

TOTAL E&P NORGE AS

Tilleggsskattereformen 2009

Oversikt og kort vurdering

ORS Kr.sand symposium 15. juni 2009



TOTAL

Prosess

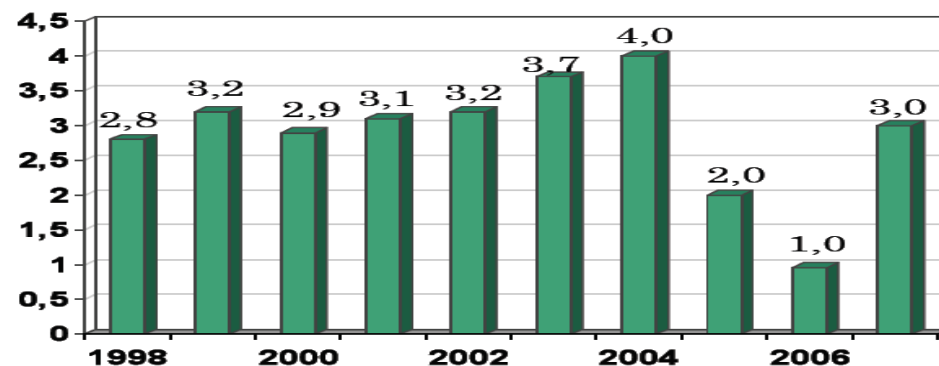
- ▶ **Tilleggsskatteutvalget etablert 26. april 2001**
 - Tilleggsmandat 13. juni 2002, som følge av Plenumsdommene 3. mai 2002
- ▶ **NOU 2003:7, overlevert 11. februar 2003**
- ▶ **Høring 17. mars 2003, med frist 17. juni 2003**
- ▶ **Ot.prp. 82 (2008-2009), 24. april 2009**
- ▶ **Innst. O. 118 (2008-2009), 5. juni 2009**
 - Ingen foreslåtte endringer fra prp.en
 - Mindretall (H, Frp, V) går imot forslaget på 3 punkter (vil ha: direktekobling mellom vilkår og unnskyldningsgrunner, 20% istedenfor 30% og dagens regel ift underskudd)
 - Til behandling i Odelstinget i dag, 15. juni 2009

Dagens regelverk, ligningsloven, i hovedsak

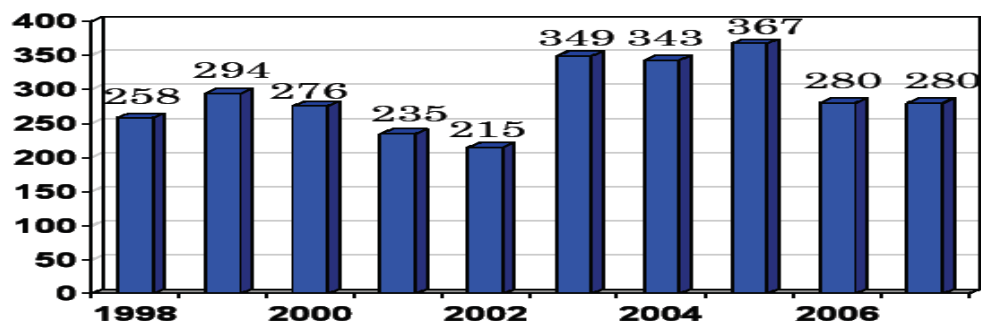
- ▶ **§ 10-2. Tilleggsskatt ved uriktige eller ufullstendige opplysninger m.v.....**
- ▶ **§ 10-3 Unntak**
 - Litra a: Åpenbare regne-eller skrivefeil
 - Litra b: Unnskyldelige forhold
- ▶ **§ 10-4 Satser**
 - 1. Hovedregel 30%. Opp til 60% ved grov uaktsomhet eller forsett.
15% for forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over
 - 2. Halvparten av 15% eller 30% satsene, hvis bare litt unnskyldelig
 - 3. Lavere sats eller 0 ved frivillig retting
- ▶ **Nye bestemmelser i ligningsloven §§ 10-2 til 10-5 (erstatte de gamle)**

