

# Sjelden høyesterettsdom om beste estimat

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
Bjørn Einar Strandberg  
Partner PwC



Statsautorisert revisor  
Gunnar Slettebø  
Partner PwC

Høyesterett avsa 19. desember 2013 dom i en skattesak der forståelsen av regnskapsloven og god regnskapsskikk var avgjørende for utfallet. Dommen omhandlet to ulike saksforhold knyttet til regnskapet. I denne kommentaren berører vi kun ett av dem som gjelder regnskapsføring av omtvistede skatteposisjoner og forståelsen av **beste estimat**.

## Høyesteretts kompetanse til å fortolke regnskapsloven

Høyesterett er landets øverste domstol med kompetanse til å fortolke regnskapsloven. Avgjørelser i Høyesterett står over regnskapsstandardene som rettskilde. Dommer i Høyesterett som er av generell karakter, danner presedens for tolkningen av tilsvarende saker.

I denne dommen uttaler Høyesterett seg på generelt grunnlag og etter vårt syn innebærer dommen en klar innsnevring av norsk god regnskapsskikk («GRS») hva angår såkalte omtvistede skatteposisjoner eller usikre skatteforpliktelser. Dommen får derfor stor betydning for regnskapsføring etter GRS.

Det er sjelden kost med domsavsigelser i Høyesterett som gjelder en generell tolkning av regnskapsloven. Huneide m.fl. sier følgende i «Årsregnskapet i teori og praksis 2013»<sup>1</sup>. «I praksis kan det by på atskillig tvil hva som faktisk er «god regnskapsskikk» i hvert enkelt tilfelle. .... 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 domsavgjørelser 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.»

Staten anførte at ligningsfravikelser som hovedregel skal kostnadsføres i tråd med ligningsvedtaket og mente at selskapets regnskapsføring var i strid med god regnskapsskikk.

## Hva gjaldt saken?

Dommen gjelder en skattesak mellom Staten v/Oljeskattekontoret og Conoco-Phillips Skandinavia AS («COPSAS»). Ved ligningen i 2006 fravek Oljeskattenemnda selskapets selvangivelse, med henvisning til *uriktig regnskapsføring* i årsregnskapet for 2005. Dette gjaldt to ulike forhold som, etter at fraviket var tatt hensyn til, begge medførte at egenkapitalen ble lavere, med den følge at utdelt utbytte for 2006 måtte anses delvis som lån til aksjonær med beregning av skattepliktig rente.

Det ene forholdet som vi fokuserer på her, gjaldt regnskapsføring av innbetalt skatt som følge av ulike ligningsfravikelser som selskapet hadde bestridt. Selskapet hadde i sin regnskapsføring vurdert at det var sannsynlighetsovervekt for at klage og søksmål ville føre frem, og ikke kostnadsført innbetalt skatt. Den innbetalte skatten ble i stedet ført som en fordring på staten.

Staten anførte at ligningsfravikelser som hovedregel skal kostnadsføres i tråd med

ligningsvedtaket, og mente at selskapets regnskapsføring var i strid med god regnskapsskikk. Hovedspørsmålet i saken er derfor om en konkret praksis for regnskapsføring av en omtvistet skatteposisjon ligger innenfor god regnskapsskikk. Den sentrale vurderingen er etter vårt syn om selskapets eget skjønn kan anses å være anvendbart i identifiseringen av det «beste estimat», eller om visse nærmere bestemte eksterne vurderinger alltid skal ha forrang.

Høyesterett konkluderte i korte trekk med at siste domsavsigelse eller ligningsvedtak måtte anses som beste estimat, og legges til grunn ved regnskapsføringen. Vi vil kommentere ulike deler av begrunnelsen og mulige konsekvenser i det videre.

## Usikre skatteforpliktelser under GRS

En av årsakene til at saken ble sluppet inn for Høyesterett er trolig det faktum at regnskapsreglene for omtvistede skatteposisjoner er særdeles sparsomt omtalt i norsk regnskapslitteratur og regelverk. Dette er for så vidt også et kjennetegn ved et såpass omfattende regnskapsregime som IFRS (International Financial Reporting Standards).

En omtvistet skatteposisjon representerer en usikker forpliktelse og dermed kommer regnskapsloven § 4–2 til anvendelse: «Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges». Videre er henvisningen til god regnskapsskikk i regnskapsloven § 4–6 en sentral kilde.

