

Regnskapsføring av usikre skatteforpliktelser og COP dommen

ORS, 11. Juni 2013
Gunnar Slettebø

Agenda

- Kort om saken ConocoPhillips mot Staten v/Oljeskattekontoret
- Hva gjelder saken?
- Begrepet "God regnskapsskikk"
- Partenes vurderinger – behandling ligningsvedtak
- Usikker forpliktelse eller betinget eiendel?
- Hva skal gjelde dersom ligningsvedtaket blir kjent ugyldig av en domstol ?
- Observasjoner

Hva gjelder saken?

- Saken gjelder gyldigheten av ligningen for ConocoPhillips Scandinavia AS (COP) for ligningsåret 2006
- Oljeskattekontoret (OTO) varslet under behandlingen av selskapets ligning for 2006 at det ville fravike selskapets selvangivelse og årsregnskap på flere punkter
 - Behandling av tidligere års ligningsfravikelser
 - Behandling av avsetninger til nedstengingsutgifter til installasjoner på Ekofisk feltet
- Her dekkes kun behandling av tidligere års ligningsfravikelser

ConocoPhillips mot Staten v/Oljeskattekontoret

- Oslo Tingrett, 16.5.2011
- Borgarting Lagmannsrett 4.2.2013
- Anket av Staten, avledet anke fra COP
- Status

Regnskapsføring av ligningsfravikelser - nærmere om saken

- Årsregnskapet for 2006
 - Selskapet hadde opplyst at det hadde flere saker utestående med skattemyndighetene
 - For de saker hvor selskapet mente det var sannsynlighetsovervekt for at selskapet ville vinne frem med sitt syn, var det ikke regnskapsført avsetning for skatt
- OTO fravvek selskapets selvangivelse
 - Omtvistet skatt ble regnet som kostnad og egenkapitalen ble redusert med NOK 189 mill
 - EK krav i AL §8-1 ikke overholdt
 - Utbytte omklassifisert til lån til aksjonær

Hovedspørsmålet i saken - ligningsfravikelser

- Var selskapets regnskapsmessige behandling av usikre skatteforpliktelser i samsvar med god regnskapsskikk i 2006?
- Borgarting lagmannsrett: "Spørsmålet er om selskapet pliktet å kostnadsføre skatten når ligningvedtaket forelå, selv om selskapet mente det var sannsynlighetsovervekt for å vinne frem etter klage over ligningen, eventuelt etter domstolsbehandling av skattesakene"
- Dom i Borgarting lagmannsrett angir at "For at selskapets regnskap og selvangivelse ikke skal kunne legges til grunn for ligningen må det kreves at staten kan påvise at selskapets valg ligger innenfor standarden god regnskapsskikk på en måte som fremstår som uforsvarlig, og at regnskapet derved er ugyldig."

Kilder

- RL §4-1.4 "Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet)."
- RL §4-2: "Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges".
- RL §4-6: "Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk".
- NRS 13
 - 4.1. "Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen regnskapsføres. Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelser i balansen"
 - 4.2. "....Dersom et foretak har en rekke tvister som gjelder det samme underliggende forholdet, vil det være riktig å se disse tvistene under ett. På den annen side kan for eksempel ikke et stort antall skattesaker, som gjelder ulike spørsmål, ses under ett ved sannsynlighetsvurderingen".

God regnskapsskikk - NRS statusrapport 2005

"Regnskapsstandarder og lovens krav til god regnskapsskikk

I forarbeidene til regnskapsloven av 1998 drøfter Finansdepartementet kravet til å utarbeide årsregnskap i samsvar med god regnskapsskikk i forhold til de regnskapsstandarder som fastsettes. Departementet uttaler i Ot.prp. Nr. 42 (1997-1998) under pkt 6.8.5.:

"Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer".

Regnskapsloven

Atle Johnsen og Erlend Kvaal (1999)

Drøftet s. 192 flg: "God regnskapsskikk betyr samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper, samsvar med øvrige bestemmelser i regnskapsloven og almenn aksept i praksis".

God regnskapsskikk

NOU 1995:30: Ny regnskapslov

2.2. Grunnleggende prinsipper i norsk regnskapslovgivning

" Regnskapsrapporteringen i Norge er regulert ved lovgivning. Regnskapslovgivningen er moderat og kan best karakteriseres som en rammelovgivning. Hovedprinsippet i regnskapslovgivningen er det generelle kravet om at regnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk.

