

# **Tilleggsskatt ved periodiseringsfeil**

**Brit Thu Gundersen 2000**



# Disposisjon

- ♣ Historikk - tidligere praksis, Bøhn-dommen og Esso-dommen
- ♣ Hvilke feil skal behandles som periodiseringsfeil?
- ♣ Eksempler fra praksis
- ♣ Beregningsspørsmål (v/ Geir Larsen)



# Praksis før Bøhn-dommen

- ♦ Ved beregning av tilleggsskatt for forhold som bare ville hatt periodiseringseffekt, la oljeskattemyndighetene til grunn den økonomiske fordelingen av utsatt beskatning (nåverdien), dvs en nettometode. Kun anvendt i to tilfeller.
- ♦ Lignings-ABC: Beregningsgrunnlaget for tilleggsskatten er *"skatt som [...] kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår"*.



# Bøhn-dommen (Rt. 1995 s. 1278)

## ◆ Saksforholdet

- ◆ "Jeg finner det vanskelig å oppfatte lovbestemmelsen på annen måte enn at hvert års ligning må vurderes for seg. En annen ordning ville være meget vanskelig å praktisere. Noe rettslig grunnlag for å særbehandle tilfelle hvor skattyteren rent faktisk har foretatt inntektsføring i et senere inntektsår før ligningsmyndighetene har tatt opp spørsmålet, kan jeg ikke se foreligger."



# Rekkevidden av Bøhn-dommen

- 💧 **Kommentarer fra Zimmer og Gjems-Onstad**
- 💧 **OSN og KLN**  
**Svært motvillig endring av praksis**
- 💧 **Brev fra OSK til FIN**  
**Anmodning om lovendring som muliggjør differensiert behandling.**



# Rettens bemerkninger i Esso-saken

- "Retten er kommet til at oljeskattemyndighetene har tillagt Bøhn-dommen prejudikatsvirkninger som ikke kan innfortolkes i dommen, men som baserer seg på en bokstavfortolkning av et par setninger løsrevet fra sin sammenheng."
- "Bøhn-dommen gjaldt fiktive lånetransaksjoner..."
- "...der selvangivelse for 1987 med inntektsføring formodentlig ble inngitt etter at skattemyndighetene hadde bedt om detaljopplysninger om lånene."
- "...fullstendig annen situasjon enn to begrensede periodiseringsfeil i et seriøst utarbeidet, omfattende, meget komplisert og detaljert regnskap."



- En isolering av hvert år vil "... gi helt urimelige og tilfeldige resultater, og i hvert fall overfor andre skattytere enn velstående oljeselskaper være *"meget vanskelig å praktisere"* idet tilleggsskatten reelt sett ville kunne utgjøre hundrevis av prosent"
- "En tilleggsskatt for forhold som verken er forsettlige eller grovt uaktsomme, med reell effekt på 200%, ville dessuten være i klar strid med lovgivers intensjon med tilleggsskatten der maksimalsatsen for Essos forhold er 30%, mens det for forsettlige eller grovt uaktsomme forhold kan benytte inntil 60%."
- → Tilleggsskatt basert på nettofordel.
- Ikke behov for lovendring



# Hvilke feil skal behandles etter nettometoden?

- Skille mellom Esso-lignende og Bøhn-lignende saker?
- Direkte utgiftsføring vs aktivering med påfølgende avskrivning.
- Feil ved årlige verdivurderinger.
- Inntektsføring faktisk foretatt.
- Hva vil Finansdepartementets uttalelse si om dette?





# Eksempel 1

- ◆ **Ligningen 1995:**

- ◆ Meruttak verdsatt for lavt.
- ◆ Skattepliktig inntekt redusert.

- ◆ **Ligningen 1996:**

- ◆ Korreksjonen fra 1995 ikke inntektsført i selvangivelsen.
- ◆ Inntekt øket. Tilleggsskatt 30 %.

- ◆ **Klagebehandling**

- ◆ Kjennelse: Tilleggsskatt nedsatt til 15% pga lett kontrollerbare forhold. Ellers ingen endring.



