



## Oljeskattekontoret

Saksbehandler  
Brit Thu Gundersen

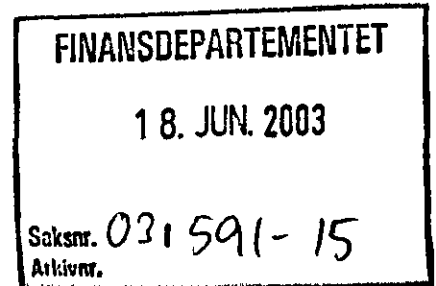
Deres dato  
17 mars 2003

Vår dato  
17 juni 2003

Deres referanse  
03/591 SL heg/KR

Vår referanse  
03/00199-001

Finansdepartementet  
Skattelovavdelingen  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO



### Høring - tilleggsskatt m.m.

Vi viser til departementets høringsbrev vedrørende NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. Høringsfristen er satt til 17. juni 2003

Oljeskattekontoret har gjennom flere år inntatt en aktiv holdning i prinsipielle spørsmål som gjelder tilleggsskatt, og har etter anmodning også holdt en presentasjon av forskjellige problemer for tilleggsskatteutvalget. Til tross for dette er kontoret ikke blant adressatene for departementets høringsbrev. I telefonsamtale har avd.dir Helle Harbou-Hals opplyst at Oljeskattekontoret sannsynligvis har falt ut som høringsorgan som følge av en avkryssingsfeil i departementet. I samtalen ble det avtalt at kontorets eventuelle kommentarer til innstillingen vil bli behandlet som en høringsuttalelse. For ordens skyld gjør vi oppmerksom på at heller ikke Skattedirektoratet har forelagt utvalgets innstilling for Oljeskattekontoret, slik at våre synspunkter ikke er hensyntatt i direktoratets vurderinger.

## 1 Anvendelse av tilleggsskatt overfor utvinningselskapene

De siste årene har anvendelse av tilleggsskatt overfor utvinningselskaper utgjort betydelige beløp. Vi har ingen oversikt som viser omfanget av tilleggsskatt ved endringssaker, men tilleggsskatt ilagt ved ligningsbehandlingen har vært økende. For hvert av inntektsårene 1994-1996 ble seks selskaper ilagt tilleggsskatt på til sammen ca. kr 7-8 mill. De siste fem årene har tilleggsskatten utgjort i gjennomsnitt ca. kr 21 millioner årlig. Den følgende tabellen viser hvordan dette er fordelt

Postadresse  
Postboks 6315 Etterstad  
0604 OSLO

Kontoradresse  
Brynsveien 16  
0667 OSLO

Telefon  
22 88 79 00  
Telefaks  
22 64 32 33

	antall vedtak	antall selskaper	tilleggsskatt
1997	10	6	kr 13,9 mill.
1998	6	4	kr 15,6 mill.
1999	10	10	kr 22,0 mill.
2000	9	6	kr 20,0 mill.
2001	5	5	kr 34,5 mill.
sum			kr 106,0 mill

V1 antar at disse beløpene ikke er hensyntatt i utredningens tabell 7 4, som viser tilleggsskatt ilagt overfor etterskuddspliktige skattytere

## 2 Uaktsomhetsregel med omvendt bevisbyrde

Utvalget foreslår at det innføres en regel om at skattyter må ha opptrådt uaktsomt for at tilleggsskatt skal kunne anvendes. Derved bortfaller unntaksbestemmelsen i § 10-3 pkt. b. Utvalget nevner at det har vært uklart om de nåværende bestemmelsene gir en uaktsomhetsregel med omvendt bevisbyrde når de ses i sammenheng, men tar ikke direkte stilling til dette. Imidlertid tilsiktes det at praksis vil bli noe lempeligere gjennom den foreslåtte endringen.