Vurderingen avhenger dermed av tolkningen av begrepet «beste estimat» og god regnskapsskikk for øvrig.

«God regnskapsskikk» er en rettslig norm som utfyller lovbestemmelsene, uten å kunne overstyre disse. «God regnskapsskikk» er et dynamisk begrep som vil endre seg over tid fordi nye transaksjonstyper, teoriutvikling og internasjonal regnskaps-

<sup>1</sup> Kapittel 5.2.1 God regnskapsskikk som rettslig standard.

utvikling fører til behov for endringer og utvidelser av begrepsinnholdet. Utviklingen i norsk god regnskapsskikk går mot en økende harmonisering med IFRS, men heller ikke IFRS har særlig detaljert regulering av omtvistede skatteposisjoner. Etter som lovreguleringer og regnskapsstandarder som er relevante for omtvistede skatteposisjoner i hovedsak er like i dag som i 2005, vil høyesterettsdommen bidra til en klargjøring av hva som anses som god regnskapsskikk fremover.

### NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Omtvistede skatteposisjoner er kort omtalt i NRS 13. Partene var imidlertid uenige om hvorvidt standarden gjelder for ilignede, men omtvistede skatteposisjoner. Skattetvister er nevnt i NRS 13 som et eksempel på vurderingsenhet: «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».

Høyesterett slår fast at når et ligningsvedtak bestrides, står vi overfor en betinget forpliktelse og viser til definisjonen i NRS 13. Det ble fra Statens side hevdet at ilignet skatt ikke lenger er en betinget forpliktelse, men en ordinær gjeld. Anførselen gikk dessuten langs et spor der skatt som sådan er ubetinget, og det bare er et spørsmål om hvor stor skatten blir til slutt. Det synes klart at Høyesterett har falt ned på et syn der vurderingsenheten er det omtvistede beløpet, uten å koble dette mot skatt som det er enighet om. Bare på den måten kan definisjonen på en betinget forpliktelse imøtekommes, nemlig at det er en tilnærmet binomisk fordeling der null er ett av alternativene.

Som kjent er det en terskel for når en betinget forpliktelse skal avsettes for i regnskapet som gjeld. Først når det er sannsynlighetsovervekt skal forpliktelsen innregnes.

Når forpliktelsen skal innregnes, anviser NRS 13 at det er flere aktuelle metoder som anses for å være konkretiseringer av beste estimat. Der det er flere mulige utfall vil normalt et sannsynlighetsvektet beløp gi et godt anslag på beste estimat. I saker der det er to utfall, og ett av dem er langt mer sannsynlig enn det andre, vil en avset-



*FOR UTFORDRENDE? Er det mer utfordrende å tillate et foretak å gjøre en vurdering av en omtvistet skatteposisjon enn alle de andre skjønsmessige vurderinger som foretaket gjør ved hver regnskapsavslutning?*

ning med det beløpet som er det mest sannsynlige utfall være aktuelt.

### Betydningen av innbetaling av skatt fastslått

#### Endrer vurderingen karakter?

Dersom et foretak får en ligningsfravikelse og må innbetale skatt knyttet til denne, oppstår spørsmålet om foretaket da har en betinget eiendel eller om vurderingen fortsatt gjøres basert på den underliggende omtvistede skatteposisjonen som normalt er en forpliktelse?

NRS 13 punkt 6 angir at «En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for foretaket til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Normalt skal betingede eiendeler ikke regnskapsføres. Et typisk eksempel på en betinget eiendel er et krav i forhold til en annen part, som er gjenstand for en rettslig prøving. Normalt kan en ikke regnskapsføre et slikt krav som en eiendel før det har falt dom i saken. Innen domsavsigelse skal kravet regnes som en betinget eiendel.»

I tidligere rettsinstanser la både klagenemda for oljeskatt og lagmannsretten til grunn at innbetalt skatt knyttet til et omtvistet ligningsfravik må anses som en «betinget eiendel» for foretaket. Selskapet (den ankende part) på sin side hevdet for Høyesterett at en omtvistet skatteposisjon

er en usikker forpliktelse og at ligningsvedtaket, og senere vedtak og rettsavgjørelser som ikke er blitt rettskraftige, vil inngå i, men ikke være avgjørende for denne vurderingen.

Regnskapsføring av en betinget eiendel vil normalt kreve at det er så godt som sikkert – noen selskaper har referert til mer enn 90–95 prosent sannsynlighet for at man vinner frem. NRS 13 definerer Sannsynlighetsnivået «så godt som sikkert» til en sannsynlighet på nær 100 %.