God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres. Rammelovgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming. Regnskapslovgivningen bygger imidlertid på en samling av grunnleggende regnskapsprinsipper, som også delvis kommer til uttrykk i noen av lovreglene. Disse grunnleggende prinsippene kan betraktes som et implisitt konseptuelt rammeverk, som god regnskapsskikk må bygge på. God regnskapsskikk betyr derfor samsvar med rammelovgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt almen aksept i praksis"

God regnskapsskikk

"Årsregnskapet I teori og praksis" (2012)

5.2.1 God regnskapsskikk som rettslig standard

Regnskapslovgivningen har i likhet med lovgivning generelt den svakheten at lovendringsprosessen er tidkrevende. Lovgivningen er dessuten lite fleksibel overfor helt nye situasjoner og behov for raske tilpasninger. Spesielt gjelder dette tilpasning i forhold til den internasjonale regnskapsutviklingen og i forhold til nye og mer kompliserte transaksjonstyper.

«God regnskapsskikk» som rettslig standard

Ut fra denne erkjennelsen har derfor lovgiveren utformet regnskapslovgivningen som et rammelovverk og innført et krav om at regnskapene dessuten må følge den rettslige standarden «god regnskapsskikk» (jf. rskl. [§ 4-6](#)).

God regnskapsskikk er å avlegge og kommentere regnskapsdata for økonomisk virksomhet

- i samsvar med regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer
- i samsvar med etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning
- i samsvar med anerkjent god regnskapspraksis
- i samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper

I praksis kan det by på atskillig tvil hva som faktisk er «god regnskapsskikk» i hvert enkelt tilfelle. Tvilen vil oppstå når to eller flere av de ovennevnte kriteriene gir anvisning på forskjellige løsninger.

Det nærmere innholdet i den rettslige standarden «god regnskapsskikk» blir i siste instans fastsatt av domstolene. Så vidt vi kjenner til, foreligger det hittil ingen domsavgjørrelser som tar stilling til begrepets innhold i et konkret tilfelle. En må anta at domstolene vil legge vekt på regnskapsstandardene fra Norsk RegnskapsStiftelse når innholdet i «god regnskapsskikk» skal fastslås.

IFRS?

- IAS 12 Income Taxes – guidance ?
- IAS 37 ekskluderer skatt fra scope og anvendes ikke til å måle usikre skatteforpliktelser
- Generelle måleregler i IAS 12 anvendes: "Current tax liabilities (assets) for the current and prior periods shall be measured at the amount expected to be paid to (recovered from) the taxation authorities using the tax rates (and tax laws) that have been enacted or substantively enacted at the balance sheet date". [IAS 12 para 46].
- IAS 12 angir ikke vurderingsenhet eller målemetode -> forskjellig praksis.
- Sannsynlighetsvurdering som skal legges til grunn (PwC MoA 13.74 og 13.75)

Beste estimat og usikre skatteforpliktelser

- RL §4-2: "Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges".
- NRS 13 pkt 4.3.1. "Beste estimat på oppgjørsverdi på balansedagen er det beløp som foretaket som rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri for den usikre forpliktelsen. Ved utøvelse av skjønn må det utvises aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og kostnader og forpliktelser ikke blir undervurdert"
- Skattesaker – ofte binomiske utfall
- Sannsynlighetsvektet utfall eller punktestimat
- Terskelgrense i NRS 13

Partenes vurderinger – behandling ligningsvedtak

COP

- RL §4-2 Beste estimat
- NRS 13 gjelder
 - Viser til std punkt 4.2.
 - Sannsynlighetsvurdering avgjørende
 - Ligningsvedtaket er ikke avgjørende for sannsynlighetsvurderingen
 - Betaling av skatten uten betydning for vurderingen
 - Ikke betinget eiendel

Staten

- Regnsk. m beh ikke i samsvar med RL og god regnskapskikk i RL §4-6
- Økt skatt må kostnadsføres på vedtakstidspkt med mindre at "tilnærmet sikkert at vedtaket blir endret"
- Praksis i samsvar med Statens påstand
- Assymmetrisk prinsipp innt/kostn
- RL 4-2 gjelder bare frem til ligningsvedtak
- NRS 13 kommer ikke til anvendelse etter ligningsvedtak
- Dersom NRS 13 skal gjelde etter vedtak – betinget eiendel
- Praksis hos store norske selskap – endelig dom før regnskapsføring av omtvistet skatt
- Kreditorhensyn

Tingretten

- RL §4-2 beste estimat
- Vesensforskjell om foretaket estimerer før eller etter ligning
- Unntak for hovedregel snever- nevnt klare og erkjente feil og selskapet med stor overbevisning kan påvise at ligningen er feil
- Forsiktighetsprinsippet og kreditorhensyn
- Kontrollhensyn
- NRS 13 synes ikke utformet med henblikk på avsetning for betalbar skatt. Ved ligningen fjernes usikkerheten
- Retten finner ikke å kunne legge avgjørende vekt på at skattekrav er nevnt i NRS 13 pkt 4.2.
- Mer naturlig å anse krav på tilbakebetaling som "betinget eiendel"
- Betinget eiendel kan normalt ikke regnskapsføres før dom i saken

