vi høyere kursgevinst!

Norge må tolkes ut fra sitt formål, jfr. HRD 2007 (Total - handling fee) og da må kursgevinster etter levering skattes i tillegg

..og som PREMIE for ulovlig tilpasning til normprisreglene, belønner vi dere med 60 % TILLEGGSSKATT!
(dere viste jo hva dere gjorde!!)



Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

OTIR i) NORMPRIS ERSTATTER faktisk avtalt salgspris og det er ingen forutsetning om identitet mellom faktisk avtalt salgspris og normpris.

OK! - bra

OTIR ii): AVTALEFORHOLDET: ..svært gunstig valgrett – selger får i “pose og sekk” – kan velge bort kursgevinster og beholde tapene. ...selgers fordring må anses som USD på leveringstidspunktet ... selger kan ikke “erstatte reelle kursgevinster på USD-fordringene mellom leverings- og faktureringsstidspunktet med normprisen”

*Har retten tilsidesatt det avtaleforhold partene har basert seg på?
Men med rettens bevisvurdering er sluttresultatet gitt!*

OTIR iii) GJENNOMSKJÆRING:...hvilken egenverdi har det at kjøper inngår terminkontraktene? ...Skattebesparelsen “klart viktigste motivasjonsfaktor”. I strid med skattereglenes formål å innrømme fradrag for valutatap etter leveringstidspunktet, samtidig som reelle valutagevinster i samme tidsrom systematisk holdes unna beskatning” ..vilkår for gjennomskjæring til stede

*Kan ikke partene velge hvem som inngår terminkontrakten?
Skattemessig avtalesensur?*

Konklusjon: LIGNING STADAFESTET 2004 (unntak for TS 2003)



Innledning - et stemningsbilde

Bedre rettssikkerhet - tilleggsskatt

Vi smeller til ...
(for sikkerhets skyld)...
...det gir livet mål og mening!!

Reaksjoner mot skattyters
mislighold av
opplysningsplikt må vi ha!



Ja, ... men
(jf. not FIN
15.09.99)



TILLEGGSSKATT

@skatteetaten.no

Her er alt håp ute!!

SKATTENJELPER

TILLEGGSSKATTEN gjorde
det slutt på meg og mine!!

Kr.

... siden TILLEGGSSKATT er en
såpass kraftig reaksjon "...bør
skattyter ikke ilegges en [slik]
sanksjon dersom han ikke er å
bebreide, men har gjort så godt
han kan"
(NOU 2003:7 s. 93)

Bedre rettssikkerhet

Tilleggseskatt

Vi smeller til ...
(sikkerhets skyld)...
... og mening!!

Reaks

**HR: TS ilegges
på tilnærmet
objektivt
grunnlag?
Böhler m.fl.**

Her er alt håp ute!!

**TILLEGGSSKATTEN gjorde
det slutt på meg og mine!!**

Kr.

**FINs svar til
Riksrev.**

RR hevder etaten legger
for lite TS, men det er da
ikke så enkelt – s/y må
være noe å bebreide

(et uærbødig spørsmål:)

**...er HR
helt
oppdatert?**

Vilkår for tilleggsskatt

Oversikt over vilkårene

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

... i ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave m.v), klage eller annen kommunikasjon med etaten.

[lignl. § 10-2 nr. 1]

Vilkår for illeggelse av tilleggsskatt

Vilkår for rettingsfrist ut over 2 år (dvs. i 10 år), [lignl. § 9-6 nr 3 a, jfr. nr. 1]

2. Årsakssammenheng

... uriktige/ufullstendige opplysninger "som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt".

[lignl. § 10-2 nr. 1]

Skattyter gjør ikke LM oppmerksom på feil ved ligningen [jfr. lignl. § 4-1] = uriktige/ufullstendige opplysninger i relasjon til rettingsfrist (Rt. 1999 s. 1980, Møller)

Kan det ulegges tilleggsskatt i et slikt tilfelle?