Konsekvensen av at innbetalt skatt knyttet til omtvistet ligningsfravik anses som en betinget eiendel vil dermed være at ligningsfravik normalt må kostnadsføres.

### Underliggende er en skatteforpliktelse – denne styrer

Det følger av skattebetalingsloven § 10–1 at et skattekrav som er et resultat av ligningsbehandlingen, skal innbetales selv om kravet er omtvistet eller brakt inn for domstolene. Det er et grunnleggende prinsipp at regnskapsføring av transaksjoner, inkludert ilignet skatt, ikke påvirkes av regler om skattebetaling og tidspunktet for innbetaling av skatt. Den regnskapspliktige må løpende vurdere skattevirkningen av transaksjoner for sin regnskapsføring,

Innbetalt skatt som følge av omtvistet ligningsvedtak er ikke en betinget eiendel

uavhengig av tidspunktet for ligningen og eventuell innbetaling. Det er den underliggende transaksjonen som gir opphav også til en omtvistet skatteposisjon og det er denne som er gjenstand for en regnskapsmessig vurdering som usikker (eller betinget) forpliktelse etter NRS 13, og ikke selve den lovpålagte betalingen som følge av ligningsvedtaket. Dermed vil det ikke være korrekt å vurdere innbetaling av skatt knyttet til omtvistet ligningsfravik som en betinget eiendel.

Høyesterett var heller ikke enig i vurderingen fra tidligere rettsinstanser og peker på at «rett nok er det slik at den skatt selskapet etter skattebetalingslovens bestemmelser måtte ha betalt i henhold til ligningsvedtaket, skal tilbakeføres dersom selskapet vinner frem. Men, dette er som en ren oppgjørmessig refleksvirkning av at statens skattekrav viser seg å være lavere enn det ligningsmyndighetene la til grunn. Så langt selskapet bestrider ligningen, står vi etter mitt syn overfor en betinget skatteforpliktelse på selskapets hånd, jf. NRS 13 punkt 13.1. I henhold til punkt 4.1 andre kulepunkt skal denne betingede plikten ikke utgiftsføres dersom det er «sannsynlighetsovervekt» for at den «ikke vil komme til oppgjør».

Høyesterett avklarer altså at innbetalt skatt knyttet til omtvistet ligningsfravik ikke er å anse som en betinget eiendel. Etter vår oppfatning er denne konklusjonen både fornuftig og korrekt teoretisk.

## Høyesteretts vurdering av beste estimat

Betingede forpliktelser regnskapsføres etter et to-trinnsystem basert på NRS 13. Først når en forpliktelse antas å komme til oppgjør (>50 %) skal forpliktelsen balanseføres. Deretter må det tas stilling til størrelsen på avsetningen, basert på beste estimat.

Høyesterett har ikke konkret anvendt denne metodikken i sin begrunnelse, selv om den sier at NRS 13 gir en viss konkretisering av hva som ligger i regnskapsloven § 4–2 om beste estimat. Slik sett anerkjenner Høyesterett i dommen standarder utgitt av Norsk Regnskapsstiftelse.

Dommen er knapp, men kan vanskelig leses annerledes enn at både for spørsmålet om det er sannsynlig at skatteforpliktelsen kommer til oppgjør, og ved målingen av det beløpet som må anses som beste esti-

mat, skal ligningsfravik eller domsavsigelse legges til grunn.

Dette kan forstås som at Høyesterett anser skattetilvister å ha to mulige utfall, og at det derfor ikke er nødvendig med en terskel for regnskapsføring. Har man først slått fast hvilket av de to utfallene som er mest sannsynlig, følger det mer eller mindre automatisk at det også er beløpet som knytter seg til det mest sannsynlige utfallet som skal regnskapsføres.

I noen skattesaker er tvisten klart definert slik at man enten taper eller vinner saken med et gitt beløp, et såkalt binomisk utfall. Det kan for eksempel dreie seg om fradragrett eller ikke for en gitt utgift. Anta at et foretak og ligningsmyndighetene strides om foretaket skal få skattemessig fradrag eller ikke for et beløp på NOK 1 mill. Anta videre at jussen på området er uklar. Foretaket vurderer at det er ca. 55 % sannsynlighet for at endelig utfall resulterer i skattemessig fradrag. Ved anvendelse av metodikken i NRS 13 vil foretaket ikke regnskapsføre noen forpliktelse da det er sannsynlighetsovervekt for at foretaket vinner frem. Dersom vi forutsetter at det derimot er 55 % sannsynlighet for at ligningsmyndighetene vinner frem, skal foretaket regnskapsføre en usikker skatteforpliktelse. Det individuelt mest sannsynlige beløp er NOK 1 mill. og sannsynlighetsvektet beløp er NOK 550 000. Som påpekt over vil Høyesterett i et slikt tilfelle anviser en avsetning på NOK 1 mill. uten at alternative målingsmetoder i NRS 13 verken er avvist eller fortolket inn.