Borgarting

- Usikkert om RL4-2 kommer til anvendelse
- Men, konklusjon må bli den samme under RL 4-2 og RL4-6. God regnskapskikk avgjørende
- Inntrykk av at vanlig å kostnadsføre ilignet skatt selv om selskapene uenig
- NRS 13 punkt 3 og 4 i sammenheng – "synes som pkt 4 ikke gjelder for ilignet og betalt skatt"
- NRS 13 pkt 6 "mest nærliggende "at Betinget Eiendel"
- Sml med mulig krav mot en forretningsforbindelse
- Aarbakke v/Brudvik og Harald Hauge – ubetinget forpliktelse
- Vedtak -Rettsteknisk enklere
- Forsiktighetsprinsippet
- Kreditorhensyn
- Hovedregel: Fravikelser må resultatføres

NRS 13 – vurdering før og etter ligningsvedtaket?

- Tingretten: "Vesensforskjell om foretaket estimerer før eller etter ligning"
- Borgarting: "En 'usikker forpliktelse' er definert som en forpliktelse som har 'ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt'. Vurderingen av om en usikker forpliktelse skal regnskapsføres under punkt 4.1. er knyttet til graden av sannsynlighet for at forpliktelsen vil "komme til oppgjør". Disse formuleringene passer ikke godt for et tilfelle hvor skattekravets størrelse er fastlagt ved et ligningsvedtak, og skatten er innbetalt. Under punkt 4.2 er skattesaker nevnt som et eksempel på krav som må undergis en sannsynlighetsvurdering. Det står imidlertid ikke noe nærmere om det her er tenkt på skattesaker før skatt er ilignet, eller også etter ligningvedtaket."
- NRS 13 - 4.2. "....Dersom et foretak har en rekke tvister som gjelder samme underliggende forholdet, vil det være riktig å se disse tvistene under ett. På den annen side kan for eksempel ikke et stort antall skattesaker, som gjelder ulike spørsmål, ses under ett ved sannsynlighetsvurderingen".
- Har man en tvist før vedtaket foreligger?
- Betyr ikke det at NRS 13 gjelder ?

Usikker forpliktelse eller betinget eiendel?

- Betaling av skatt relevant?
- Betaling av skatt må skje uansett om ligningsvedtaket er feil
- Endrer betaling av skatt sannsynligheten for at forpliktelsen kommer endelig til oppgjør?
- Sammenligning med Escrow account
- Staten: Kredittrisiko?
- Andre forretningsmessige forhold

Hva skal gjelde dersom ligningsvedtaket blir kjent ugyldig av en domstol ?

- Borgarting: "Spørsmålet blir da om f.eks. En tingrettsdom som erklærer ligningsvedtaket ugyldig kan legges til grunn for regnskapsføringen, selv om skattetvisten ikke er endelig rettskraftig avgjort. For å avgjøre saken her er det ikke nødvendig å ta standpunkt til dette."
- "Men, selv om det legges til grunn at selskapet i et slikt tilfelle kan bygge på tingrettsdommen ved regnskapsføringen, slik at ligningsvedtaket ikke alltid blir avgjørende, vil det uansett gi en klarere anvisning for regnskapsføringen enn om den skulle baseres på selskapets skjønnsmessige vurderinger av sannsynligheten for å vinne frem"
- Er ikke sannsynlighetsvurderingen det sentrale?

Observasjoner

- Staten viser til praksis hos Statoil, Telenor og Orkla – sannsynlighetsvurderinger?
- Borgarting "Inntrykk av at vanlig å kostnadsføre ilignet skatt selv om selskapene er uenig i ligningen" - praksis ?
- Forsiktighetsprinsippet tolkes bokstavelig
- Dom i Borgarting går ikke inn på selve sannsynlighetsvurderingen

Unntak fra hovedregel ?

Borgarting angir at COP "har ikke vist til andre grunner til at den ilignede skatten ikke er kostnadsført, enn at selskapet mener det er mest sannsynlig at det vil vinne frem etter klage- og domstolsbehandling av skattekravene. Det er derfor ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til spørsmålet om det kan tenkes tilfeller der et ligningsvedtak ikke skal legges til grunn for kostnadsføringen...

"Lagmannsretten bemerker likevel at det synes rimelig at det kan forekomme tilfeller hvor et ligningsvedtak ikke bør legges til grunn

- f.eks. avgjørelse som er en "nullitet"

Takk for oppmerksomheten !