3. Subjektiv skyld, krav til uaktsomhet med omvendt bevisbyrde (?)

... "skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller **annen årsak** som ikke kan legges han til last"

[lignl. § 10-3 bokstav b]

Vilkår for å tilsidesette bindende forhåndsuttalelse om gassalgspris [psktl. § 6 nr 5 (2)]

Oversikt over vilkårene

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

... i ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave m.v), klage eller annen kommunikasjon med etaten.

[lignl. § 10-2 nr. 1]

Rent objektivt vilkår som omfatter alle rapporteringsfeil fra s/y's side

Skattyter identifiseres med medhjelpere, for eksempel revisor regnskapsfører m.v. og operatør for felt som har bidratt til feil rapportering.

...men ikke for opplysninger s/y ikke hadde eller burde skaffe seg kjennskap til jfr. uttrykket "har gitt"

Det foreligger ikke ufullstendige opplysninger hvis skattyter har gitt opplysninger som gir LM foranledning til å foreta ytterligere undersøkelser til avklaring av forholdet, jfr. Rt. 1992 s. 1588 (Loffland).

Er Loffland-dommen modifisert ved Rt. 1997 s. 1430?

Oversikt over vilkårene

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

... i ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave m.v), klage eller annen kommunikasjon med etaten.

Tilleggsskatt ilegges ikke som følge av uenighet om skattejussen, dvs. rettsanvendelsesfeil

...men skattyter gir ofte opplysninger ut fra sin rettsoppfatning...

... LM har en annen rettsoppfatning – og ut i fra denne rettsoppfatningen har s/y ikke gitt tilstrekkelige opplysninger.

...og da er vilkårene for tilleggsskatt oppfylt!

Skatterefusjon letekostnader

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

... i ligningsoppgaver
(selvangivelse, næringsoppgave m.v.) klage eller

Uriktige/ ufullstendige opplysninger som leder til for høy skatterefusjon av letekostnader

...for høy refusjon må tilbakebetales, men kan man da ilegge tilleggsskatt på tilbakebetalt beløp?

Fastsettelsen av skatterefusjonen er en ligningsavgjørelse, psctl. § 3 c (5) og da får formentlig ligningslovens regler anvendelse på slike vedtak, jf. psctl. § 6 nr. 1 g) – dessuten ansett som skattekrav i relasjon til pantsettelsesadgangen (psctl. § 3 c (5)).

Nærliggende å anvende sanksjonssystemet i ligningsloven på opplysningssvikt ved refusjon

Skatterefusjon letekostnader

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

Uriktige/ ufullstendige opplysninger som leder til for høy skatterefusjon av letekostnader -
KONSEKVENSENE

Aktiveringspliktig kostnad fradragsført som letekostnad: Tilleggsskatt på tidfestingsfeilen

Refusjon krevet for kostnad som ikke er letekostnad – refusjon reverseres – underskudd til fremføring økes: Ingen konsekvenser p.g.a. rentetillegg på underskudd, pstkl. § 3 e (2).

Oversikt over vilkårene

3. Subjektiv skyld, krav til uaktsomhet med omvendt bevisbyrde (?)

... "skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller **annen årsak** som ikke kan legges han til last"
[lignl. § 10-3 bokstav b]

Uttrykket "annen årsak" er generelt – omfatter ethvert unnskyldelig grunnlag

Altså: Tilleggsskatt ilegges bare ved klandreverdige forhold – kun for den skattyter som ved uaktsomhet gir uriktige eller ufullstendige opplysninger?

Høyesterettspraksis – tilnærmet objektive vilkår?

Gjeldende rett / NOU 2003:7

1. Uriktige/ ufullstendige opplysninger

NOU 2003:7
Ingen endring

**Gjelder Loffland-
standarden ??**

Må lovfestes!

Disse to &v



2. Årsakssammenheng

NOU 2003:7
Ingen endring

**Streng
aktsomhetsvurdering,
men ikke tilnærmet
objektivt grunnlag!**

3. Subjektiv skyld, krav til uaktsomhet med omvendt bevisbyrde

Nou 2003:7 Uttrykkelig lovfesting av uaktsomhet med omvendt bevisbyrde som vilkår for tilleggsskatt – er dette en ”..klargjøring/endring av gjeldende rett” NOU s. 10 ?