En stadig større del av pågående skattesaker i dag gjelder internprising («Transfer Pricing») mellom nærstående selskaper. I slike saker er imidlertid utfallet normalt ikke binomisk. Begge parter kan for så vidt ha et felles syn på det prinsipielle i jussen, men partene strides om hva som er et korrekt skjønn i målingen av konserninterne inntekter eller kostnader. Det er ofte flere årganger som er oppe til behandling samtidig, med litt ulikt faktagrunnlag underveis.

En slik usikker eller betinget skatteforpliktelse kan ha mange forskjellige utfallsrom hvor ingen av disse har en dominerende sannsynlighet. Et eksempel kan illustrere dette: Et foretak og ligningsmyndighetene er uenige i korrekt måling av markedsprisen på gass som selges fra datterselskap i Norge til søsterselskap i utlandet. Ofte strides man både om faktum og prising-

metode. Kontrakter for salg av gass inneholder ofte ulike klausuler som kan påvirke prisingen, som for eksempel fleksibilitet, landingspunkt, indeksering, volum og take-or-pay, samtidig som det gjerne er små volumer som omsettes i det åpne markedet. Det kan derfor tenkes en rekke ulike utfallsrom for hva som blir endelig prisfastsetting hvor både foretaket og ligningsmyndighetene vinner frem med deler av sin argumentasjon. Hva er da korrekt regnskapsmessig behandling av ligningsfravik?

Etter NRS 13 vil det være krevende å angi et mest sannsynlig utfall og kanskje mer relevant å beregne et sannsynlighetsvektet beløp. Dersom Høyesteretts konklusjon i denne saken også skal gis presedens for skattetilvister der utfallsrommet er langt mer åpent, slik at ligningsfravikets beløp skal legges til grunn som beste estimat, vil dette etter vårt syn normalt medføre en gjennomgående overvurdering av den usikre skatteforpliktelsen før saken når rettssystemet, mens forholdet deretter kan variere mer. Dette skyldes at det er mer sannsynlig at ligningsmyndighetene i dialog med skattyter justerer ligningsvedtak noe til gunst for skattyter basert på faktum og argumentasjon som utveksles underveis i prosessen enn at det motsatte skjer.

## HRs konklusjon på hva som er beste estimat

### Skatteetaten er objektiv vs. partenes subjektivitet

Både Høyesterett og partene i saken var enige om at «beste estimat» etter regnskapsloven § 4–2 skal legges til grunn for regnskapsføring av en omtvistet skatteposisjon. Høyesterett mener at NRS 13 punkt 4.1 om sannsynlighetsovervekt som grunnlag for regnskapsføring konkretiserer hva som ligger i begrepet «beste estimat». Høyesterett uttaler at vurderingen må ta utgangspunkt i en «objektiv og nøktern faglig vurdering av utsiktene til å vinne frem». Det er vanskelig å være uenig med Høyesterett her.

Den regnskapspliktige vil foreta en selvstendig vurdering av utsiktene til å vinne frem når man står overfor en omtvistet skatteposisjon. Typisk innhentes eksterne betenkninger fra advokater og spesialister på saksområdet som ledd i vurderingen. Spørsmålet er om selskapet selv er i stand til å foreta en objektiv og nøktern faglig vurdering? En saklig innvending er at selskapet har lite å tape og mye å vinne på å gjennomføre et søksmål (ofte liten prosess-

kostnad sammenlignet med omtvistede verdier) og at advokater engasjert av selskapet har en egeninteresse i å gi betenkinger som gir et optimistisk syn på mulig utfall. Etter vårt syn blir denne innvendingen noe enkel. Selskapets vurdering må være basert på fakta og en nøktern faglig vurdering for å kunne tillegges vekt. Mange skattesaker er i tillegg nokså åpne når det gjelder utfall og ligningsmyndighetene tolker på sin side reglene til sin fordel.