Inntektstillegg særskatt 1998-2007

Milliarder NOK

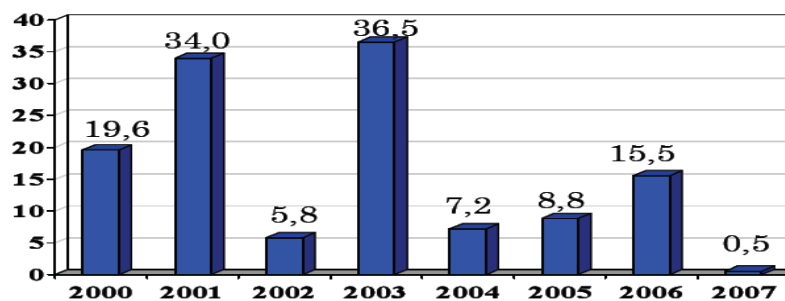


Antall fravikelser 1998-2007



Tilleggsskatt 1998-2007

Millioner NOK



MNOK 130

på 8 år

Hovedpunkter – status quo(?)

- ▶ I all hovedsak samme systematikk og innhold som i dag, likevel en del endringer og presiseringer
- ▶ Opprettholdelse av grunnvilkårene for tilleggsskatt:
 - Uriktige eller ufullstendige opplysninger
 - Unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave
 - Språklig presisering: ”..som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt” endres til ”....skattemessige fordeler”
- ▶ Tilleggsskatten skal fortsatt beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt
- ▶ Opprettholdelse av ileggelse av 30% på objektivt grunnlag
 - Men, noe utvidede unnskyldningsgrunner
 - Forhøyet sats (nå ”skjerpet tilleggsskatt”) ved grov uaktsomhet eller forsett, som i dag

Hovedpunkter - straff

- ▶ **Departementet presiserer at 30 % tilleggsskatt (også) er straff**
 - Endres ordlyd i § 10-2 fra "skal" til "illegges"
 - Likevel ikke opp til ligningsmyndighetenes frie skjønn å ilegge, MEN
 - "Derimot skal begrensninger som følger av EMK legges fullt ut til grunn ved praktiseringen"
- ▶ **Både tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt skal stenge for straffeforfølgning mot samme person for samme forhold**
 - "Som nevnt legger departementet – etter den usikkerhet som er skapt av de siste avgjørelsene fra EMD (Carberg og Zolotuchin) – opp til at skattyter som er ilagt tilleggsskatt ikke skal anmeldes til påtalemyndighetene for det samme forholdet."
- ▶ **Økt krav til bevis for at vilkårene for (skjerpet) tilleggsskatt er oppfylt**
 - Klar sannsynlighetsvekt ved 30% (i tråd med praksis)
 - Tilnærmet sikkerhet – utover enhver rimelig tvil – ved 45% og 60% (nytt)

Hovedpunkter – satser og unnskyldningsgrunner

- ▶ **Fjerning av 15% satsen og bestemmelsen om halvering av 30% og 15% satsene, samt spesifisering av 45% og 60% satsene, nå kalt "skjerpet tilleggsskatt"**
 - -> 0, 30, 45 eller 60 %
- ▶ **Økt anvendelse av unnskyldningsgrunnene**
 - Endring i ordlyd samt uttalelser i forarbeidene
- ▶ **Unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil videreføres**
- ▶ **Ikke tilleggsskatt av riktige og fullstendige opplysninger i forhåndsutfylt selvangivelse**
- ▶ **Ikke tilleggsskatt når skattyter er død**
- ▶ **Fullt unntak ved frivillig retting**
 - Ikke nødvendig å ilegge med 1% pga bortfall av kobling til rentetillegget

Hovedpunkter - øvrige

- ▶ Effektivering av tilleggsskatt i skatteåret også ved underskudd(!)
- ▶ Lovfesting av gjeldende rett ved tidfestingsfeil
- ▶ Ingen maksimumsgrense for tilleggsskatten
- ▶ Tak på forsinkelsesavgiften
- ▶ Skjæringstidspunktet mellom forsinkelse og unnlatt levering fremskyndes fra utløpet av klagefristen til tidspunktet for utlegg av skattelistene
 - For å unngå mulighet for spekulasjon i lavere skatt

Uriktige eller ufullstendige opplysninger, som har eller kunne har ført til skattemessige fordeler

- ▶ ”Etter departementets oppfatning gir gjeldende praksis, knyttet til hva som skal anses som uriktige og ufullstendige opplysninger, en fornuftig avveining mellom skattyters opplysningsplikt på den ene side og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt på den andre.”
 - Loffland (RT-1992-1588) videreføres
 - Fra dommen: ”Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysningene man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått utilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.”
 - Departementet gjør disse ord til egne i drøftelsen av hva som bør være gjeldende standard
 - Avveining mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt, i tilfeller hvor skattyter synes å være noe å bebreide, opprettholdes i favør av ligningsmyndigheten, ref
 - Elf (RT-1997-1430)
 - Lyse Energi (RT-2007-360)

Feil internpris, Baker Hughes m.v.