## ◆ Stevning:

- ◆ Selskapet vil hevde at det ved beregningen av tilleggsskatt ved den rene periodiseringsfeilen i nærværende sak, må legges til grunn de faktiske skattemessige konsekvenser over den relevante perioden og ikke sees isolert på det ene ligningsår. Den feil som ble foretatt ville ikke ha medført permanent skatteunndragelse, men gjaldt en mindre tidsforskyvning. Feilen ville utvilsomt blitt oppdaget og beskatning funnet sted.

## ◆ Statens tilsvar:

- ◆ Feilen er ikke en periodiseringsfeil.



## Eksempel på periodiseringfeil:

- År 1:

Meruttak verdsettes til -100 i regnskap og selvangivelse.

Riktig verdsettelse er -80

- År 2:

Meruttak verdsettes riktig til -30.

70 inntektsføres.

Riktig verdsetting i år 1 ville gitt en inntektsføring på 50 i år 2.



## Eksempel på feil med endelig effekt:

- År 1:

Meruttak verdsatt til -100 i regnskapet.

Riktig verdsettelse er -120, som legges til grunn skattemessig.

- År 2:

Meruttak verdsettes riktig til -30.

Regnskapsmessig inntektsføring = 70.

Skattemessig må det justeres for 20, jf år 1.

- År 3:

Meruttak verdsettes riktig til -50.

Regnskapsmessig og skattemessig utgiftsføres 20.



## Vedrørende lett kontrollerbart

- **Selskapet:**

Fastholder at feilen ville bli oppdaget og beskatning finne sted, og at feilen derfor ikke kunne medføre noen permanent skatteunndragelse men kun en mindre tidsforskyvning.

- **Staten:**

Feil som etter sin art vil gi en endelig skatteunndragelse, kan ikke anses som periodiseringsfeil bare fordi forholdet er lett kontrollerbart.



# Oversikt over reglene om tilleggskatt

- § 10-2

Skal anvendes hvis det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne ledet til fastsettelse av for lav skatt.

Skal fastsettes i prosent av den skatten som kunne vært unndratt.

- § 10-3

Skal ikke anvendes hvis feilen er en åpenbar regne- og skrivefeil eller skyldes unnskyldelige forhold



## Oversikt over reglene om tilleggsskatt (forts.)

- § 10-4

Skal som hovedregel være 30%. Kan økes til 60% ved grovt uaktsomme eller forsettlige forhold. Skal være 15% når feilen "gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver [..] eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over



## Eksempel 2

- ◆ **Ligningen 1997:**
  - ◆ Aktivering av renter ikke godtatt.
  - ◆ Finansutgifter øket med kr 51 mill, avskrivninger og friinntekt redusert.
- ◆ **Ligningen 1998:**
  - ◆ som 1997
  - ◆ Avdekket at det var foretatt skattemessig avskrivning av kr 43 mill (=5/6 av kr 51 mill)
  - ◆ Inntekt øket. Tilleggsskatt 30 %





💧 **Endringssak 2000:**

**Renteaktivering for 1997-98 godtatt, jf Esso-dommen**

💧 **Hva med tilleggsskatten?**

💧 **Alternativ 1:**

**Selskapet hadde allerede fått fullt fradrag for utgiftene i 1997. Avskrivningene ville derved gi dobbelt fradrag. Ikke periodiseringsfeil.**



## 💧 Alternativ 2:

- 💧 Selskapet har rett til å holde fast ved sin egen rettsoppfatning og trenger ikke innrette seg etter fravikelsen før denne er endelig.
- 💧 Opplysningsplikt avveies mot ligningsmyndighetenes oppfølgingsplikt.
- 💧 Hvis avskrivning var foretatt med 1/6 og ikke med 5/6, kunne tilleggsskatt ikke vært ilagt.