Staten og domstolene har tydeligvis lagt stor vekt på en bekymring rundt en adgang for foretakene selv til å utøve skjønn når foretaket skal ta stilling til beste estimat. Både tingretten og lagmannsretten argumenterte med forsiktighetsprinsippet og førstnevnte uttaler til overmål at «Regnskapsreglene bør ikke være slik at et foretak selv skal kunne vurdere godheten i sine skattesaker og kreve at den vurderingen blir lagt til grunn for sin egen ligning dersom foretaket mener det kun er alminnelig sannsynlighetsovervekt for at de vil vinne frem med sitt syn gjennom klage- og/eller domstolsbehandling. Dette vil bl.a. kunne medføre at alle som påklager ligningen, gjennomgående lar være å ta hensyn til resultatet av denne, hvilket i mange tilfeller igjen vil medføre at forpliktelser ikke reflekteres i selskapets balanse».

Et relevant spørsmål er om det er mer utfordrende å tillate et foretak å gjøre en vurdering av en omtvistet skatteposisjon enn alle de andre skjønsmessige vurderinger som foretaket gjør ved hver regnskapsavslutning knyttet til ukurans, nedskrivingsvurderinger på varige driftsmidler, avsetning for tapskontrakter mv. Likevel baserer Høyesterett sin konklusjon på

samme utgangspunkt og uttaler innledningsvis at «I forbindelse med rettstvister er det alltid en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem, eller at skjønnet blir påvirket av ulike strategiske hensyn».

### Høyesteretts konklusjon

Høyesterett konkluderer i dommen ikke bare med at beste estimat skal anvendes, men foretar også en vurdering av innholdet og skjønnsutøvelsen som ligger i begrepet beste estimat. Dommeren i Høyesterett uttaler at «Skattesaker har det særtrekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven ... Det er etter mitt syn da nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumptivt vil være «beste estimat», og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres. Står saken for domstolene, bør en ikke-rettskraftig dom ha den samme styrende funksjonen».

Dommer i Høyesterett uttaler:

«Skattesaker har det særtrekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven ... Det er etter mitt syn da nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumptivt vil være «beste estimat», og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres.»

I etterkant av dommen har det vært diskutert i regnskapsmiljøet betydningen av unntaket som går på «feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres». Hvilke tilfeller tenker domstolen her på? Noen foretak har argumentert med at de har eksterne advokatuttalelser som konkluderer med at det er klar sannsynlighetsovervekt for at de vinner frem. Samtidig er foretakene overbeviste om at de vinner på grunn av andre lignende saker som er vunnet. De mener derfor at ligningsmyndighetene «tar feil» og at unntaket fra regnskapsføring av forpliktelse kan påberopes. Det er forholdsvis klart at unntaket for regnskapsføring normalt ikke kan påberopes i slike saker. Basert på uttalelser fra de ulike rettsinstansene er nok terskelen svært høy for å påberope seg feil, nærmest slik at det må være snakk om en inkurie eller nullitet (ubetydelighet).

Lagmannsretten uttalte i samme sak at «Lagmannsretten bemerker likevel at det synes rimelig at det kan forekomme tilfeller hvor et ligningsvedtak ikke bør legges til grunn. Eksempelvis var det for skattebetalingsloven 1952 § 30 nr. 1 antatt at det måtte gjøres unntak fra plikten til å betale ilignet skatt «i de tilfeller der det skyldige beløpet er fremkommet ved en avgjørelse som er en såkalt nullitet», jf Lossius/Harbak/Grønnerud «Skattebetalingsloven med kommentarer» 2003, side 243. Det synes som en naturlig løsning å tillate unnlatt kostnadsføring av et skattekrav fastlagt ved et vedtak som må anses som en nullitet – ut fra det synspunkt at et slikt vedtak ikke kan pålegge noen en ubetinget forpliktelse.» Tingretten uttalte tilsvarende at «Adgangen til å fravike

## Bøker fra Revisorforeningen



Se hele boklisten på [revisorforeningen.no](http://revisorforeningen.no)



*OBJEKTIVITET: Det er delte meninger når det gjelder skatteetatens objektivitet i tvistesaker.*

hovedregelen er imidlertid snever og forbeholdt de tilfeller hvor det enten foreligger klare og erkjente feil fra ligningsmyndighetenes side og omgjøring eller endring enda ikke er foretatt ved regnskapsavleggelsen, og/eller at selskapet med stor overbevisning kan påvise at ligningen er feil».