- ▶ La til grunn at oppgitt pris 40 % over "armlengdes pris" er "uriktig opplysning"
- ▶ **Fortsatt gjeldende rett?**
 - Del av departementets vurderinger av gjeldende rett som videreføres
- ▶ **Rettferdig, mht at internprising langt fra er eksakt vitenskap?**
 - Ref captives
 - Ref konserninterne tjenester
 - Flere hundre millioner skiller OSK og skattyter oppfatning
- ▶ **Forholdet til nye dokumentasjonsregler**
 - Nødvendig med tilleggsskatt, når disse overholdes?!?
 - Nei, myndighetene blir gitt all dokumentasjon nødvendig for å vurdere hvorvidt prisen er armlengdes, ref vilkårene i loven og forskriften
 - Hva vil bli lagt til grunn i praksis?
- ▶ **Ref for eksempel Intrum Justitia, Oslo tingrett 24.04.2008**
 - Bl.a. uttalelser om praksis rundt tilleggsskatt i internprisingssaker

Utvidet anvendelse for unnskyldningsgrunnene (0-sats / unntak)

- ▶ **"Etter departements oppfatning er det grunn til å anvende unnskyldningsgrunnene i noe større utstrekning enn i dag. Spesielt bør unntaket som gjelder annen årsak som ikke kan legges skattyteren til last, vurderes anvendt i noe større utstrekning."**
- ▶ **Endring i ordlyd**
 - Fjerning begrensningen som ligger i "som ikke kan legges ham til last".
 - Realitetsendring annet enn basert på uttalelsene i forarbeidene?
- ▶ **Ingen konkret lovfesting men eksempler i forarbeidene**
 - "Ytterligere eksempler kan være lite synlige feil i tredjepartsoppgaver (...) og tekniske regnskapsfeil (...)"
 - Billinger omfattet
 - Hva er tekniske regnskapsfeil?
 - Åpenbart ikke alle feil i regnskapet
- ▶ **Halv sats fjernes**
 - Vilkår: "Litt men ikke fullt unnskyldelig"
 - "Vanskelig å praktisere"
 - "Lite brukt"
 - Fjerning av bestemmelsen skal ses i sammenheng med departementets ønske om senke terskelen for når skattyters forhold skal anses unnskyldelig
 - Tidligere halv sats skal nå gi 0 (?)
- ▶ **Forventer grundige kvalitetssikringsrutiner for profesjonelle skattytere**
 - Vil Oljeselskapene kunne påberope seg unnskyldningsgrunner?
 - Ref prinsipiell klagenemndskjennelse (dissens) fra 1991

Videreføring av unntaket for åpenbare regne- eller skrivefeil

- ▶ Departementet henviser bl.a. til Rt 2006 s 593 og 602
 - Feil ifm dataprogrammer
- ▶ Stiller spørsmål ved om lovens ordlyd bør endres for å klargjøre nyere rettstilstand, men finner ikke et mer dekkende begrep
- ▶ Vilkåret er at det ved normal grundighet i gjennomgangen av selvangivelsen springer en i øynene at noe er galt
 - Ikke et vilkår at det virker klart hva feilen består i
- ▶ Gjeldende rett videreføres og avklares nærmere gjennom rettspraksis

Fjerning av 15% satsen

► Skjerpelse? Lemping? Nøytralt?

- For Oljeselskapene

► Ref flere saker hvor 15% er anvendt

- Hva er begrunnelsen/typetilfellene?
- Hva blir løsningen fremover, 0 eller 30%?!?

► Departementets begrunnelse for å sløyfe 15% satsen:

- De faktiske forhold under ligningsbehandlingen er vesentlig endret siden ligningsloven trådte i kraft
 - "Ligningsbehandlingen skjer i stor grad maskinelt og andre opplysninger som kan ha betydning for skattyters ligning er ikke tilgjengelig på samme måte som tidligere, da arbeidet skjedde manuelt"
 - Gjelder ikke for oljeselskapene
- Bestemmelsen brukes sjelden
 - Gjelder ikke for oljeselskapene
- Vanskelig å praktisere
 - ? Ingen kildehenvisning

► Departementet uttaler også at "Som hovedregel vil de som i dag har fått 15% tilleggsskatt ikke få tilleggsskatt etter forslaget".