I en prinsipiell kjennelse fra 1991 la Klagenemnda for oljeskatt til grunn at det etter de någjeldende reglene ikke er et vilkår for anvendelse av tilleggsskatt at skattyter har opptrådt uaktsomt. Etter Klagenemndas oppfatning forutsatte unntak fra det objektive utgangspunktet i § 10-2 at det forelå omstendigheter som i særlig grad gjorde det forståelig og unnskyldelig at feilen var oppstått. I senere kjennelser har Klagenemnda holdt fast ved disse vurderingene. Imidlertid er det ikke derved gitt at resultatet i enkeltsaker ville blitt et annet dersom det var lagt til grunn en ren uaktsomhetsregel. I konkrete avgjørelser har Klagenemnda ofte understreket behovet for nøyaktighet og orden i regnskapsførselen, og har stilt krav om at selskapene praktiserer betryggende kontrollrutiner. V1 antar at disse momentene også vil stå sentralt dersom det innføres en uaktsomhetsregel.

Tilleggsskatteutvalget har lagt til grunn at aktsomhetsnormen generelt skal være streng, og at det kan stilles høyere krav til enkelte skattytere enn til andre. Det som etter Oljeskattekontorets oppfatning i særlig grad skaper fortolkningsproblemer, er utvalgets generelle utsagn om at praksis mht § 10-3 pkt. b hittil har vært relativt streng og at man forutsetter at de nye reglene vil føre til en viss lempning. Det er ikke gitt noen nærmere begrunnelse for utvalgets vurdering på dette punktet. V1 antar at utsagnet må bygge på en gjennomgang av konkrete avgjørelser, og savner eksempler eller en nærmere beskrivelse av hvilken type unnskyldende momenter som hittil har vært for lite vektlagt i praksis. Risikoen med et slikt ubegrunnet utsagn er at det kan påvirke fremtidig praksis slik at det blir lagt inn en ekstra margin i helt andre - og kanskje langt flere - saker enn dem lovgiver hadde i tankene. Dersom departementet stiller seg bak utvalgets vurdering av nåværende praksis, bør det derfor sørges for at proposisjonen gir skatteetaten en bedre forståelse av hvilken



liberalisering man ønsker. Etter Oljeskattekontorets oppfatning ville det imidlertid være et bedre alternativ at departementet med rene ord lot være å ta stilling til hvordan uaktsomhetsregelen vil slå ut i forhold til dagens praksis, under henvisning til at § 10-3 pkt. b kan ha vært praktisert forskjellig og at også den nye bestemmelsen er ment å fortolkes strengt. Derved ville det bli overlatt til de besluttede organene å utforme det nærmere innholdet i uaktsomhetsbegrepet gjennom vurdering av konkrete saker.

Når tilleggsskatt har vært anvendt overfor utvinningsselskaper, har langt de fleste tilfellene dreid seg om uomtvistelige feil. Det finnes bare et fåtall eksempler på at tilleggsskatt har vært anvendt samtidig som det har vært tvist om det materielle forholdet.

Tilleggsskatteutvalget gir uttrykk for at dersom skattyter har gitt opplysninger basert på sin egen - men uriktige - lovforståelse, må det foreligge særegne forhold for at han skal anses å ha oppfylt sin opplysningsplikt. Vi har ikke noe å bemerke til dette. Imidlertid finner vi at utvalgets vurdering er svært streng for tilfeller der opplysningene er bygd på en rettsoppfatning som har vært anerkjent som sikker. Utvalget mener at i disse tilfellene *kan det tenkes* at skattyter har vært tilstrekkelig aktsom. Etter Oljeskattekontorets oppfatning bør hovedregelen i slike tilfeller være at aktsomhetskravet anses oppfylt slik at det ikke anvendes tilleggsskatt.

I kapittel 7, som gir enkelte statistiske opplysninger, viser utvalget til at det kun er et fåtall etterskuddspliktige skattytere som ilegges tilleggsskatt. Vi antar at det kan være mange forklaringer på dette, men vil peke på at det for ansatte i skatteetaten kanskje kan fremstå som uklart hvordan man bedømmer en upersonlig skattyter i forhold til en regel om subjektiv skyld. Dette problemet bør etter kontorets oppfatning tas opp i proposisjonen - om ikke annet på en slik måte at Skattedirektoratet forutsettes å utarbeide en nærmere veiledning.