Gjeldende rett / NOU 2003-7

1. Uriktige opplysninger

"§ 10-6 VILKÅR FOR ILEGGELSE AV TILLEGGSSKATT

Tilleggsskatt skal legges når skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave til ligningsmyndighetene gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.....

2. Årsakssammenheng

... som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt,

3. Subjektiv skatteunaktsomhet
bevis

...MED MINDRE SKATTYTER
SANNSYNLIGGJØR AT HAN IKKE
HAR HANDLET UAKTSOMT."

"..klargjøring .. [i forhold til FIN/SkD]

../endring av gjeldende rett" [i forhold til HR-praksis]

Vilkår for tilleggsskatt – eksempler fra praksis

Uaktsomhet.... Eks. fra virkeligheten

Petro-XXL AS



Datasystem for investeringer



**Oljeskatte-
kontoret
Skatteetaten**



Si meg en ting Petro-
XXL - har dere ikke
bommet på
avskrivninger -
petroskti. § 10 felt

**Avskrivninger, verdi,
regnskap, skatt**



1.
Nei dette holder
DATAsyst. rede på!

2.
Oops... datafeil ... vi
bommet visst med
200 MNOK

Uaktsomhet.... Eks. fra virkeligheten

Petro-XXL AS

Datasystem for
investeringer



Oljeskatte-
kontoret
Skatteetaten



BELØNNINGEN:

**30-40 MNOK I
TILLEGGSSKATT**

**Nedsatt til 1/2 -
(takktil FIN!)**

Si meg en ting Petro-
XXL - har dere ikke
h...

**Var dette
unnskyldelig?**

**Noen forskjell
JA???**

**NoU 2003:7...
Var dette uaktsomt?**

st. rede på!



Rt. 2007 s. 360 Lyse Energi ¹⁾



Vi danner et felles energiselskap for Rogaland, nemlig LYSE ENERGI - stiftelse 01.01.99

Vi skyter inn ulike kraftverk i et felles selskap som aksjekapital og overkursfond, for senere å gjøre deler om til ansvarlig lån (gir eier sikker avkastning i form av rente)

Og siden forutsetningen var at lånet var forutsatt ved stiftelsen er det vel greitt å rentebelaste det fra dette tidspunkt, selv om etableringen (kapitalnedsettelse) først kunne gjennomføres litt senere! (dvs. i mai 2001)

LIGNING: "Renter" i 1999-2000 MNOK 249 og 266 ble nektet fradratt som rente - omklassifisert til utbytte

OTIR: Ligning opphevet - OK med renter siden lånet var forutsatt ved stiftelsen

FRA SIDELINJEN: Klassifikasjon som RENTE når lån ikke er etablert? Altså "rente" av et fremtidig, planlagt låneforhold... GÅR DET??

LR/HR: Utbetalinger før ETABLERING AV LÅNEFORHOLDET hadde ikke karakter av rente (enighet om det for HR).

Rt. 2007 s. 360 Lyse Energi ²⁾

Siden "rente" ikke går, så forsøker vi å kreve fradrag med en litt annen konstruksjon

Ja, vi forsøker oss med erstatning ... Erstatning fordi lånet ikke kunne etableres ved stiftelsen slik vi forutsatte ...

FRA SIDELINJEN: Men de gjorde jo dette med åpne øyne ... Hvordan kan de da hevde at det foreligger noe erstatningsgrunnlag??

LR/HR: Ingen ensidig forpliktelse for Lyse til å etablere lånet 01.01.99 - følgelig intet erstatningsgrunnlag som følge av det.

... Heller ikke forsinkelsen med kapitalnedsettelsen som følge av en advokattabbe, kunne danne et erstatningsgrunnlag for LYSE

FRA SIDELINJEN II: Kunne anførselen overhodet ha ført frem - selv med ansvarsgrunnlag - så lenge erstatningskrav **FAKTISKE IKKE BLE FREMSATT?**



Rt. 2007 s. 360 Lyse Energi ²⁾

Må vi si noe om transaksjonsforholdet i ligningsoppgavene?

Nei, det holder at vi krever fradrag for renter...