- Har departementet bare personlige skattytere i tankene?

Redusert sats i praksis

► KLN 23.2.2004. Tilleggsskatt pga. manglende tilbakeføring av fraktkostnader

- Klagenemnda kan ikke se at selskapets handlemåte kan karakteriseres som en skrive- eller regnefeil. Etter Klagenemndas syn gjelder unntaket i bokstav a kun tekniske skrive- eller regnefeil. Det vises til Høyesteretts uttalelser i Schultzdommen (Rt. 1997 side 1117 flg.):
"For meg står det da slik at unntaket i bokstav a) er lite egnet for en utvidende tolkning, og at en utvidelse til den type forståelsesfeil som her foreligger – i motsetning til tekniske feil som bestemmelsen nevner – generelt ikke kan foretas."

Klagenemnda kan uansett ikke se at feilen er åpenbar. Nemnda finner det her tilstrekkelig å vise til Oljeskattekontorets vurdering i klagenotatet [..].

Klagenemnda kan etter dette ikke se at endringen i normprisskjemaet kan være et unnskyldelig forhold etter lignl. § 10-3 bokstav b.

[Selskapet] har subsidiært anført at de unnskyldelige forholdene ut fra en helhetsvurdering må vurderes slik at det ikke er grunnlag for tilleggsskatt. Et moment i denne vurderingen vil kunne være størrelsen på den ilagte tilleggsskatten.... Nemnda kan for øvrig ikke se at det foreligger andre unnskyldende momenter som ut fra en helhetsvurdering tilsier at tilleggsskatt ikke skal ilegges.

Oljeskattenemndas flertall kom til at feilen måtte anses som lett kontrollerbar slik at tilleggsskatt ble ilagt med 15 %. Oljeskattekontoret oppdaget ved sin kontroll av normprisskjemaet at det antakelig var gjort en feil og tilskrev selskapet for nærmere opplysninger. På grunn av endringen av normprisskjemaet var det naturlig at kontoret var særlig oppmerksom på fraktkorreksjonen ved ligningen for 2001. Klagenemnda er derfor enig med Oljeskattenemndas flertall i at tilleggsskattesatsen her kan settes til 15%.

Tilleggsskatten utgjør i nærværende sak et høyt beløp. Klagenemnda har forståelse for at tilleggsskatten kan virke tyngende for selskapet. Det må imidlertid være opp til lovgiver å endre de generelle regler dersom lovgiver mener effekten av regelverket er uheldig. For øvrig har Finansdepartementet adgang til å ettergi deler av tilleggsskatten etter søknad fra selskapet.

Redusert sats i praksis

► KLN 23.2.2004. Tilleggsskatt – fortegnsfeil ifm. refusjonsoppgjør etter § 10-vedtak

- ”Klagenemnda finner etter dette ikke grunnlag for å anse skrivefeilen som åpenbar.

[Selskapet] har subsidiært anført at feilen er lett kontrollerbar og således gjenstand for redusert tilleggsskattesats.

Klagenemnda er enig med selskapet i at feilen i dette tilfellet er lett kontrollerbar selv om den ikke var åpenbar. Oljeskattekontoret var oppmerksom på at det skulle skje en korreksjon av det aktuelle beløpet for inntektsåret 2001 og beløpet fremgikk direkte av oppstillingen over permanente forskjeller. Tilleggsskattesatsen vil følgelig bli redusert til 15%. Dette medfører at tilleggsskatten nedsettes med [halvdelen av det ilagte beløpet].”

Redusert sats i praksis

► KLN 25.98.2003. Tilleggsskatt, motstridende opplysninger i selvangivelsen

- Klagenemnda er kommet til at kontoret på grunnlag av de opplysningene de hadde i klagesaken, kunne oppdage motsigelsen i selvangivelsen. Klagenemnda mener derfor at forholdet lett kunne kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rådde over, og at tilleggsskatten dermed skal være 15 %.

► KLN 15.12.2003. Tilleggsskatt.

