

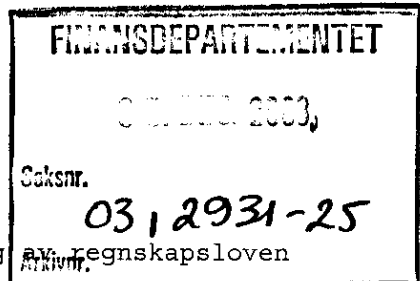
-----Opprinnelig melding-----

Fra: Hoelstad - Jan [mailto:jan.hoelstad@skatteetaten.no]

Sendt: 4. desember 2003 10:44

Til: Postmottak Finansdepartementet

Emne: Høring fra Skattedirektoratet på NOU 2003:23 Evaluering



Deres ref: 03/2931 FM EDK

Vedlagt følger Skattedirektoratets oversendelsesbrev og høringsnotat på NOU 2003:23.

<<RL oversendelse FD.doc>>

<<Ny rl skd høring.doc>>

Original blir sendt i post fra oss i dag.

Med vennlig hilsen

Jan Hoelstad

Jan Hoelstad
Skattedirektoratet
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo

Tlf +47 22 077325

Fax +47 22 077497

E-post: jan.hoelstad@skatteetaten.no



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Jan Hoelstad

Deres dato
17. september 2003

Vår dato
4. desember 2003

Telefon
22 07 73 25

Deres referanse
03/2931 FM EDK

Vår referanse
2003/04788-9 008

Finansdepartementet
Finansmarkedsavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Høring - NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven

Vi viser til Deres brev av 17. september som anmoder om synspunkt på NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven. Vedlagt finnes Skattedirektoratets høringssvar.

Skattedirektoratet vil få fremheve følgende forhold som sentrale for oss

- ønsker fortsatt regnskapsplikt for indre selskap
- ingen endring i regnskapsplikten for virksomhet på norsk kontinentalsokkel
- ingen endringer i regnskapsåret
- årsregnskapet bør avlegges i norske kroner
- små foretak bør følge grunnleggende regnskapsprinsipp også for FoU
- avsatt utbytte bør behandles på en ensartet måte

Vennlig hilsen

Sven Rune Greni
Avdelingsdirektør
Avdeling næring

Bente Tverli

1 Vedlegg

Postadresse
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse
Fredrik Selmers vei 4
Org. nr: 974761076

Sentralbord
22 07 70 00
Telefaks
22 07 71 08

1. Generelle merknader

Veiledning: Her gis merknader som gjelder totaliteten av forslagene i utredningen; typisk om din organisasjon støtter eller ikke støtter hovedtrekkene i forslagene.

Skattedirektoratet har gjennomført en intern høring hvor fylkesskattekontorene, sentralskattekontorene og Oslo likningskontor har hatt anledning til å si sin mening. Vår høring bygger på deres svar, samt Skattedirektoratets eget syn.

Vi finner å kunne støtte flertallet i utvalget på de fleste punktene, men har også divergerende syn på enkelte for oss sentrale punkt.

2. Norsk regnskapsregulering

Utredningen avsnitt 2.1, 2.2, 2.6, 2.7, 2.9 og 2.10.

Skattedirektoratet støtter utvalgets flertall i deres fremstilling og konklusjoner i punkt 2.9.1. Vi er av den oppfatning at utviklingen av regnskapsretten i Norge har vært positiv de siste år, og vi mener hovedlinjene fra denne i størst mulig grad bør beholdes. Med dette støtter vi at det fortsatt beholdes en rammelov som overlater detaljreguleringen til forskrift eller god regnskapsskikk. Dette for å få den nødvendige dynamikk i utviklingen.

Vedrørende vårt syn på organisering av et standardsettende organ se punkt 27 bak.

Benyttelse av IAS/IFRS sine vurderingsregler fjerner årsregnskapet fra skattemessige vurderinger. Dette gjennom økt bruk av nåverdier, markedsverdier og mer dekomponering av kostpris (renteelement, garanti- og service del etc) . Dette skaper flere forskjeller mot skatteregnskapet, noe som i vesentlig grad kompliserer regnskapsavleggelsen for selskapene og vår kontroll. Vi er innforstått med at dette er en utvikling internasjonalt og i Norge som andre interessenter ønsker. Vi må derfor akseptere denne utviklingen, men mener dette er et argument for at man beholder de muligheter man har til å gjøre forenklinger i Norge, dvs. i første rekke for små selskaper. Det er også et argument for ikke å tillate selskapsregnskap ført etter forordningslinjen. Se mer om dette i neste punkt.