Konsekvensen av dommen er at foretakene må foreta full avsetning for pågående skattesaker basert på ligningsfravik. Dette gjelder normalt uavhengig av selskapets egen vurdering av sannsynligheten for endelig å vinne frem. Det skal svært mye til for at et ligningsvedtak er så feil at det på et etablert faglig grunnlag er klart at ligningen må endres. Dommen innebærer derfor en klar innsnevring i begrepet god regnskapsskikk på området hvor man litt firkantet sagt mer eller mindre sjablonmessig må regnskapsføre en usikker skatteforpliktelse basert på ligningsfravikelse.

### **Regnskapsføringen må følge siste vedtak/dom**

En videre konsekvens av høyesteretts dom er at regnskapsføringen av en usikker skatteforpliktelse til enhver tid skal følge siste vedtak eller dom. Dette betyr at dersom man først får en ligningsfravikelse mot seg må denne resultatføres som en usikker skatteforpliktelse selv om man bringer saken inn for retten og mener det er klar sannsynlighetsovervekt for å vinne frem. Dersom foretaket deretter vinner saken i

byretten, må den usikre forpliktelsen reverseres selv om den påankes og saken forventes å gå helt til Høyesterett. Deretter må beste estimat oppdateres basert på senere konklusjoner i høyere rettsinstanser. Dette vil medføre volatilitet i resultatregnskapet (avsetning, reversering, avsetning ...) og er en refleksjon av Høyesteretts tolkning av begrepet beste estimat.

### **Tar HR feil når det gjelder skatteetatens objektivitet?**

Det rettspolitiske interessante i dommen er uttalelsene om ligningsmyndighetens objektivitet og kompetanse: «Skattesaker har det særtrekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven.»

Fra media finner vi delte meninger om skatteetatens objektivitet hvor enkelte er svært tydelige i sitt syn. I en kommentar i Dagens Næringsliv publisert 14.2.2014 uttaler Dr. juris Bettina Banoun, advokat, partner i Wiersholm – leder av Advokatforeningens skattelovutvalg – seg om skatteetatens objektivitet. Kommentaren har tittelen «– Skatteetaten ser skattebeta-lerne som sine fiender». Banoun skriver «At skatteetaten har et rettsikkerhetsproblem har vært klart lenge. Eksempel på eksempel har vist at proveny hensynet og ønsket om å teste ut yttergrensen av beskatningshjemer, har blitt prioritert

over hensynet til vern av skattyterens rettsikkerhet og sikre rett skatt til rett tid.» Hun viser til en rekke skattesaker som har versert i media de siste årene og kommenterer videre at «Som professor Fredrik Zimmer har fremhevet, bør statens oppgave være å veilede, ikke å vinne saker. Professor Ole Gjems-Onstad har advart mot at skatteetaten anser skattyter som sin fiende. Vi ønsker oss bort fra statens vinner- og fiendekultur, og tilbake til samarbeidskultur og embetsmannsstaten. Embetsverket bør legge sin stolthet i riktig ligning og ikke ha en egeninteresse i å få inn høyest mulig proveny og straffer».

Advokatene Kari Elisabeth Christiansen og Hans Olav Hemnes, BDO, skriver i Finansavisen 27. juli 2013. Under tittelen «Riktig skatt og avgift?» kritiserer advokatene mangel på objektivitet og kompetanse i skatteetaten og skriver at «Hva er så årsaken til at det sendes ut varsler og vedtak hvor faktum er feilaktig eller skjevt fremstilt, eller saksbehandler bommer på jus-sen? Mitt inntrykk er at kunnskapen hos skatteetatens ansatte og gjennomføring av kvalitetssikring før brev sendes ut, er høyst varierende. Mangelfull kunnskap er et problem som kanskje gjør seg særlig gjeldene ved de såkalte oppgavekontrollene over utgående og inngående moms. I skatteetatens strategidokument erkjennes det at skatteetaten kan forbedre sin kvalitet. Et av ambisjonsnivåene for 2015 er at etaten har oppnådd bedre kvalitet. Den ambisjonen bør være mulig å oppnå med mer opplæring og kvalitetssikring, ikke minst til bruk for oppgavekontrollene.»

Etter vår syn vil det ofte være relevant å legge til grunn ligningsmyndighetenes argumentasjon og vedtak. Men dette gjelder ikke alltid og vi stiller spørsmålet ved om det er riktig å konkludere med at man sjablonmessig uansett skal ha et ligningsvedtak som grunnlag for regnskapsmessig løsning.