Historiens annen akt: 30 % TILLEGGSSKATT - uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsoppgavene om tidspunktet for etableringen av låneforholdet.

HR: Ligning stadfestet. Ingen utfyllende opplysninger om det underliggende forhold i ligningsoppgavene - altså ufullstendige opplysninger ...

FRA SIDELINJEN: Skriv litt mer for å unngå tilleggsskatt. Å gi visse detaljer om et "smart" opplegg kan være en forsikringspremie mot tilleggsskatt (men det kan selvsagt øke risikoen for at oppgavene blir fraveket - men opplysningsplikten bør uansett oppfylles!)

Rt. 2006 s. 333 – X-eiendom

Tidfesting salgsvederlag - tilleggsskatt

2001**2002**

28.07.01 – avtale aksjesalg
28.08.01 – salg gjennomført

Vederlag i 2 ledd:
1: Kontant i 2001: MNOK 23

2: 16 x nto. årsresultat 2001
MNOK 40,5 fastsatt og
utbetalt 2002

23

Tidfesting – selgende
aksjonærer (x-eiendom + A
+ B) medhold i tingretten

40,5

intensjon 2001

63,5

Alt i 2001!

Tidfesting ligning stadfestet av
lagmannsrett (dissens) og
høyesterett

Ubetinget krav (sktl. § 14-2) i 2001 også på resultatavhengig vederlag?

■ **HR: Ubetinget 2001 – alle**
■ **transaksjoner som påvirket**
■ **vederlaget var skjedd pr. 31.12.2001**

■ **Er regnskapsavslutningen i 2002 bare**
■ **et beregningsteknisk spørsmål? –**
■ **eller reelle vurderinger som påvirker**
■ **utfallet?**

Rt. 2006 s. 333 – X-eiendom

Tidfesting salgsvederlag - tilleggsskatt

HR (premiss 25): "Selv når en inntekt har et usikkert omfang, må hovedregelen være at usikkerheten ikke utsetter tidfestingen - - -. I vår sak var det ingen usikkerhet om hvordan tilleggssvederlaget skulle beregnes. Det var bare tekniske årsaker til at selve beregningen først kunne skje etter at årsregnskapet var lagt frem i 2002. Under enhver omstendighet kan det ikke være aktuelt å utsette tidfestingen – dersom beløpet som her – er klarlagt når selvangivelsen blir inngitt. - - -"

Tidfesting ligning stadfestet av

LR – dissenterende dommer: "Når så mye først kunne og skulle skje i 2002, og kjøpesummens størrelse var avhengig av dette, er det etter mindretallets mening ikke unaturlig å si at den ikke var klar eller fiksert pr 31. desember 2001, dvs. å legge til grunn at man ikke hadde fått noen ubetinget rett til ytelsen på dette tidspunkt."

Rt. 2006 s. 333 – X-eiendom

Tidfesting salgsvederlag - tilleggsskatt

2001**2002**

Vederlag i 2 ledd:
1: Kontant i 2001: MNOK 23

2: 16 x nto. årsresultat 2001
MNOK 40,5 fastsatt og
utbetalt 2002

63,5

Korrekt

23

For lite

Skattyterne

40,5

Feil

1) Ingen opplysninger i s/a for 2001 om totalt vederlag for aksjer – **ERGO UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER** lignl. § 10-2 nr. 1.

2) Unnskyldelige forhold, lignl. § 10-3 bokstav b)??

HR: Ikke unnskyldelig rettsvillfarelse – skattyter har plikt til å undersøke regler - - - dessuten noe treg til å svare på kontorets forespørsler under ligningsbehandlingen (etterfølgende forhold altså relevant)!