Vi savner i dag et autoritativt organ som kan gi ad hoc uttalelser om syn på riktig regnskapsmessig håndtering av aktuelle spørsmål (noe ala tidligere Regnskapsrådet). NRS kunne vært nærliggende å tildele en slik rolle. Men det er ikke "invitert" til dette i dag. En annen mulighet er at det ekspertutvalget som skal dannes for å uttale seg om de avvik som avdekkes ved kontroll av børsnoterte selskap sine regnskap, blir tildelt en slik rolle.

3. Gjennomføring av EØS-regler som svarer til forordning nr. 1606/2002/EF om anvendelse av internasjonale regnskapsprinsipper (IAS-forordningen)

Utredningen avsnitt 2.3, 2.4, 2.5 og 2.9.

Utvalgets flertall går inn for at IAS-forordningens system tillates for konsernregnskap herunder gjøres pliktig for børsnoterte foretak, mens den ikke tillates for selskapsregnskapene. Samtidig er det utvalgets holdning at regnskapsloven skal moderniseres løpende, slik at alle IAS/IFRS sine vurderingsprinsipper også skal være tillatt i selskapsregnskapet. Dette vil kreve stor overvåkenhet og ressurser til ajourhold av loven, samtidig med at det midlertidig kan oppstå avvik mellom IAS/IFRS standarder og regnskapsloven. Skattedirektoratet støtter utvalgets flertall i at moderniseringslinjen av regnskapsloven bør velges for selskapsregnskapene. Dette utfra ønsket om at de endringer som "må gjøres" bør underlegges en vurdering, ikke minst for å se konsekvenser mot selskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Vi mener derfor det er meget viktig at selskapsregnskapet reguleres i regnskapsloven for alle. Det vil også være enkelte områder hvor det fortsatt vil kunne gjøre norske tilpasninger, og vi bør ikke gi fra oss denne retten ved å tillate IAS-forordningens system for selskapsregnskapene. Sammenhengen mellom beskatning og årsregnskapet er i Norge så tett at dette er et sentralt argument.

Utvalgets forslag til lovteknisk løsning synes for oss fornuftig.

4. Kontroll med finansiell rapportering – innføring av en håndhevingsordning

Utredningen kapittel 3.

Skattedirektoratet ser positivt på innføring av et kontrollorgan, underlagt Kredittilsynet, for børsnoterte årsregnskap. Vi mener dette vil være med å øke nivået på regnskapene, samt bidra til at regnskapsprinsippene brukes mer entydig.

Vi håper også at det foreslåtte uavhengige ekspertutvalget som etter innstillingen skal konsulteres når kritikkverdige forhold finnes i regnskapene, også kan gjøres til det autoritative rådet vi i dag savner i avgjørelsen av tolkningen av regnskapsspørsmål generelt (se pkt 2).

Utvalgets knappe flertall går inn for at Oslo Børs får delegert ansvaret for å utøve kontrollen under overvåkning av Kredittilsynet, mens et mindretall går inn for at Kredittilsynet også skal utføre selve kontrollen. Vi mener begge løsninger vil kunne fungere, men støtter likevel mindretallet i at utøvelsen av kontrollen legges til Kredittilsynet. Vi deler mindretallets begrunnelse for valget. Vi vil spesielt fremheve at denne løsningen synes mest i samsvar med de valg som er gjort i andre europeiske land, samt at det er viktig at ingen kan stille spørsmål ved habiliteten til kontrollorganet. Vi er enig i at Oslo Børs neppe i praksis vil handle inhabilt, men det vil alltid ligge en mulighet for reise spørsmål om det. Dette bør unngås. Vi finner også at en offentlig institusjon som Kredittilsynet, ikke minst i utlandet, vil fremstå med større autoritet. Vi mener også at det er viktig at det bygges opp et regnskapsmiljø innen det offentlige som kan være i front på utviklingen, og i den grad dette er mulig, påvirke den.

5. Miljørapportering

Utredningen kapittel 4 (se også skjemaet pkt. 24 om årsberetningen).

Skattedirektoratet har ikke noen kommentar til dette punktet.

6. Regnskapsplikt

Utredningen avsnitt 5.1 og 5.3.

Lovstruktur og tilgjengelighet

Skattedirektoratet støtter forslaget om at regnskapslovens § 1-2 første ledd nr. 13 erstattes av et nytt annet ledd i § 1-2 hvor det gis en spesifikk oppstilling av særlovene som hjemler regnskapsplikt etter regnskapsloven, og hvor det presiseres at avvik fra regnskapsloven kan følge av særlovene. Vi er av den oppfatning at dette gir bedre oversikt for brukerne.

Terskelverdier

Skattedirektoratet er enig med flertallet i utvalget i at antall årsverk gir et bedre bilde enn antall ansatte, på foretakets størrelse. Årsverk bør derfor brukes som kriterium vedrørende terskelverdi.