### **Noen avsluttende betraktninger om omtvistede skatteforpliktelser**

Dommen anvender ikke regelsettet om betingede eiendeler, men ender i praksis opp med en sannsynlighetsterskel for å vinne frem ved uenighet med ligningsmyndighetene som ligger tett opp til den samme grensen.

Et spørsmål er om utviklingen av god regnskapsskikk sementeres på dette området som følge av dommen? Er dommen en fortolkning av loven, innsnevres naturlig

# Norges mest spennende og nytenkende regnskapskonsern.

Vi gjør regnskapsbransjens kunder selvbetjente på lik linje med hva bankene har gjort for sine kunder

- Minst mulig tid på administrasjon og regnskap
- Kunden slipper å forholde seg til komplekse regnskapsrutiner
- Alt i en og samme pålogging

Ha regnskapet med deg i lommen

- Tilgang overalt; på toget, taxi, trikken, flyet, eller hjemme i sofaen
- Rapporter som til og med «mannen i gata» forstår
- Holder deg oppdatert på fordringer og manglende innbetalinger
- Du kan fikse tingene når som helst; 24/7

I dag er vi nesten 100 medarbeidere fordelt på Bergen, Os, Oslo, Lillestrøm, Kongsberg og Arendal.

Vi utvider stadig til nye steder.  
Ta kontakt med Administrerende  
Direktør, Eivind Norebø for  
mer informasjon.  
Tlf: 47 91 40 70.  
Epost: en@bookkeeper.no

Sjekk også ut  
'Økonomisjefen i  
lommen'  
på YouTube.



*God demo av App'en for deg som  
skal forholde deg til et regnskap.*

**Tallenes tale. Enklere.**  
Tlf: 02135  
www.bookkeeper.no

**BOOKKEEPER** \*  
ditt lokale regnskapskontor

nok standardutviklingen. Spørsmålet er særlig aktuelt idet vi nettopp har fått et utkast til ny NRS-samlestandard som bygger på IFRS for SME.

Utviklingen innen GRS går mot ytterligere harmonisering mot IFRS. IFRS er prinsippbasert (vs. regelbasert) og legger vekt på at regnskapsprodusentene anvender de prinsippene som ulike regnskapsstandarder trekker opp for å konkludere på regnskapsmessig behandling. Prinsippbaserte standarder vil ha den konsekvensen at regnskapsprodusentene av og til konkluderer ulikt på relativt like saker siden skjønnstøvelsen er forskjellig når prinsippene anvendes. Dette er en akseptert konsekvens av IFRS fra IASB sin side, men representerer en utfordring for ulike lands tilsynsmyndigheter ved kontroll av IFRS-regnskapene hos regnskapsprodusentene.

Det interessante og samtidig krevende ved dommen er at den på generelt grunnlag tar stilling til selve skjønnstøvelsen ved fastsettelse av beste estimat og at den således går utover det prinsipielle. Dermed kan dommen sies å representere en løsning som er mer reglebasert enn prinsippbasert. En betraktning på dommen kan være at den utfyller et område som tidligere har vært lite regulert, ikke bare i GRS, men også innenfor IFRS og at effekten for standardutviklingen slik isoleres. Imidlertid er det klart at GRS ved dommen innsnevres for så vidt gjelder omtvistede skatteposisjoner.

Dommen gir etter vårt syn ingen føringer for usikre skatteposisjoner før det er fattet ligningsvedtak. Vurderingen av avsetning for skatt vil formodentlig basere seg på spørsmålet om sannsynlighetsovervekt eller ikke basert på NRS 13. Slik vurdering avgjøres av selskapets eget skjønn. Så snart det foreligger et ligningsvedtak, må selskapet innrette regnskapsføringen etter dette.

Et positivt aspekt ved dommen som kan trekkes frem, er at selskapenes regnskapsføring nå blir sammenlignbar. Selskapene vil nå følge et sjablonmessig prinsipp og regnskapsmessig behandle en omtvistet skatteposisjon i tråd med siste ligningsvedtak eller dom.

Dommen vil også til dels være tid- og kostnadsbesparende for regnskapsprodusentene. Selskapene slipper både å argumentere med revisor og innhente betenkninger fra eksterne advokater. Resonnementet om at «dersom vi avsetter i regnskapet signaliserer vi at vi tror vi taper

saken» vil heller ikke være relevant lenger siden Høyesterett angir hva den regnskapsmessige behandlingen skal være.