### 3 Oppportunitet

Utvalget diskuterer om det bør innføres en adgang til å unnlate å legge tilleggsskatt, men konkluderer med at dette ikke er tilrådelig fordi det kunne lede til forskjellsbehandling og manglende forutberegnelighet. Det vil derved bare være ressurs- og kapasitetshensyn som setter grenser for hva ligningsmyndighetene forfølger. Videre gir utvalget uttrykk for at begrepet "uriktige og ufullstendige opplysninger" må forstås på samme måte i reglene om hhv. frister, tilleggsskatt og straff.

Dersom ligningsmyndighetene tar opp en endrings sak med 10 års endringsadgang, kan det vanskelig tenkes at det vil føre til særlig økt ressursbruk at det også anvendes tilleggsskatt. Med mindre skattyter har utvist tilbørlig aktsomhet, vil det derfor være nødvendig å anvende tilleggsskatt i forbindelse med endrings saken. Dette følger også av det gjeldende regelverket. Likevel finnes det en rekke eksempler på saker der det er lagt til grunn en endringsfrist på 10 år uten at tilleggsskatt tilsynelatende er vurdert. Det er i så måte illustrerende at alle de fire dommene som utvalget gjennomgår for å utrede

begrepet "uriktige og ufullstendige opplysninger" – hhv. *Loffland, Slørdahl, Elf og Baker Hughes* – kun gjelder endringsadgangen

Med det store antallet saker og forskjellige organer i ligningsetaten, har vi forståelse for at utvalget ikke finner det forsvarlig å innføre et uttrykkelig opportunitetsprinsipp. Det er imidlertid grunn til å spørre om den ulovhjemlede opportunitetspraksis man kan registrere, nødvendigvis må anses som negativ. For ligningsmyndighetene vil formålet om fastsetting av riktig skatt – dvs. endringsadgangen – som oftest være langt viktigere enn tiltak av pønal karakter. Selv om vilkårene for ileggelse av tilleggs-skatt skulle være oppfylt, vil den samlede økonomiske effekten av endring og tilleggs-skatt kunne bli så stor at nemndene vil vegre seg for å gjøre et slikt vedtak. Dette kan føre til et press mot fortolkningen av loven og til en sterk vektlegging for eksempel av bemerkningene i Schultz-dommen om at tilliten til skatteetaten er "avhengig av at folk ser at tilleggs-skatt ikke ilegges der det vil være urimelig". Med en streng binding mellom endringsadgang og tilleggs-skatt, ville også endringssaken kunne anses bortfalt i slike saker. Etter Oljeskattekontorets oppfatning ville dette være svært uheldig.

Vi ser at det fra lovgivers side kan være vanskelig å finne en balanse mellom de kryssende hensynene som er beskrevet ovenfor, men ber om at departementet har disse problemstillingene i tankene under utarbeidelse av proposisjonen

## 4 Beregningsspørsmål

### 4.1 Skatt som er eller kunne vært unndratt

Utvalget foreslår å holde fast ved at grunnlaget for tilleggs-skatten skal være et beregnet skattebeløp, og foreslår en videreføring av lovens ordlyd som angir beregningsgrunnlaget til "unndratt" skatt. Vi vil bemerke at dette begrepet kanskje er noe uheldig, idet det lett bringer tanken hen på forsettlige unndragelsessituasjoner. Som det går frem andre steder i utredningen, er det egentlige spørsmålet hvilket skattetao det offentlige ville ha lidt dersom feilen ikke var blitt oppdaget. Vi foreslår at departementet utarbeider en mer nøytral formulering til erstatning for begrepet "unndratt".