Vi støtter også flertallets forslag om verdijustering av terskelverdiene for regnskapsplikt og små selskap reglemessig. Det er her viktig at disse avrundes slik det er foreslått, slik at grensene lettere huskes.

Terskelverdi for enkeltmannsforetak

For enkeltmannsforetak er ikke omsetning, verken etter dagens lov eller utvalgets forslag, noe kriterium for å vurdere regnskapsplikt, slik det for eksempel er ved vurdering av små selskap. Dette kan medføre at enkeltmannsforetak med tildels meget høy aktivitet likevel ikke har regnskapsplikt, og dermed heller ikke revisjonsplikt, så lenge foretaket ikke er kapital- eller personalintensivt. Vi finner en samordning med grensen for unntaket fra revisjonsplikt på 5 millioner i driftsinntekter som et naturlig kriterium, sammen med antall årsverk og sum eiendeler.

Terskelverdi for ikke økonomiske foreninger og stiftelser

Skattedirektoratet er, som vi er for enkeltmannsforetak, av den oppfatning at inntekter også for disse er et relevant kriterium for å vurdere om regnskapsplikt bør foreligge. Mange organisasjoner er av stor betydning i samfunnet, og regnskapsplikt ville gi økt mulighet for å fange opp om det foreligger skatteplikt.

Regnskapspliktige under tilsyn fra Kredittilsynet

Utvalget har vurdert om den særskilte regnskapsplikten for foretak under tilsyn fra Kredittilsynet bør opprettholdes. Skattedirektoratet er i utgangspunktet enig i utvalgets konklusjon om at den bør opprettholdes. Vi vil likevel påpeke at dersom Kredittilsynets ønske om ikke lenger å føre tilsyn med regnskapsførere tas til følge, må ordlyden i § 1-2.5 endres, eller nytt punkt legges til for at regnskapsførere skal ha særskilt regnskapsplikt. Dette fordi det her kun vises til foretak underlagt tilsyn fra Kredittilsynet.

Utenlandske foretak med virksomhet på norsk kontinentalsokkel som har årsregnskapsplikt

Skattedirektoratet har fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker, som er utøvende fagenhet for kontroll av utenlandske selskap med virksomhet i Norge, fått følgende reaksjon på forslaget:

Det er i NOU 2003:23 side 91 foreslått å oppheve årsregnskapsplikten for utenlandske foretaks virksomhet på norsk kontinentalsokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker anser en gjennomføring av et slikt forslag som svært uheldig.

Vi har sett en bedret regnskapskvalitet hos selskapene på norsk kontinentalsokkel som i ny regnskapslov ble pålagt årsregnskapsplikt, og vi mener at det er grunn til å forvente en ytterligere forbedring ved at en opprettholder årsregnskapsplikten for disse selskapene.

Det vil være et tilbakeskritt å oppheve årsregnskapsplikten og få en situasjonen tilnærmet lik den som var før regnskapsloven av 17. juli 1998.

Det er grunn til å understreke at selv om selskapene er på norsk kontinentalsokkel i forbindelse med utførelse av kontrakter av til dels kort varighet, dreier det seg likevel om store beløp. For inntektsåret 2002 har de 20 største utenlandske selskapene på norsk sokkel alene rapportert en skattepliktig omsetning på til sammen 6 milliarder norske kroner. I tillegg kommer den del av kontraktene som er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtale. Her har vi ikke nøyaktig oversikt, men erfaring tilsier at også den delen utgjør et betydelig beløp. Det er også mange utenlandske selskaper som har sin virksomhet i Norge utelukkende knyttet til kontrakter som kun er skattepliktige etter norsk internrett, så som arbeidsutleie. Aktiviteten knyttet til slike kontrakter er i mange tilfeller betydelig.

Til å avgjøre spørsmålet om det utøves virksomhet i Norge foreligger det lang ligningspraksis og også rettspraksis. Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett favner vidt, og vi oppfatter situasjonen i dag som rimelig avklart og kan ikke slutte oss til Regnskapsregisterets anførsel om at dette spørsmålet er spesielt uklart.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker anser årsregnskapsplikt som viktig for å få et korrekt skatteregnskap å legge til grunn for ligning av virksomheten. Dette må også ses i sammenheng med skattelovens § 14-4 (2) om tidfesting for regnskapspliktige: "Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen." Spesielt for større selskap er det viktig med regnskapslovens rammeverk for årsregnskap som supplement til skattelovens regler for å sikre en mest mulig riktig tidfesting av kostnader og inntekter.

