

går de tilfælde, hvor en skatteansættelse genoptages uden for den ordinære ansættelsesfrist som følge af, at hidtidig praksis er blevet underkendt. Kravet vil her efter alene være undergivet den 20-årige forældelse efter Danske Lov 5-14-4.

De nugældende regler for opgørelsen af balanceposter i samspil med frist- og forældelsesreglerne på skatteområdet indebærer som nævnt, at der i forbindelse med en ændring af skatteansættelsen kan indtræde henholdsvis dobbelt beskatning eller dobbelt fradrag. Problemstillingen opstår, når en virksomheds opgørelse af balanceposter, f.eks. varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser, ændres enten på myndighedernes eller den skattepligtiges initiativ.

Disse såkaldte balanceposter er karakteriseret ved, at den opgørelse, der lægges til grund ved udgangen af året (ultimo), skal overføres til det følgende indkomstår (primo). Opgørelsen har altså betydning på tværs af indkomstårene. Hvis opgørelsen af en balancepost korrigeres, indebærer det, at opgørelsen, hvis denne skal være korrekt, skal ændres såvel ved årets afslutning som ved begyndelsen af det efterfølgende indkomstår, da der reelt er tale om den samme opgørelse.

På grund af frist- og forældelsesreglerne kan myndighederne imidlertid være afskåret fra at foretage ændringer for det foregående indkomstår, hvilket betyder, at virksomheden opnår fradrag to gange - dels i det år, hvor der ikke kan ske regulering pga. forældelse, dels i det år, hvor betingelserne for fradrag senere opstår. Tilsvarende kan genoptagelse af skatteansættelsen være afskåret, hvilket indebærer dobbelt beskatning af den skattepligtige.

Problemstillingen kom op i tilknytning til Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1995-21 om den skattemæssige behandling af ambi. I Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 20. december 1996 - offentliggjort i TfS 1997, 61 - er det anført, at ambi'en kunne reguleres i det omfang, der var stigning eller fald i varelageret primo og varelageret ultimo samme år. I en udbydende meddelelse refereret i TfS 1997, 117, anførte Told- og Skattestyrelsen, at en regulering af primovarelageret 1989 (indirekte) ville medføre en korrektion af varelagerets værdi ultimo 1988, men at denne regulering kun ville være af beregningsmæssig karakter, eftersom der ikke efter TSS-cirkulære 1995-21 kunne ske genoptagelse for indkomståret 1988.

Ved Østre Landsrets dom af 10. april 2002 (TfS 2002, 522) fik Skatteministeriet medhold i, at der i forbindelse med genoptagelse af en skatteansættelse med henblik på regulering af varelageret ultimo for ambi kunne stilles krav om primoregulering for det

sidste ikke-forældede indkomstår i overensstemmelse med det af Told- og Skattestyrelsen udmeldte.

Princippet om primoregulering har også fundet anvendelse i andre tilfælde end ovennævnte. Landsskatteretten har således fastslået i en kendelse refereret i TfS 1999, 474, at principperne er generelt gældende i forbindelse med varelagerreguleringer. Skatteministeriet har ligeledes i relation til igangværende arbejder anerkendt, at myndighedernes ultimoregulering skulle modsvares af en primoregulering i det samme indkomstår, jf. Skatteministeriets kommentar til et retsforlig i TfS 2001, 849.

3. Økonomiske konsekvenser for stat, amter og kommuner

Forslaget om at undlade primoregulering i det ældste år inden for ansættelses- og forældelsesfristerne i forbindelse med reguleringer af balanceposter har som udgangspunkt ikke provenumæssige konsekvenser.

Forslaget medfører på den ene side, at der vil kunne komme et merprovenu fra de situationer, hvor fristreglerne i dag i forbindelse med reguleringer af balanceposter har medført dobbeltfradrag.

Dette vil f. eks. ske, hvis skatteyderen har fradraget udgifter i forbindelse med igangværende arbejder fuldt ud, selvom de efter reglerne skal aktiveres og først kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen i forbindelse med afslutningen af arbejdet. Den gældende retstilstand medfører, at der i princippet sker korrektion af værdien af de igangværende arbejder og dermed tillige af indkomstopgørelsen for indkomstår, hvor ansættelses- og forældelsesreglerne afskærer for ændret skattebetaling. Herved får skatteyderen både fradrag for udgifterne i det år, hvor de uberettiget er fradraget og i det indkomstår, hvor arbejdet færdiggøres. Dette dobbeltfradrag forhindrer forslaget.

På den anden side fremkommer der et provenutab fra de situationer, hvor fristreglerne på tilsvarende måde afskærer en udnyttelse af fradragsretten for udgifter eller reglerne har medført dobbelt beskatning af indkomst. Dette kan f. eks. dreje sig om for tidlig indtægtsførelse af avance i forbindelse med a contobetalinger vedr. igangværende arbejder.

Der foreligger ikke statistiske oplysninger, der gør det muligt at udarbejde underbyggede skøn over disse provenubevægelser. Da det må antages, at skatteydere normalt søger at udskyde beskatningen mest muligt, vil lovforslaget formentligt netto medføre et merprovenu, der dog må vurderes at blive af begrænset størrelse.