I enkelte saker er det et vanskelig spørsmål hvordan det offentliges mulige skattetao (unndratt skatt) skal beregnes. Her kan man skissere følgende typetilfeller:

1. Feilen gir for lav skatt i år 0, men ville automatisk gitt en tilsvarende for høy skatt i ett eller flere fremtidige inntektsår dersom den ikke var blitt oppdaget. Dette vil være situasjonen når en reversering av skatteeffekten følger av selve regelverket – for eksempel dersom et aktiveringspliktig driftsmiddel blir utgiftsført. Vi viser til pkt 4.2 nedenfor.
2. Feilen gir for lav skatt i år 0, og ville også gitt for lav skatt i ett eller flere fremtidige inntektsår dersom den ikke var blitt oppdaget – og under



forutsetning av at skattyter selv ikke ville tatt skritt til å rette opp feilen. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom en privat investering er ført inn på saldo i et næringsregnskap. For utvinningselskaper vil en slik situasjon oppstå dersom aktiverte leteutgifter føres inn i grunnleggsgrunnlaget. Vi viser til pkt. 4.3 nedenfor.

3. Feilen kan gi en effekt som er en kombinasjon av de to ovennevnte, slik at skatten blir for lav i år 0 og i ett eller flere fremtidige inntektsår, men tilsvarende for høy i enda senere år. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom et driftsmiddel føres inn i en saldogruppe med for høy avskrivningssats. Vi viser til pkt. 4.4 nedenfor.
4. Feilen gir ingen effekt i år 0 fordi skattyter er i underskuddsposisjon. Dette reiser beregningsspørsmål både dersom feilen er av en art som ville gitt endelig effekt for beskatningen dersom det ble sett bort fra underskuddsposisjonen, og dersom feilen er av slik art som er nevnt i de tre punktene ovenfor. Vi viser til pkt. 4.5 nedenfor.

Det går frem av utvalgets innstilling at Oljeskattekontoret ble invitert til et møte for å diskutere forskjellige problemer vedrørende feil med effekt for flere år. I utvalgets vurderinger og forslag er det lagt svært stor vekt på at regelverket bør være enkelt å praktisere for skatteetaten. Vi vil sterkt understreke at utvalgets vurderinger av disse spørsmålene ikke er i samsvar med Oljeskattekontorets anbefalinger. Som det påpekes av mindretallet, finnes det i skatteretten flere eksempler på at viktigheten av et riktig resultat har veid tyngre enn hensynet til at reglene skal være enkle å håndheve. Dessuten vil vi fremholde at kompliserte beregningsspørsmål sannsynligvis vil oppstå i en relativt begrenset andel av sakene om tilleggsskatt. Beregningene handler dels om en forståelse for økonomiske sammenhenger og dels om en teknisk side som kan håndteres gjennom relativt enkelt dataverktøy. Skatteetaten kan neppe være tjent med at det etableres et regelverk som signaliserer at etatens kompetanse er begrenset på disse områdene.

## **4.2 Regulære tidfestingsfeil – fremtidig økt skatt**

For tidfestingsfeil foreslår utvalget at tilleggsskatten skal beregnes etter den såkalte bruttometoden, dvs. på grunnlag av den skattemessige effekten feilen ville hatt i året den ble begått. Som kompensasjon for de urimelige resultatene dette kan føre til, foreslås det at tilleggsskatt skal beregnes med redusert sats, dvs. 10 pst, i slike tilfeller.

Som utvalget selv påpeker, ville det være en prinsipielt riktigere løsning å beregne tilleggsskatten etter nettometoden, men med full sats. Metoden utvalget foreslår, kan gi resultater som i enkelte tilfeller vil avvike sterkt fra en riktig beregning<sup>1</sup>. Dette kan slå