Som et moment for å oppheve årsregnskapsplikten er det anført at det svært ofte ikke er mulig å utarbeide et fullstendig årsregnskap for denne gruppen. Vi er ikke enige i denne påstanden. Både for utenlandsk virksomhet på norsk kontinentalsokkel, så vel som for ordinær norsk virksomhet, vil deler av reglene om årsregnskap være irrelevante alt etter virksomhetens faktiske innhold. Det er ikke dermed slik at det ikke er mulig å utarbeide et fullstendig årsregnskap for virksomheten.

Etter vår mening vil bruk av regnskapslovens regler om utarbeiding av årsregnskap og årsberetning bidra til at både nødvendige og relevante regnskapsdata og informasjon vedrørende virksomhet på norsk sokkel blir produsert innenfor et mest mulig kjent og beskrevet konseptuelt rammeverk.

Det erpekt på at virksomheten på norsk sokkel ofte foregår periodevis og at det ved årets slutt gjerne ikke foreligger virksomhet på norsk kontinentalsokkel. Etter vår oppfatning vil ikke en slik situasjon skape problem mht å overholde årsregnskapsplikten da balansen settes til null hvis selskapet ved årets slutt ikke har eiendeler eller gjeld i tilknytning til norsk virksomhet.

Det er videre anført at virksomheten på norsk kontinentalsokkel ofte fremgår av prosjekt- eller avdelingsregnskap, uten at dette inneholder en fullstendig balanse. Vår erfaring er at slike interne prosjektreghnskap, uten føring av tilhørende balanse, normalt bryter med grunnleggende skatte- og regnskapsrettslige regler og at de følgelig som oftest ikke er brukbare for fastsetting av skattepliktig inntekt på norsk kontinentalsokkel. Etter vårt syn er det svært uheldig at NOU'en, uten motforestillinger, trekker frem bruk av slike regnskap som grunn for å fjerne

årsregnskapsplikten. Spesielt for større virksomheter er det en håpløs oppgave å omforme slike prosjektrekskap til å bli i samsvar med skatte- og regnskapsrettslige regler.

Selskapene har som nevnt i NOU'en mulighet å søke Sentralskattekontoret for utenlandssaker om unntak for plikten til å utarbeide årsregnskap. Det har kun kommet et fåtall søknader, og det er hittil ikke innvilget unntak for noen av de virksomheter som har søkt. Dette skyldes at søkerne har vært større virksomheter eller virksomheter en av andre grunner ikke har villet innvilge unntak for.

Det relativt beskjedne omfanget av søknader om unntak viser at behovet, fra virksomhetenes side, for å endre dagens regler om årsregnskapsplikt ikke kan være særlig påtrengende. For de som har søkt om unntak, og som følgelig må antas å ønske en endring av gjeldende regler om årsregnskapsplikt, er det foretatt en konkret vurdering som har endt med at unntak ikke er innvilget.

På bakgrunn av ovenstående, er det Sentralskattekontoret for utenlandssakers ønske og anbefaling, at årsregnskapsplikten for utenlandsk virksomhet på norsk kontinentalsokkel beholdes slik den er i dag. Skulle det likevel bli vedtatt at årsregnskapsplikten skal falle bort, vil dette innebære at selskapene i stedet får plikt til å føre et regnskap i henhold til skattelovens regler med tidfesting etter hovedregelen i skatteloven § 14-2. Vi kan ikke se at et slikt regnskap vil innebære vesentlige besparelser for selskapene i forhold til vanlig årsregnskapsplikt.

Utvalget legger opp til at det innføres en hjemmel i ligningsloven til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan pålegge en revisjonsplikt knyttet til oppgaveplikten til skattemyndighetene. Etter Sentralskattekontoret for utenlandssaker sitt syn må en slik revisjonsplikt følge av terskelverdier i henhold til lovgivning, og ikke etter et pålegg. Det vil i praksis være vanskelig å få gitt et slikt pålegg innen den tid som skal til for at revisjonen skal la seg gjennomføre for det aktuelle inntektsåret. I tillegg antas en individuell saksbehandling av eventuelle pålegg om revisjonsplikt å bli ressurskrevende for alle parter.

Skattedirektoratet slutter seg til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i at full regnskapsplikt ikke bør begrenses ytterligere for foretak på kontinentalsokkelen.

Generelt om regnskapsplikt for utenlandske foretak hjemmehørende i Norge.

Skattedirektoratet har mottatt følgende innspill fra Sentralskattekontoret for storbedrifter:

Ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) lignede utenlandske selskaper som anses hjemmehørende i Norge i henhold til sktl. § 2-2, første ledd. Det har ved flere anledninger blitt reist spørsmål ved om disse selskapene har full regnskapsplikt i Norge uavhengig av om de driver virksomhet eller ikke i Norge.