3) Beregningsgrunnlag:**HR: Neddiskontert verdi av ett års skatteutsettelse – sannsynlig at restvederlaget ville ha blitt oppgitt i 2002 – sml. Bøhn-dom.**

Unntak fra tilleggsskatt,
åpenbare regne- og
skrivefeil

Rt. 2006 s. 593 og s. 602 – Eksportfinans og Gezina – Tillegsskatt, åpenbare regne- eller skrivefeil

Gezina:

1. Revisor foretok manuell korreksjon av tap – flyttet fra post 803 til 819 i næringsoppgave...
2. Han overså at dataprogrammet hadde en automatisk link – at beløp ført under post 803 ble tilbakeført under post 084...
3. Post 084 viste minus MNOK 33 – og inntekten ble tilsvarende redusert.
4. Feil oppdaget under ligningen og avklart ved en enkel forespørsel til s/y.
5. Inntekten forhøyet med beløpet og **30 %
TILLEGGSSKATT SOM PREMIE!**

Eksportfinans:

1. Revisor økte regnskapsmessige nedskrivninger på aksjer i næringsoppgaven med MNOK 20...
2. Han overså at dataprogrammet ikke hadde noen automatisk korreksjon av slike nedskrivninger.
3. Feilen førte til inntektssvikt på MNOK 20 i ligningsoppgavene.
4. Feil oppdaget under ligningen – uoverensstemmelse mellom post 8115 i næringsoppgaven og korresponderende tilbakeføring i post 0710. Feilen ble avklart ved en enkel forespørsel til s/y.
5. Inntekten forhøyet med beløpet og **15 %
TILLEGGSSKATT SOM PREMIE!**

HR (1): Misforstått anvendelse av dataprogram må karakteriseres som **"REGNE- ELLER SKRIVEFEIL", lignl. § 10-3 bokstav a**

HR (2): Var feilen **"ÅPENBAR"? Tilstrekkelig at man ved en normalt forsvarlig granskning av ligningsoppgavene kunne se at det var begått **en feil**. Intet krav at LM måtte se **hva feilen besto i**.**

**HR (3) KONKLUSJON: **ÅPENBAR REGNE- ELLER SKRIVEFEIL – IKKE
TILLEGGSSKATT**** Dissens 4-1 (begge saker). Mindretallet: En *forståelsesfeil* – ikke skrive-/regnefeil

Satser for tilleggsskatt

Satser – reglene - oversikt

Hovedregelen: 30 % [Lignl. § 10-4 nr. 1]

Forsett – grov uaktsomhet inntil 60 %
[Lignl. § 10-4 nr. 1]

Praksis: 45 % ved grov uaktsomhet – 60 % ved forsett (forhøyet sats kan ikke benyttes for s/y som ikke leverer s/a.

Lett kontrollerbare forhold m.v. 15 %
[Lignl. § 10-4 nr. 1]

Frivillig rettelse 0 % eller redusert sats
[Lignl. § 10-4 nr. 1]

Praksis etablert av SKD: 1 % - NB! Må ikke være fremkalt ved kontrolltiltak eller opplysninger LM er i besittelse av

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

KLAGENEMND OM TILLEGGSSKATT:

- i) Ingen utfyllende info i s/a om valutavalgretten (ufullstendige oppl)
- ii) Bevist skatteplanlegging fra selskapets side – tildels villedende opplysninger under ligningsbehandlingen
- iii) Altså forsett m.h.t. opplysningssvikt og skatteeffekten – 60 % tilleggsskatt

(dissens – et medlem ville ha 45 % ...selskapet oppfattet valgordningen som lovlig tilpasning til normprissystemet ... hadde dermed ikke foranledning til å gi opplysninger om ordningen i selvangivelsen ... men forholdet er grovt uaktsomt)



LEVERING



Leveringsmåned

FAKTURERING



BETALING



Betalingsmåned

NP-fastsettelse ➡

Valutavalgsaken – OTIR 29.02.08

OTIR OM FORSETT:

...”selskapene har vurdert ... valutavalgretten for å være en lovlig tilpasning til normprissystemet ...selskapene kan på denne bakgrunn ikke anses for å ha opptrådt forettlig”

Er ikke dette nokså selvsagt?

OTIR OM GROV UAKTSOMHET:

“På samme måte som ved andre rettsanvendelsesspørsmål som ikke allerede har funnet sin løsning gjennom praksis, vil slike grensedragninger kunne by på tvil. ... finner *ikke* retten at selskapene “måtte forstå” at valutavalgordningen var i strid med skattereglene, og det foreligger følgelig ikke grov uaktsomhet i denne relasjon. Vilkårene for å ilegge forhøyet tilleggsskatt er da ikke tilstede.”