---

<sup>1</sup> Vi viser til de beregningene mindretallet har gjort i tabell 11.1 og 11.2, men vil bemerke at det fremstår som noe misvisende at "nominell" tilleggsskatt er beregnet med full sats. Det riktige må være å

ut i favør av skattyteren i noen tilfeller, og til fordel for det offentlige i andre. Som det går frem av innstillingen, har det overfor utvinningselskapene vært praktisert en nettometode gjennom mange år. Erfaringene fra den første perioden etter *Bohn*<sup>2</sup>, da nemndene anså seg bundet til å anvende en bruttometode, er ikke positive. Den reduserte satsen utvalget foreslår, vil riktignok svekke de mest urimelige utslagene overfor skattyteren. Differansen mellom utvalgets forslag og en riktig beregning vil likevel kunne bli betydelig. Også for de tilfellene der dette slår ut i favør av skattyter, finner vi det betenkelig at man gjennom bruttometoden forlater prinsippet om at tilleggsskatten skal gjenspeile skattetapet feilen kunne ført til for det offentlige.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning bør tilleggsskatt ved tidfestingsfeil beregnes etter nettometoden, dvs. av tapet det offentlige ville lidt ved at skatten ble forskjøvet til et senere inntektsår. Dersom også departementet skulle gå inn for bruttometoden, mener vi at det bør åpnes for at det kan gjøres unntak etter en konkret vurdering i den enkelte sak.

### 4.3 *Fremtidig redusert skatt*

Enkelte feil er av en slik art at skattetapet for det offentlige øker dersom flere år ses under ett. I de tilfellene man her tenker på, vil effekten akkumulere fra år til år som følge av selve regelverket, og det kreves en konkret opprettende handling fra skattyterens side dersom denne prosessen ikke skal oppstå. Utvalget foreslår at man ved beregningen av tilleggsskatt ikke skal ta hensyn til effekter som ville oppstått i fremtidige år.

Reglene om tilleggsskatt skal bidra til å sikre at opplysningene som blir gitt til ligningsmyndighetene, er korrekte. En ikke ukjent metode for skatteunndragelse er å føre private anskaffelser som avskrivbare investeringer i næringsvirksomhet. Over tid vil man da oppnå fullt skattemessig fradrag for anskaffelsen. Det må antas at oppdagelsesrisikoen er størst i anskaffelsesåret, fordi ligningsmyndighetenes kontrolltiltak naturlig vil være rettet mot bevegelser i det aktuelle året. Utvalgets forslag vil innebære at tilleggsskatt bare kan beregnes av skatteeffekten av dette årets avskrivning. Etter Oljeskattekontorets oppfatning bør det overveies nøye om en slik sanksjon er tilstrekkelig i forhold til skattetapet det offentlige ville vært påført over tid dersom feilen ikke var blitt oppdaget. Vi viser i denne sammenheng til at reglene om tilleggsskatt er ment å virke motiverende for skattyter mht. å oppfylle sin plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger til skatteetaten.

Utvalgets mindretall bemerker at det pr. i dag ikke finnes hjemmel for å se hen til den fremtidige effekten ved beregningen av tilleggsskatt. I denne sammenheng vil vi vise til

---

sammenstille resultatet av nettometoden med en sats på 30 pst mot utvalgets forslag om en tilleggsskatt på 10 pst etter bruttometoden. Den sistnevnte vil utgjøre kr 28 000 i alle eksemplene.

<sup>2</sup> Rt 1995 s 1278, Utv 1995 s 933

en dom fra 1997 (*Schultz*)<sup>3</sup>, som etter vår oppfatning må forstås å gi uttrykk for det motsatte standpunktet

Saken gjaldt en uriktig påstand om underskudd i et kommandittselskap. I det aktuelle året hadde Schultz ført underskudd til fradrag i sin øvrige inntekt med kr 790 000 og påstått kr 2,2 mill til fremføring. Vedrørende beregningen av tilleggsskatten påpekte Schultz bl a at fradragsrammen som kommandittist var begrenset til investering pluss eventuelt ytterligere ansvar. Pr inntektsåret var fradragsrammen kr 880 000, slik at det etter fradraget på kr 790 000 bare gjensto kr 90 000 til fradrag. Til dette sa Høyesterett at forholdene på selvangivelsestidspunktet var slik at det ikke kunne ses bort fra at fradragsrammen ville endre seg. Retten la til grunn at det ikke var nødvendig å vurdere hvor stor sannsynligheten var for at dette faktisk ville skje. Høyesterett opprettholdt derved vedtaket om tilleggsskatt av unndratt fremtidig inntekt på kr 2,2 mill.