SfS sin oppfatning har vært at selskapene er fullt regnskapspliktige i henhold til rskl. § 1-2, første ledd og bygget det på en kommentar til sktl. § 2-2 og den forutsetning at uttrykket "hjemmehørende i riket" forstås på samme måte i skatteloven og regnskapsloven. Selskapene derimot har vist til NOU 1995:30 s. 118 og 119 og hevdet at regnskapsloven kun får anvendelse for foretak som er etablert i riket i henhold til norsk selskapsrett og ikke skatterett. Selskapene er derfor av den oppfatning at begrepet "hjemmehørende i riket" bygger på selskapsretten, og dermed hvor selskapets hovedkontor er etablert. Sentralskattekontoret har lagt til grunn at begrepet "hjemmehørende i riket" bygger på skatteretten, og har betydningen "ledelse på styrenivå".

I selvangivelsene til selskapene som ikke driver virksomhet i Norge er det da lagt til grunn at disse ikke er underlagt full regnskapsplikt og at sktl. § 14-5, femte ledd om periodisering og

vurdering av langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta ikke kommer til anvendelse. Det er heller ikke utarbeidet noter til regnskapene. Årsregnskapets noter blir i stor grad benyttet ved kontroll av de innsendte selvangivelsene.

En selvangivelse basert på opplysninger gitt i henhold til full regnskapsplikt etter norsk regnskapslov, vil kunne gi et bedre beslutningsgrunnlag, vedrørende skattepliktens omfang. På bakgrunn av dette bør det vurderes å lovregulere full regnskapsplikt for utenlandske selskaper som skattemessig anses hjemmehørende i Norge.

Skattedirektoratet ber om at Sentralskattekontoret for storbedrifters forslag vurderes. Eventuelt bør forarbeidene til loven gi klart uttrykk for at "hjemmehørende i Norge" også inkluderer foretak som anses skattemessig hjemmehørende i Norge.

Indre selskap

Utvalgets flertall foreslår å oppheve full regnskapsplikt for indre selskap. Innstillingen påpeker at de indre selskapene vil ha bokføringsplikt, og at dette bør dekke kontrollinstansenes behov. Skattedirektoratet er ikke enig i at kun bokføringsplikt er tilstrekkelig. Vår erfaring er at det er en svært uensartet praksis i regnskapsføringen hos hovedmannen, og at postene som vedrører det indre selskap kan være lite tilgjengelige. Kontroll- og ligningstekniske hensyn tilsier derfor at indre selskap bør ha lovfestet regnskapsplikt, på lik linje med andre deltakerlignede selskap. Erfaring tilsier et ekstra behov for informasjon vedrørende indre selskap da opprettelsen av slike selskaper ofte har klare skattemotiver. Et fritak fra full regnskapsplikt vil også påvirke revisjonsplikten, noe vi finner uheldig.

7. Alminnelige bestemmelser i regnskapsloven

Utredningen avsnitt 5.2 og 5.3.

Regnskapsåret

I forslag til § 1-7 første ledd nytt annet punktum åpnes det for at avvikende regnskapsår kan benyttes dersom det på grunn av sesongmessig virksomhet øker årsregnskapets informasjonsverdi. Endringen medfører at det er virksomhetene selv som avgjør hvilket regnskapsår som skal benyttes.

Forslaget innebærer en oppmykning i forhold til gjeldende rett. Etter gjeldende rett må det søkes om adgang til å benytte avvikende regnskapsår, jf. regnskapsloven § 1-7 annet ledd. Skattedirektoratet er delegert myndighet til å behandle søknadene. Under pkt. 5.2.5 (utvalgets vurderinger og forslag) synes utvalget å ha lagt til grunn at alle søknader har blitt avslått. Dette medfører ikke riktighet. Skattedirektoratet og tidligere Kredittilsynet har innvilget flere søknader. I vår behandling av søknadene har vi med bakgrunn i forarbeidene til regnskapsloven lagt til grunn at dersom virksomheten er *sterkt sesongbetont*, kan et annet avslutningstidspunkt enn årsslutt gi mer informative årsregnskaper. I enkelte selskaper vil resultater fra periode med særlig *høyt aktivitetsnivå* være av *uforholdsmessig betydning* for selskapets samlede resultat. Dersom en slik sesong aktivitet pågår for fullt ved kalenderårets slutt, vil de skjønnsmessige vurderingene ofte bli kompliserte og resultatregnskapet lite representativt.

Skattedirektoratet har i sin vurdering lagt vekt på at den vesentligste delen av aktiviteten finner sted innenfor en periode på inntil 6 måneder. Eksempel på dette er vinteraktiviteter som drift av skitrekk.