ALTSÅ 30 % TILLEGGSSKATT (OG LIGNING OPPHEVET FOR 2003 UTEN SAKSKOSTNADER – STADFESTET FOR 2004 HVOR DET IKKE VAR ILAGT TILLEGGSSKATT . STATEN TILKJENT SAKSKOSTNADER DETTE ÅR).

Rapporteringsfeil - volum

Feil volum i normprisskjema:

last 24:3 105 275 bbls

last 200-1 117 355 bbls

last 3-4-2 117 355 bbls

Nokså merkverdig dette. Kan to forskjellige laster ende opp med nøyaktig samme volum?

Oljeskattekontoret:

Etter vår oppgaver er last 3-4-2 oppgitt med for lavt volum + 18 305 bbls. som gir inntektstillegg 3,7 MNOK (og da blir det TS!)

Selskapet:

Ja, vi gjorde en feil i vårt regneark – foregående celle ble kopiert ved en feil, men vi behøver vel ikke å få TS? Vilkaene ikke oppfylt – et uhell – men under enhver omstendighet kun 15 % TS – lett kontrollerbare forhold

OLSKN: 30 % TS – 0,9 MNOK takk!

OLJEKLN: 15 % TS

Frivillig rettelse - tilleggsskattesats

Lignl. § 10-4 nr. 3:

- Ingen eller redusert sats ved **FRIVILLIG RETTELSE**
- Frivillig: Ikke fremkalt av kontrolltiltak eller av opplysninger LM har eller vil kunne få tak i
- Skattepraksis SKD: Kun 1 % tilleggsskatt – Hvorfor 1 %?

OLSK: Ber om opplysninger om konserntransaksjoner – nokså generell henvendelse...



Oljeselskap: Gir i særskilt brev opplysninger om en helt konkret belastning som selskapets skatteavdeling av eget tiltak har vurdert og kommet til at må endres. Foreslår tillegg NOK 40/50 MNOK i to år. Ville neppe ha blitt oppdaget av OLSK uten a selskapet hadde påpekt forholdet.

OLSK: Ligning rettet i samsvar med selskapets anmodning om "frivillig" rettelse. Varsel om TS

Var rettelsen FRIVILLIG?

EMK og tilleggsskatt nyere avgjørelser

EMK helomvendingen



HRKj - plenum - 09.11.2006 — EMK - straff - tilleggsskatt samme forhold?

SAKSFORHOLDET - tannteknikker A

1. Ikke levert s/a 96-98
2. Ikke regnskap for perioden
3. Skjønnslingning.
4. **Reaksjon 1: 30 % tilleggsskatt - ikke levert s/a**
5. **Reaksjon 2: Fengselsstraff for ulike forhold, bl.a. for skattesvik p.g.a. ikke levert s/a (og andre forhold)**



SPØRSMÅLSSTILLING:

Kunne s/y få tilleggsskatt for ikke levert s/a og samtidig bli straffedømt for samme handling? Dobbeltstraff i strid med EMK P 7 art. 4? (Betydning for straffeutmåling)

HR KJENNELSE

Tilleggsskatt og straff for ikke levert s/a er ikke SAMME STRAFFBARE FORHOLD!

Hvorfor?

Fordi TS ilegges på tilnærmet objektivt grunnlag, mens straff etter lign.l. § 12-1 krever forsett eller uaktsomhet, jfr. EMD, Rosenquist mot Sverige

NB! 30 % TS er fortsatt straff i relasjon til EMK – rett til å legge frem nye opplysninger, krav på rask saksbehandling m.v.

HRD — 08.12.2006 —

Bøtestraff som inkluderer tilleggsskatt

SAKSFORHOLDET – hjelpepleier A

1. Ikke levert forhåndsutfyllt s/a 2002-2003
2. Lignet etter s/a – ikke tilleggsskatt, men
3. ... Anmeldelse for forholdet – lign.l. § 12-1, jfr. § 10-4 nr. 1.

FORELEGG:

Standardbot kr. 15.000 med tillegg av det 30 % tilleggsskatt ville ha utgjort, kr. 72.000 – SUM = kr. 87.000.