#### ***4.4 Feil som i fremtidige år først gir redusert skatt, hvoretter skatten vil øke***

Som utgangspunkt kan det synes å gi en viss balanse at utvalget foreslår at tilleggsskatt skal beregnes uten å se hen til fremtidige effekter, enten disse ville redusert det offentliges skattetap (som ved ordinære tidfestingsfeil), eller øket dette. For det førstnevnte tilfellet foreslås det imidlertid at satsen reduseres til 10 pst, som en sjablonmessig kompensasjon for at det ikke ses hen til effekter for senere år. Det foreslåtte regelverket blir derfor ikke balansert. Som nevnt ovenfor i pkt. 4.1 3, vil en feil kunne gi redusert skatt i fremtidige år, og deretter økt skatt senere. Ubalansen vil derved kunne opptre i en og samme sak, for eksempel dersom en investering er ført til en saldogruppe med for høy avskrivningssats. I dette tilfellet vil resultatet av utvalgets forslag bli at man ser isolert på investeringsåret og ikke tar hensyn til at avskrivningene ville blitt for høye også de påfølgende årene. Tilleggsskatten beregnes likevel med redusert sats, fordi effekten av feilen deretter ville begynt å reversere.

Som en del av begrunnelsen for valget av bruttometoden ved tidfestingsfeil har utvalget vist til de vanskelige problemstillingene som kan oppstå ved valg av feil saldogruppe. Til problemene som gjelder eventuelle påstander fra skattyters side om at han selv ville oppdaget og rettet opp feilen eller om at han ville solgt driftsmidlet før avskrivningsperioden var slutt, vil vi bemerke at det må anses som en legitim regel at det skal ses bort fra slike anførsler. Utvalget peker videre på fire alternative metoder for beregning av tilleggsskatt når feilen gjelder avskrivningsprofil. Vi vil bemerke at dette ikke er valg ligningsmyndighetene må foreta i den enkelte sak, men alternativer lovgiver står overfor i det pågående arbeidet med utforming av nye regler om tilleggsskatt. Under forutsetning av at man ser anvendelse av bruttometoden med redusert skattesats som en tillempling til nettometoden, innebærer innstillingen at utvalget tilnærmet går inn for alternativ 4. Dette alternativet gir den laveste tilleggsskatten. Etter Oljeskattekontorets oppfatning vil det prinsipielt riktige valget være alternativ 3, dvs at man beregner nåverdien av avskrivningsfradragene etter henholdsvis korrekt og feilaktig avskrivningssats, og anvender skatten av differansen mellom disse to størrelsene som beregningsgrunnlag for tilleggsskatten. Vi kan ikke se at dette alternativet kan medføre

<sup>3</sup> Rt 1997 s 1117, Utv 1997 s 943



beregningstekniske problemer av en slik art at disse i seg selv tilsier at man gjør et annet valg.

#### **4.5 Underskuddsposisjon**

Også når det gjelder feil som oppstår i et år da skattyteren er i underskuddsposisjon, går utvalget inn for en løsning som primært er begrunnet i hensynet til skatteetaten. Tilleggsskatten skal i disse tilfellene beregnes og effektueres ved at man ser bort fra underskuddsposisjonen

I forhold til dagens praksis, vil utvalgets forslag ha en ensidig negativ side mot skattyteren. I tilfeller der det tar flere år før det oppstår overskudd, vil effekten av at tilleggsskatten effektueres i underskuddsåret, kunne representere en skjerpelse av betydelig verdi. Tilleggsskatten vil derved gi det offentlige en overkompensasjon for det skattetapet som ville oppstått dersom feilen ikke var blitt oppdaget. I likhet med utvalgets mindretall, vil vi også peke på at det ikke gir god sammenheng i regelverket at tilleggsskatten forutsettes beregnet med full sats i disse tilfellene. På samme måte som for ordinære tidfestingsfeil, vil den beregnede skatteeffekten i det året feilen oppstår, ikke gjenspeile det reelle skattetapet