## Påvirkes IFRS?

Den regnskapsmessige behandlingen av usikre og omtvistede skatteforpliktelser er også tynt regulert under IFRS. Det er flere syn på tolkningen av hvilke regler som gjelder. Noen peker hen til systemet i IAS 37 som er nokså tilsvarende NRS 13. Imidlertid er skatter positivt unntatt fra virkeområdet, så det føres også en argumentasjon om at det bare er hovedregelen i IAS 12 om forventet beløp som gjelder, og der foretaket må definere en fornuftig regnskapspraksis for å operasjonalisere hva som er forventet. En konservativ regnskapspraksis vil da kunne være å følge påstander fra ligningsmyndighetene eller domsavsigelser selv om de er påklaget. Det kan neppe sies å være utenfor akseptabel praksis å legge seg konservativt på dette området. Skattekostnaden er dessuten for mange foretak noe som har liten relevans, idet norske foretak i stor utstrekning anvender resultat før skatt som det sentrale nøkkeltall mot omverdenen. Akkurat det synes å være særnorsk, men henger kanskje igjen fra den tiden koblingsmodellen eksisterte, og skatt ble presentert sammen med en rekke andre poster som ikke var regnskapsmessige inntekter og kostnader?

I det norske fagmiljøet synes det foreløpig å være enighet om at Høyesterett ikke har kompetanse til å fortolke IFRS slik at det utvikles en «norsk versjon». I praksis har vi ikke sett at dommen har medført noen automatisk regnskapsføring av ligningsfravik for de IFRS-rapporterende. Når det er sagt, er det åpenbart at bevisstheten omkring sakskomplekset har vært langt høyere etter at dommen falt, og det vil ikke være unaturlig om flere IFRS-rapporterende foretak i større grad velger en mer konservativ løsning fremover.

## Hva med andre tvistesaker for domstolene?

Det er ikke uvanlig med rettstvister for de regnskapspliktige. Et naturlig spørsmål som dukker opp, er om også tilsvarende forståelse av beste estimat må legges til grunn for påankede saker som står for høyere domstoler. De anførslene som Høyesterett gjorde angående objektivitet og kompetanse, vil i all hovedsak også gjelde for øvrige rettsområder hva gjelder domstolenes avgjørelser. Det vil være naturlig å trekke vekslene på dommen i vurdering av beste estimat i andre tvistesaker som er under domstols-

behandling. Vi tror også at store deler av praksis allerede følger en slik praksis.

## Endring i praksis under GRS – representerer et estimatavvik

Det har vært reist spørsmål om regnskapspliktige som har anvendt beste estimat som avviker fra ligningsvedtak og domstolsbehandling som følge av dommen må anses for å ha avlagt uriktige regnskaper som må rettes. En slik forståelse må i så fall baseres på at hva som var god regnskapsskikk på dette tidspunktet ble slått fast ved dommen, men representerer et statisk syn på regelverket. Etter vårt syn er en mer fruktbar måte å tolke dommen på at den innsnevrer tolkningsrommet for hvordan beste estimat skal fastsettes. Dette er en naturlig del av at god regnskapsskikk utvikles dynamisk. Især på et område som handler om beste estimat, vil det være underlig om regnskap for andre foretak avlagt for tidligere perioder skulle rettes i sammenligningstallene for 2013 som en feil.

## Oppsummering

Når Høyesterett først avsier en dom om forståelsen av regnskapsloven, er det litt skuffende at dommen er såpass knapp i begrunnelsen og bare i noe begrenset grad går opp betydningen av regnskapsstandarder. Når det er sagt, er det nokså utvilsomt at regnskapsstandardene har blitt tillagt betydelig vekt, og dommen er uansett såpass klar at praksis, slik vi har forstått det, har innrettet seg i tråd med den allerede for 2013. Dommen vil gi en klar anvisning på området usikre skatteposisjoner. Når arbeidet med ny regnskapslov igangsettes neste gang, vil lovgiver måtte ta stilling til om det er behov for en mindre stringent måte å regnskapsføre usikre skatteforpliktelser på, der regnskapsprodusentens eget skjønn kan tillegges mer vekt. Det er slett ikke sikkert at det er en ønsket utvikling, men dersom IFRS innen den tid har kommet med en god løsning, vil det kunne være behov for justeringer.