Vi har forståelse for at enkelte foretak p.g.a. sesongsvingninger og lignende, vil ønske et annet regnskapsår som kan gi et mer informativt årsregnskap. Utfra kontrollmessige hensyn stiller Skattedirektoratet seg likevel negativ til en ytterligere adgang til avvikende regnskapsår.

Det skattemessige inntektsåret følger regnskapsåret, en endring av regnskapsåret vil derfor også påvirke perioden for det skattemessige inntektsår, og har derfor stor betydning for skatteetaten.

Det legges ned et betydelig arbeid innen skatteetaten for effektivt å utnytte elektroniske tredjemannsopplysninger ved ligningen. For å effektivt kunne innhente slike opplysninger elektronisk, er det utvilsomt en fordel at regnskapspliktige skatteyttere har en felles dato for regnskapsavslutning. Dette muliggjør at dataene kan innhentes elektronisk fra avgiverne (VPS, banker m.v.) på en felles dato. Et økt antall skatteyttere med avvikende regnskapsår, vil derfor redusere kontrollverdien av slike opplysninger vesentlig.

For skattytere med avvikende regnskapsår og dermed skattemessig inntektsår, vil likevel fristen for innlevering av selvangivelse først være ved den ordinære frist for selvangivelse innlevering. Dette kan medføre en vesentlig utsettelse av endelig skatteoppgjør for disse selskapene. For skatteetaten kan dette være uheldig for kontrollarbeid og ved innføring av eventuell restskatt.

Innberetning av arbeidsgiveravgift følger kalenderåret. Avvikende regnskapsår medfører derfor et betydelig merarbeid for selskapene med å avstemme avgiftsgrunnlaget mellom regnskapsår og kalenderår, og for skatteetaten ved kontroll av avstemningene. De samme utfordringer har man for de som leverer årsoppgave for merverdiavgift, eller som har et avvikende regnskapsår som ikke avsluttes i en måned som også avslutter en merverdiavgiftstermin.

Etter Skattedirektoratets vurdering bør avvikende regnskapsår kun tillates ved forskrift, hvor det klart fremgår hvilke kriterier som skal legges til grunn, jf. ovenfor, eventuelt ved enkeltvedtak. Dersom selskapene selv, uten nærmere regler, skal avgjøre om de har sesongpreget aktivitet, frykter Skattedirektoratet en uensartet praksis og utvanning av lovens intensjon.

Bruk av funksjonell valuta i årsregnskapet

Skattedirektoratet er i utgangspunktet skeptisk til bruk av funksjonell valuta i årsregnskapet.

For beskatningen av regnskapspliktige har årsregnskapet i utgangspunktet kun betydning for tidfestingen av inntekter og fradrag, med mindre annet er bestemt i skatteloven, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd. Hvorvidt en inntekt er skattepliktig eller en utgift fradragsberettiget må avgjøres etter skatteloven. Det kan f. eks. forekomme at regnskapsmessige inntekter/kostnader ikke er skattepliktige inntekter/fradragsberettigete kostnader og omvendt. Regnskapet vil imidlertid i praksis som hovedregel legges til grunn ved beskatningen.

Skattelovgivningen forutsetter at norsk skatt skal fastsettes i norske kroner. Skattelovgivningen påbyr ikke en direkte omregningsplikt fra utenlandsk valuta til norske kroner. Skattebestemmelsene forutsetter likevel når de taler om "inntekt", "utgift" og "beløp", at det dreier seg om summer i norske kroner. Selvangivelsesprinsippet i ligningsloven § 4-3 forutsetter at skattyter må foreta en direkte omregning til norske kroner. Det er således ikke nødvendig å foreta noen endring i ligningsloven eller skatteloven for å fortsatt pålegge skattyter en slik plikt. Det er likevel en fordel om dette fremgår uttrykkelig, i alle fall av forarbeidene.

Skattedirektoratet understreker at norske kroner er nødvendig både av hensyn til ligningssystemene og til et effektivt kontrollarbeid.

NOU 2002:20 Ny bokføringslov foreslår at funksjonell valuta kan benyttes i den løpende bokføringen. Forskriftsforslaget § 3-2 omhandler nærmere regler ved bokføring i utenlands valuta. Her forutsettes det at beløp som inngår i pliktig regnskapsrapportering knyttet til lønn og merverdiavgift skal låses i norske kroner til transaksjonsdagen kurs. Det er videre krav om at omregning til norske kroner skal skje minst en gang i året ved bruk av offisielle gjennomsnittskurser. Utvalget legger til grunn at denne omregningen vil bære bindende for den skattemessige behandlingen. Utvalget påpeker for øvrig at skattemessige avskrivninger (saldoskjemaet) skal beregnes etter historisk kurs på det tidspunktet driftsmiddelet er anskaffet og at det i skattelovgivningen bl.a. er gitt egne regler for vurdering av langsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta. Utvalget påpeker at når den skattemessige behandlingen avviker fra den regnskapsmessige behandlingen, må den bokføringspliktige etablere hjelpesystemer som kan dokumentere korrekt skattemessig behandling.