Slik Oljeskattekontoret ser det, vil den eksisterende metoden for beregning av tilleggsskatt ved underskudd, klart være å foretrekke. De praktiske problemene som oppstår ved at ligningskontoret må følge opp med en senere effektivering, bør kunne løses gjennom relativt enkle rutiner. Et annet alternativ vil være at tilleggsskatten baseres på en beregning av nåverdien av det offentlige skattetap. I de fleste tilfellene vil det imidlertid være vanskelig å ha noen formening om hvilket år det vil oppstå overskudd. Dersom departementet går inn for utvalgets forslag om effektivering av tilleggsskatten i underskuddsåret, foreslår vi at det anvendes redusert sats i disse tilfellene.

#### **4.6 Feil som vil reversere før skatteposisjon inntreffer**

Som en illustrasjon av hvilke uheldige effekter utvalgets forslag kan få, vil vi nevne en konkret sak fra Oljeskattekontorets praksis – i litt forenklet form. Det aktuelle selskapet hadde gjort en tidfestingsfeil i form av gal avskrivningsprofil. Selskapet var imidlertid i underskuddsposisjon, og det var klart at den korrekte avskrivningsperioden ville være avsluttet før selskapet kom i skatteposisjon. Feilen hadde derved bare betydning for hvor stort underskuddet ble det enkelte året, og ikke for det samlede underskuddet til fremføring. Statens skattetap var lik null, og det ble ikke anvendt tilleggsskatt. I henhold til utvalgets forslag skal det i et tilsvarende tilfelle beregnes tilleggsskatt til effektivering i året feilen oppstår.



#### **4.7 Beslektede selskaper - feil som helt eller delvis motsvarer hverandre**

På bakgrunn av en konkret sak ved fjorårets ligningsbehandling vil vi be departementet vurdere en mulig regulering av hvordan tilleggsskatten skal beregnes når en feil i ett selskap har ført til en helt eller delvis motsvarende feil i et annet. I den aktuelle saken hadde sokkelselskapet sagt opp et avtaleforhold med et beslektet selskap som drev landvirksomhet "Breaking costs" som sokkelselskapet hadde betalt i denne forbindelse, var imidlertid beregnet for høyt. Beløpet var fradragsført i sokkelinntekt med 78 pst. skatteeffekt og inntektsført av landselskapet med effekt lik 28 pst. Samlet utgjorde derved statens mulige skattetape 50 pst. av feilen. Oljeskattenemnda fant imidlertid ikke hjemmel for å hensynta inntektsføringen som hadde skjedd i det beslektede selskapet. Tilleggsskatt ble derfor ilagt med 30 pst. beregnet på grunnlag av 78 pst. skatt, og utgjorde kr 19 millioner.

En tilsvarende sak kan tenkes mellom to beslektede selskaper innenfor samme skatteregime. Statens mulige tap ved feilen vil da være lik null. Likeens kan spørsmålet oppstå mellom aksjonær og et heleid selskap. Vi ser at det kan oppstå avgrensingsproblemer mht. hvor langt man kan og bør foreta en nettoberegning av skatteeffektene, men vil likevel be departementet vurdere en regulering med sikte på at urimelige resultater kan unngås.

### **5 Unntak for åpenbare regne- og skrivefeil**

Unntaket for åpenbare regne- og skrivefeil foreslås opprettholdt i uendret form. Dette er en bestemmelse som påberopes relativt ofte av utvinningselskapene, men som sjelden fører til at tilleggsskatt ikke blir ilagt. Det er ikke tvilsomt at "åpenbar" er et selvstendig vilkår som skal forstås slik at feilen må være ganske enkel å oppdage for ligningsmyndighetene. Imidlertid kan bestemmelsens ordlyd også forstås på en annen måte, nemlig slik at det må være åpenbart at det dreier seg om en regne- eller skrivefeil. Vi foreslår at bestemmelsens ordlyd blir omformulert slik at den ikke gir mulighet for slik feiltolkning.