- Et mindretall i Oljeskattenemnda mente at det skulle anvendes en sats på 15%. Tilleggsskatten utgjorde MNOK 19.
- ”Tilleggsskatten utgjør i nærværende sak et meget høyt beløp. Klagenemnda har forståelse for at tilleggsskatten kan virke tyngende for selskapet. Det må imidlertid være opp til lovgiver å endre de generelle regler dersom lovgiver mener effekten av regelverket er uheldig. For øvrig har Finansdepartementet adgang til å ettergi deler av tilleggsskatten etter søknad fra selskapet.”

Krav om redusert sats – ikke medhold

- ▶ **KLN 25.98.2003. Tilleggsskatt, aktivering av letekostnader i friinntektsgrunnlaget**
 - "... ikke ... lett å kontrollere..."
- ▶ **KLN 15.12.2003. Rentefrie lån til norsk datterselskap med virksomhet i utlandet. Tilleggsskatt.**
 - "... ikke anses som lett kontrollerbart..."
- ▶ **KLN 17.06.2002. Tilleggsskatt ved uriktig behandling av renteinntekt ifm omfordeling.**
 - "... Ikke ... lett kontrollerbart..."
- ▶ **KLN 17.06.2002. Tilleggsskatt ved for lavt oppgitt oljesalg.**
 - "...ikke ... lett kontrollerbar ..."

Objektive kriterier eller skyldkrav? ved skjerpet tilleggsskatt

Skyldkrav

- ▶ Følgende hensyn vektlegges av departementet i forslaget om å videreføre objektive krav (vs uaktsomhet) for ileggelse av tilleggsskatt
 - Enkelhet
 - Effektivitet
 - Mer forutsigbart
 - Sikrer i større grad likebehandling
 - Har unnskyldningsgrunnene
- ▶ Går imot Tilleggsskatteutvalget, SfS, flere øvrige høringsinstanser
- ▶ Realitetsforskjell?
- ▶ Skyldkrav ved skjerpet tilleggsskatt
 - Harmonisering med strafferettslig krav ift spørsmålet om "har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt".
 - >> Skjerpelse: "Tilstrekkelig at skattyter har utvist simpel uaktsomhet når det gjelder forståelsen av de skatterettslige følgene av opplysningssvikten" (prop s 81)

Opportunitetsprinsippet

- ▶ Tilleggsskatt _skal_ ilegges dersom vilkårene er oppfylt
- ▶ Oljeskattekontoret viser til at utvinningsselskapene, som følge av høyt inntekts- og skattenivå, kan få tilleggsskattebeløp som oppleves å stå i misforhold til klanderverdigheten av den aktuelle feil. Mulig løsning å gi særlig hjemmel for å redusere tilleggsskatten for utvinningsselskaper til det halve dersom den ved en konkret vurdering finnes urimelig
- ▶ OLF mener også det er behov for en sikkerhetsventil
- ▶ Departementet er ikke enig (prop side 61):
 - Forslaget til unntak vil fange opp de fleste tilfeller hvor illeggelse av tilleggsskatt vil være urimelig
 - Utvinningsselskapene står ikke i en særstilling
 - Presiserer at ligningsmyndighetene til en viss grad må prioritere
 - Sikkerhetsventil ved komplekse saksforhold hvor det også fremstår som urimelig å legge større beløp i tilleggsskatt og hvor skattyter etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke er å bebreide?
- ▶ Ingen drøftelse av forholdsmessighetsprinsippet

Tilleggsskatt ved periodiseringsfeil

- ▶ **Hovedregelen etter gjeldende rett er nettometoden**
 - For eksempel ved feil avskrivningssats, for tidlig utgiftsføring, osv
- ▶ **Gjeldende rett kodifiseres**
 - Legger bl.a. vekt på forholdsmessighetsprinsippet
- ▶ **Vil komme til anvendelse bl.a. når det anses sannsynlig at feilen ville blitt korrigert senere ligningsår (ny § 10-4 nr 4 litra a til c**
 - Ref RT 2006 s 333
- ▶ **Ingen særlige regler om beregningsmåte m.v.**
 - SD kan evt gi forskrifter
- ▶ **Underskudd i hele ”periodiseringsfeilperioden” gir 0 i tilleggsskatt**
 - Etter forslag fra OLF og Oljeskattekontoret
 - Rimelig ift innstramming for øvrige underskuddsforetak?