Skattedirektoratet har hatt NOU 2002:20 på høring. Skattedirektoratet hadde ingen innvendinger mot utvalgets forslag til regler i forbindelse med bokføring i utenlandsk valuta, utover en kommentar knyttet til bruk av transaksjonsdagens kurs knyttet til lønn og merverdiavgift. Dersom funksjonell valuta (utenlandsk) tillates benyttet i årsregnskapet, vil det ikke lenger være sammenheng mellom bokføringsreglene, regnskapsreglene og skattereglene.

Skattedirektoratet er etter dette av den oppfatning at det fortsatt bør være et krav om at årsregnskapet skal føres i norske kroner. Den regnskapspliktige må uansett foreta en omregning til norske kroner i forbindelse med selvangivelsen (næringsoppgaven).

Det er utvilsomt en fordel at denne omregningen skjer til en gjennomsnittskurs, slik at postene i resultatregnskapet totalt sett ikke avviker vesentlig fra transaksjonsdagens kurs. Årsregnskapet med noter benyttes ofte i kontrollsammenheng, og vi anser det som meget hensiktsmessig at årsregnskapets noter er konsistent med de tallene som rapporteres i næringsoppgaven.

Etter vår oppfatning er det heller ikke gitt at det er en fordel for enhver regnskapsbruker at årsregnskapet gjøres offentlig tilgjengelig i enhver funksjonell valuta. For enkelte profesjonelle brukere av årsregnskapet kan dette være hensiktsmessig, i alle fall dersom den funksjonelle valutaen er i en kjent valuta, som euro, dollar, pund mv. Andre regnskapsbrukere vil antagelig foretrekke årsregnskapet i norske kroner. Det vises i den forbindelse også til Ot prp. Nr 42 (1997-98) hvor departementet anfører at bestemmelsen om at årsregnskapet skal føres i norske kroner ikke er til hinder for at årsregnskapet også offentliggjøres i annen valuta. Så lenge bokføringsreglene tillater føring i funksjonell valuta, kan vi ikke se at det er store problem forbundet med et krav om at årsregnskapet skal føres i norske kroner.

For å ta hensyn til IFRS regler, kan det ev. settes krav om at bokføringen skal skje i den funksjonelle valutaen og at årsregnskapet skal settes opp i denne valutaen i tillegg til norske kroner

Språk i årsberetningen

Skattedirektoratet har ingen innvendinger mot at det åpnes for at det kan dispenseres fra kravet til norsk språk i årsberetningen, dersom den samme linje som for dispensasjonsadgangen for årsregnskapet, følges.

8. Differensiering av regnskapsplikt (grenseverdier for små foretak mv.)

Utreddningen kapittel 6.

I forbindelse med utvalgets høring, gikk Skattedirektoratet inn for at grenseverdiene for små foretak ble hevet. Vi begrunnet dette med at unntakene i vurderingsreglene for små foretak samstemmer mer med de skattemessige vurderingsreglene. Vi opplever at behandlingen av midlertidige forskjeller mellom skatt og

regnskap, er et av de områder i regnskapsavleggelsen som mange foretak sliter med. For skatteetaten går det også med vesentlige ressurser til kontroll og avstemming. De justeringer av reglene for inntreden og uttreden fra unntaksordningen for små foretak, og bruken av begrepet årsverk som kriterium, finner vi også fornuftige. Vi har ingen mening om forslaget til endring i konsernregnskapsplikten for små foretak med datterselskap som har utstedet verdipapir som er notert på børs.

Utfra dette støtter vi den økning i terskelverdier som flertallet foreslår.

9. Regnskapsregler for små foretak (forenklinger)

Utredningen kapittel 7.

Veiledning: Merknader som særlig gjelder små foretak men som er fylt inn i andre punkter i skjemaet, bør gjentas her.

9.1 Generelt (herunder vurdering av kost/nytte)

Vi finner det riktig at det tas hensyn til kost/nytte ved utarbeiding av regnskapsreglene for små foretak. Den utviklingen som skjer mot mer teoretisk riktige regnskap, men som også krever vesentlig mer ressurser, er vanskelig å forsvare når det er færre brukere til regnskapet og disse i større grad har, eller kan skaffe seg informasjon om selskapet fra annet hold.

9.2 Forenklet oppstilling av resultatregnskap og balanse

Ingen kommentar.