### **6 Særregel for utvinningselskaper**

Utvalget foreslår at den ordinære tilleggsskattesatsen på 30 pst. opprettholdes. Mindretallet foreslår dessuten at det med tanke på utvinningselskapene settes en øvre grense for summen av skatt og tilleggsskatt slik at denne ikke kan utgjøre mer enn 90 pst. av inntekten den knytter seg til. Resultatet blir derved tilnærmet det samme som om tilleggsskatt hadde vært ilagt med 15 pst. Det fremgår ikke om begrensningen til 90 pst. er tenkt anvendt også dersom selskapet har opptrådt grovt uaktsomt eller forsettlig.

Mindretallets forslag har bakgrunn i at tilleggsskatt med normal sats vil bringe samlet skattebelastning over 100 pst. når den aktuelle inntekten skal beskattes med 78 pst.

Dette anses som "konfiskatorisk" og urimelig, mens den foreslåtte begrensningen til 90 pst. vil gjøre tilleggs skatten mer "spiselig".

Oljeskattekontoret er enig i at det kan være behov for en særregel for denne skattytergruppen. Utvinningsselskapenes regnskaper er omfattende og kompliserte, og de fleste selskapene anvender betydelige ressurser for å sikre at oppgavene til ligningsmyndighetene ikke inneholder feil. Dette er imidlertid i seg selv ikke tilstrekkelig til at feil som likevel oppstår, blir ansett som unnskyldelige slik at tilleggs skatt ikke kan anvendes. Vi antar at nemndene også i fremtiden vil stille høye krav til nøyaktighet og orden i selskapenes regnskapsføring, og at tilleggs skatt vil bli anvendt for å understreke og sanksjonere dette kravet. På grunn av et høyt inntekts- og skattenivå vil imidlertid feilene ofte gi et stort potensielt skattetap for staten, og derved tilleggs skattebeløp som kan oppleves å stå i misforhold til klanderverdigheten av den aktuelle feilen. Det finnes eksempler på at anvendelse av reglene om tilleggs skatt har gitt resultater som verken Oljeskattekontoret eller nemndene er bekvemme med.

Vi er noe i tvil om hvordan en særregel for utvinningsselskapene best kan utformes. Regelen som er foreslått av utvalgets mindretall, har den fordel at den vil være enkel å praktisere ved at den vil komme til anvendelse i alle tilfeller der feilen ville hatt effekt både for alminnelig skatt og for særskatt. Som nevnt ovenfor, må det imidlertid tas stilling til om det også skal praktiseres en begrensning når feilen gir grunnlag for anvendelse av forhøyet tilleggs skattesats. Det er videre også tenkelig at anvendelse av alminnelige regler om tilleggs skatt kan gi resultater som oppleves som urimelige selv om samlet skatt og tilleggs skatt er lavere enn 90 pst. Muligens kan det også oppstå tilfeller der det ikke ville anses urimelig å anvende tilleggs skatt etter alminnelige regler, selv om den samlede skattebelastningen derved skulle bli høyere enn 100 pst.

Et alternativ til en sjablonmessig reduksjon slik utvalget foreslår, kan være å gi en særlig hjemmel for at tilleggs skatt overfor utvinningsselskaper kan reduseres til det halve dersom denne etter en konkret vurdering finnes urimelig. Slike bestemmelser er generelt ikke ønskelige, jf spørsmålet om opportunitet. Vi vil imidlertid peke på at ligningen av utvinningsselskapene er sentralisert, og at skattytermassen er relativt liten. I motsetning til skatteforvaltningen for øvrig, har Oljeskattekontoret ingen fullmakter mht. ligningsmessige avgjørelser. Så vel ligningsbehandling som forskjellige vedtak skjer derfor gjennom en grundig behandling i Oljeskattenemnda. Hensynet til likebehandling og forutberegnelighet vil derfor være ivaretatt.

Oljeskattekontoret

  
Torstein Fløystad  
oljeskattedirektør

  
Brit Thu Gundersen