Beviskrav

- ▶ **RT 2008 s 1409, "klar sannsynlighetsovervekt" ved 30% tilleggsskatt**
 - Definert som "et krav til bevisets styrke som er lavere enn det straffeprosessuelle kravet om tilnærmet sikkerhet".
 - Henviser til uskyldspresumpsjonen i EMK
- ▶ **Departementet: Legger til grunn, ikke nødvendig å lovfeste**
- ▶ **Departementet foreslår at beviskravet for skjerpet tilleggsskatt skal tilsvare det straffeprosessuelle, dvs bevist utover enhver rimelig tvil**
 - Gjelder både objektive vilkår og skyldvilkåret
 - Lovfestes ikke
- ▶ **NB! Beviskravet gjelder bare tilleggsskatten, ikke evt skatteøkning**
 - Hvor det ordinære beviskravet, sannsynlighetsovervekt, fremdeles gjelder
 - Medfører at en teoretisk kan ha flere (3) ulike beviskrav og dermed flere ulike konklusjoner rundt samme fakta i samme sak

Virkninger av at tilleggsskatt er "straff"

- ▶ Endringer i straffeloven (ot.prp. 22 (2008-2009)) omtales ikke her
- ▶ **"Straff", innebærer bl.a.**
 - Må avgjøres innen rimelig tid
 - Må velge mellom tilleggsskatt og anmeldelse
 - Særlig strenge krav til hurtig behandling hvis tilleggsskattekravet er tvangsinnfordret
 - Skal også utvise forsiktighet ved tvangsinnfordring før endelig avgjørelse, f.eks. ved tiltak som kan være vanskelige å reversere
 - Rettferdig rettergang, herunder likestilt under rettergangen og retten til kontradiksjon
 - Hva med bare OSK møte for Klagenemnda?
 - Hva med OSKs hemmelige benchmarks?
 - Vern mot selvinkriminering
 - Strengere beviskrav
 - Status som siktet
 - Har dermed ikke plikt til å legge frem opplysninger
 - Nye bevis kan fremlegges
 - Men bare med virkning for tilleggsskattespørsmålet

Annet

► Maksimumsgrense for tilleggsskatt?

- OLF viser til at tilleggsskatten kan bli 101,4 %
- NHD, NHO og OED støtter innføring av maksimumsgrense på 90%
- Oljeskattekontoret synes også å gi sin støtte til maksimumsgrense
 - Henspeiler på rimelighet
- Departementet avviser særregulering / maksgrense uten særlig overbevisende begrunnelse

► Beregningsgrunnlag når redusert skatt motsvares av økt skatt i annet konsernselskap

- Forslag fra Oljeskattekontoret
- Departementet finner ikke grunn til å foreslå en særregulering for tilfeller hvor en feil i ett selskap helt eller delvis motsvares (oppveies) av en feil i et annet, beslektet selskap, slik Oljeskattekontoret anmoder om. (prop s 66)
- Vil dette stå seg, ift at tilleggsskatt er straff, for eksempel ved feil internpris mellom to norske selskap?
 - Uansett neppe praksis for å ilegge tilleggsskatt så lenge begge skattytere er i skatteposisjon i samme skatteregime

► Ikrafttredelse 1. januar 2010

Avsluttende betraktninger

- ▶ **Skattemyndighetene, herunder Oljeskattekontoret, foreslår flere lempinger i regelverket enn Finansdepartementet**
- ▶ **Virker som om ligningsmyndighetene, som er tett(ere) på skattyter, i en del saker oppfatter tilleggsskattereglene som for strenge/urimelige...**
- ▶ **Spørsmålet er om morgendagens praksis vil bli lempeligere eller strengere, for (olje)selskaper**
 - Økt bruk av unnskyldningsgrunner, når disse ikke har vært benyttet tidligere?
 - Vil Oljeskattekontoret se etter en sikkerhetsventil i de klart urimelige tilfellene?
 - Bruk av ressurs-/prioritetsargumentet?
 - Vil Klagenemnda vurdere praksis under unnskyldningsgrunnene på nytt (ref 1991-kjennelsen)?
 - Fjerning av 15% satsen i realiteten en skatteskjerpelse
 - Endring i bevisreglene neppe særlig betydning
 - Tydeliggjøringen av at tilleggsskatt er straff kan gjøre den vanskeligere å ilegge, i praksis

TAKK FOR OPPMERKSOMHETEN