TR: Max kr. 15.000 - - - LR: som forelegg!

HR

1. **Bot med tillegg for antatt tilleggsskatt er OK.**
2. **Hva er riktig sats her? 30 % vanlig sats for ikke levert s/a ...**
3. **Men unntaket i § 10-4 (1) tredje pkt. må få anvendelse (opplysninger LM hadde fått oppgitt av arbeidsgiver m.v.) – 15 %.**
4. **Bot = kr. 15.000 + "TS" kr. 36.000 = kr. 51.000 – avrundet til kr. 50.000**



Avskjæring av nye bevis og tilleggsskatt

Bedre rettssikkerhet – bevis..



.. advokat, du må
være offensiv ...
Husk, saken skal
vinnes!

Nei, staten
skal opptre
objektivt –
riktig resultat
et krav!!



**Staten vil ikke
prosedere på
bevisavskjæring...
vitnet kan bekrefte
eller avkrefte
påstander
skattyter har
fremhevet for LM**

**Altså: Saker bør ikke
prosederes for staten på
grunnlag av feil faktum...**

**...med mindre skattyter
har misligholdt sin
opplysningsplikt**

Bedre rettssikkerhet – bevis..



.. advokat, du må
være offensiv ...
Husk, saken skal
vinnes!

Nei, staten
skal opptre
objektivt –
riktig resultat
et krav!!



Staten vil ikke
prosedere på
bevisavskjæring...

**HRD: Agip:
oppfordringssynspunkt**

**HRD: Sundt: nye bevis OK ... dessuten
krav etter EMK m.h.t. TS som er straff!**

HRD: Agip – internpris – premie til Captive



RETTSSAKENE :

- **AGIP: Kun 1986 og 1987**
- 1. **OSLO BYRETT: Ligningen opphevet - faktumfeil**
- 2. **BORGARTING LR: Ligning stadfestet – ikke adgang til å trekke inn nye opplysninger om poliser og forsikringsvilkår**
- 3. **HØYESTERETT: Ligningen stadfestet (saksomk. HR kr. 434.900) Uttalelser om nye opplysninger**

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



BORGARTING :

- Påviste faktumfeil i vedtaket kunne ikke hensyntas
- Fordi opplysningene ikke forelå under ligningsbehandlingen

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



HØYESTERETT :

- Uenig med LR:
- Avskjæring kun hvis s/y hadde **OPPFORDRING** til å gi opplysningene på ligningsstadiet.
- **Utvidet rett hvis staten påberoper seg nye bevis**
- **Ingen begrensning: Nye opplysninger om erfaringssetninger eller rettsanvendelsen (?)**

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



HØYESTERETT :

- HVA ER EN OPPFORDRING ?
- Kan være direkte eller indirekte (et vedtak m.v)
- Men "oppfordringen" må være konkret

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



HR: HVA ER OPPFORDRING :

- "Men ikke enhver oppfordring av de nevnte slag kan tillegges betydning for domstolsprøvelsen. Betydningen må også bero på hva oppfordringen går på. Det er i første rekke oppfordringer til å fremlegge opplysninger vedrørende den skattepliktiges konkrete poster og til å fremlegge konkrete beviser vedrørende disse, som kan begrense domstolsprøvelsen. ..." (forts)

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



HR: HVA ER OPPFORDRING :

- (forts)” ... I ligningsloven § 4-8 er grensen for opplysningsplikt etter uttrykkelig oppfordring fra ligningsmyndighetene trukket ved ”opplysninger ... som han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann”. Lengre kan heller ikke avskjæringen av domstolsprøvelsen gå.”

HRD: Agip – Nye opplysninger/bevis



AVSLUTNING :

- Agip vant saken om adgangen til å fremlegge nye opplysninger...
- ... men det hjalp ikke på internprisingen...
- ... likevel viktig kursendring fra HR om nye bevis for domstolene ...
- ... takk til Agip for det!