## 💧 Innstilling overfor KLN:

- 💧 Behandles som periodiseringsfeil



# Eksempel 3

- ◆ **1997: Gassutlån ikke aktivert i selskapets balanse. Inntektstillegg. Tilleggsskatt 30%.**
- ◆ **Anmodning om endring jf Esso-dommen. Periodiseringsfeil.**
- ◆ **Tilbakelevering skal skje innen 2010. Hvordan periodisere?**



- 1997: Et tidligere gassutlån sto fortsatt i balansen selv om det var tilbakelevert. Inntekt redusert ved ligningen.  
"Motregning" ved beregningen av tilleggsskatt :

- Inntektstillegg                      700 Reverseres hvordan?
- Inntektsreduksjon                300 Reverseres? Hvordan?
- Tilleggsskattegrunnlag 400



# Særlige spørsmål

- ◆ **Fremtidig skatteposisjon**
- ◆ **Tidligere avgjørelser etter bruttometoden**
  - ◆ 3 års endringsfrist jf § 9-6 nr 2
  - ◆ Konkret vurdering av om det er grunn til å ta opp endringssak



# Esso-dommen

- "Derved skal det legges til grunn de faktiske skattekonsekvensene over den relevante tidsperioden dvs. nettoeffekten av feilene."
- "... skal endres slik at tilleggsskatten beregnes til 30% av den netto fordel feilene ville gitt for Esso Explo."
- "Ved ny ligning ilegges tilleggsskatt med 30% av nettoeffekten av periodiseringsfeilene."



# Oljeskattemyndighetenes tidligere praksis

## ♣ Klagenemndas kjennelse av 11.02.91:

- ♣ Spart skatt (f.eks 1 000) forrentes med 10% (skjønnsmessig fastsatt).

Avkastning på spart skatt anses beskattet med 80,8% → diskonteringsrente = 1,0192%.

Netto skattecreditt ble dermed beregnet som:  
 $1\ 000 - (1\ 000 / 1,0192) = 18,8$ .

Tilleggsskatt:  $18,8 * 30\% = 5,6$ .



# Oljeskattemyndighetenes tidligere praksis (forts.)

## ♣ Oljeskattenemndas vedtak av 31.10.94:

- ♣ Annen fremgangsmåte enn i klagekjennelsen
- ♣ Implisitt en diskonteringsrente på ca 10%

## ♣ Konklusjon:

- ♣ Oljeskattemyndighetenes praksis var ikke entydig.





# Kontorets vurdering

- ◆ **Neppe én diskonteringsrente som kan sies å være den "korrekte".**
- ◆ **Kontorets anbefaling: Statens avkastningskrav**
  - ◆ Anslag for hvilket tap staten ville pådratt seg dersom forholdet ikke hadde blitt avdekket
  - ◆ Kjent rentestørrelse (7% reellt) som har vært benyttet i lang tid, bl.a ifm § 10-saker
  - ◆ Kan benyttes også overfor landselskap



# Kontorets vurdering (forts.)

- ◆ **Andre alternativer som ble vurdert:**
  - ◆ Lånerente/innskuddsrente etter skatt
  - ◆ (Forventet) avkastning i selskapet etter skatt
  - ◆ Rentesats som benyttes på for mye/lite betalt skatt



# Oljeskattenemnda ligning 1999

- **Statens realavkastningskrav + forventet inflasjon skulle benyttes.**
  - Tilsvarte 8,5% ved årets ligning.
- **4 selskaper ilagt tilleggsskatt basert på nettoberegning.**
- **Ingen har påklaget tilleggsskattevedtaket.**



# Klagenemnda 11.12.00

- ♣ Gjelder inntektsårene 1996 og 1997.
  - ♣ Legger til grunn samme prinsipper som Oljeskattenemnda.
  - ♣ Forventet inflasjon høyere for disse årene  
→ tilsier høyere diskonteringsrente.
    - ♣ men av forenklingshensyn.
  - og
  - ♣ at det vil være til selskapets gunst
- ➔ **8,5% også for disse inntektsårene.**



# Sentralskattekontoret for Storbedrifter

- ◆ **Overligningsnemnda la til grunn 7% diskonteringsrente ved beregning av nettofordel**
  - ◆ forskrift av 15.07.94 nr. 679 (med hjemmel i lignl. § 9-10)
- ◆ **"...rentesatsen var satt til et nivå som tok hensyn til at den ikke var fradragsberettiget....  
... ikke behov for å ta hensyn til at eventuell fordel ville vært skattepliktig."**
- ◆ **Jf Revisjon & Regnskap nr 6/2000.**