Bevisavskjæring (forts)
ordinær tilleggsskatt som
straff etter EMK - Sundt

Rt. 2002 s. 509 Sundt – Bevisføring TS – EMK art. 6

Tingsrett/Lagmannsrett:

- 30% TS er ikke straff, jf. HRD Böhler
- nei til bevis som tilfører nye opplysninger
- ja. til bevis som underbygger/supplerer opplysninger som tidligere er gitt LM

Høyesterett:

- 30% TS er STRAFF i.h.t. EMK
- Ikke grunnlag for bevisavskjæring EMK
- Ikke grunnlag TR/LRs sontring for bevisavskjæring etter intern rett

Rt. 2002 s. 509 Sundt – Bevisføring TS – EMK art. 6

Tingsrett/Lagmannsrett:

- 30% TS er ikke straff, jf. HRR
- nei til bevis som tilfører nye opplysninger
- ja. til bevis som underbygger/suppl. tidligere er

NEI!!!
NEI og etter

Høyesterett:

- 30% TS er STRAFF i.h.t. EMK
- Ikke grunnlag for bevisavskjæring EMK
- Ikke grunnlag TR/LRs sonndring for bevisavskjæring etter intern rett



**Ingen vet hvor
haren hopper!**

Bevisavskjæring etter Sundt/ Agip dommene

Det materielle ligningsspørsmål:

- Agip-dommen: "særskilt oppfordring"
- Sundt: oppfordring + bebreidelsessynspunkt

Tilleggsskatt (30 eller 60%)

- EMK art. 6
- Ikke grunnlag for bevisavskjæring **overhodet!**

Bevisavskjæring etter Sundt/ Agip dommene

Det materielle

**Konsekvensen kan bli:
Ligningen blir STÅENDE
(bevisavskjæring) og...**

**EMK gjelder ikke selve
SKATTEKRAVET**

**...tilleggsskatten
OPPHEVES (nye bevis
tillates ført)**

Andre konsekvenser?

Sivilrettens bevisvurderingsregler for TS? Eller krav til "hevet over enhver rimelig tvil"

Uskyldspresumpsjon og vernet mot selvinkriminering

Opplysningsplikt opphører ved mottat varsel om TS...utk. § 4-10 jfr. § 4-11

...ny regel om bevissikring.. utk. ny § 4-11

Rettferdig rettergang – ingen krav til domstolsbehandling i 1. instans så lenge vedtak kan overprøves rettslig.

NOU 2003:7

Dissensutvalget

Dissensutvalget ... tidfesting



TIDFESTING flertall: 10 %

Mindretall: neddiskontering ..grunnlag (1)

Begrunnelse F: Ligningsmessige hensyn

Begrunnelse M: For grov sjablon ... bryter med forholdsmessighetsprinsippet

Full reversering i år 2 (ett års utsettelse):

Fradrag år 1	1 000 000	280 000	84 000	TS 30% nominelt
Reversering år 2	1 000 000	259 259		
Netto grunnlag TS (= tidsforskjell)		20 741	6 222	TS 30% diskontert
Diskontert tilleggsskattesats omregnet til nominell tilleggsskattesats				2,22 %

Dissensutvalget - underskudd

Skatteby



TIDFESTING flertall: 10 %

Mindretall: neddiskontering ..grunnlag (1)



UNDERSKUDD: F: straks iverksettelse

M: iverksettes først i overskuddsår (som nå) (1)

Begrunnelse F: Ligningsmessige hensyn

**Begrunnelse M: ... bryter med
forholdsmessighetsprinsippet ... sml.
tidfestingsspørsmålet**

Dissensutvalget – renter m.v.

Dispensasjon



TIDFESTING flertall: 10 %

Mindretall: neddiskontering ..grunnlag (1)



UNDERSKUDD: F: straks iverksettelse

M: iverksettes først i overskuddsår (som nå) (1)



RENTER LIGNL.: F: uavhengig av TS

M: Knyttet til TS (som nå) (1)



Dispensasjon + LTK

BEGRENSNINGSREGEL PETRO: F: Intet

M: TS + skatt ... max 90% av inntekt (2)

Hva nå?



spør
STIG S.!!

Departementet arbeider
for tiden med NOU 2003:7
og er spesielt opptatt av
forholdet mellom
tilleggsskatt og EMK

Takk for oppmerksomheten