9.3 Forenklede noteopplysninger

Generelt

Skattedirektoratet har gått inn for forenklinger for små foretak. Dette utfra kost/nytte. Vi mener likevel at de fleste av de forenklingene som foreslås i notekravene, ikke vil medføre vesentlige ressursinnsparinger for de små selskapene. I den grad notene er aktuelle for foretakene, vil fremskaffelsen av opplysningene i liten grad være ressurskrevende, samtidig som de kan gi verdifull informasjon ved vurdering av om foretakene har innlevert korrekte opplysninger ved ligningen. Vi støtter derfor ikke de forenklingene som er foreslått i innstillingen hva angår notene. Vi mener dagens unntak strekker seg langt nok. Spesielt vil vi kommentere følgende noter som er foreslått utelatt:

§7-39: Anleggsmidler

Riktig grensedragning for skattemessig aktiveringsplikt vedrørende FoU utgifter er et sentralt kontrollpunkt ved ligningsbehandlingen. Skattedirektoratet støtter derfor mindretallet i at noteplikten for FoU-aktiviteter ikke bør fjernes. Flertallets argumentasjon om at mange ikke har FoU-aktiviteter, synes vi ikke er viktig, da disse da heller ikke trenger å ta hensyn til notekravet. Flertallet viser til at den generelle opplysningsplikten i § 7-1 vil dekke behovet for opplysninger. Vår erfaring tilsier at de fleste selskap legger en meget høy vesentlighet til grunn før de tar hensyn til § 7-1. Spørsmålet må også ses i sammenheng med flertallets ønske om at små selskap fortsatt skal kunne kostnadsføre egne produktutvikling jf. punkt 9.5 under. Dette gjør vår kontroll ytterligere vanskelig.

Vi finner også opplysninger om anskaffelseskost, til- og avganger for varige driftsmidler, på lik linje som for immaterielle eiendeler, som relevante opplysninger vi har nytte av for å kontrollere at riktige tall er oppgitt i ligningspapirene. Vi støtter derfor ikke fjerningen av disse opplysningene.

§7-42: Antall aksjer, aksjeeiere mv.

Skattedirektoratet er ikke enig med utvalgets flertall i at små selskap bør slippe å opplyse om store aksjonærer og aksjeeiere til ledende personer. Vi kan ikke se at utarbeidelse av slike opplysninger i note har vesentlig betydning for ressursbruken for selskapene. De aktuelle opplysninger er, som utvalget sier, tilgjengelig i andre kilder, men årsregnskapet er den naturlige og enkleste informasjonskilde for mange brukere. Skattedirektoratet støtter derfor mindretallets forslag om opprettholdelse av kravet, med enkelte justeringer i kravet til det antall aksjonærer som skal oppgis.

§7-44: Ytelser til ledende personer

Skattedirektoratet støtter utvalgets mindretall i at notekravet beholdes som i dag. Flertallet viser til forenklingshensynet ved sin argumentasjon for fjerning av kravet. Vi kan ikke se at notekravet er ressurskrevende. Etter vårt syn vil et krav om slike opplysninger gi beslutninger om aktuelle ytelser notoritet. Dette vil kunne ha betydning i vurdering av skatteplikt. Likeledes antas slike opplysninger å være av verdi ved kredittvurderinger.

9.4 Forenklete krav til årsberetningen

Vi har de samme innsigelser som under noter over. Vi mener dagens regler kan oppfylles med rimelig ressursbruk, og at de foreslåtte forenklingene ikke vil medføre vesentlige innsparinger. Årsberetningen kan være en viktig kilde til opplysninger ved ligningen.

9.5 Unntak fra grunnleggende regnskapsprinsipper og adgang til å velge regnskapsmessig vurderingsprinsipp

Vi støtter i hovedsak utvalgets flertall i deres forslag til unntaksregler. Se under kost/nytte over. Vi ønsker likevel å få kommentere følgende forhold:

§ 5-6 Forskning og utvikling

Hovedregelen som følger av de grunnleggende regnskapsprinsipper, er at utviklingsutgifter skal balanseføres. Utvalget foreslår at små selskap skal kunne kostnadsføre utgifter til egen produktutvikling i stedet for balanseføring. Dette begrunnes kun utfra forenklingshensyn. Skattedirektoratet stiller seg tvilende til om dette unntaket reelt vil være en forenkling for de små. I de fleste tilfeller vil man skattemessig måtte aktivere kostnadene jf skatteloven §14-4 sjette ledd, og en midlertidig forskjell oppstår. Vår erfaring er som nevnt at behandlingen av slike forskjeller skaper problem for mange små selskap. For skatteetaten som bruker av regnskapet er det av interesse å få kunnskap om hvorvidt selskapet har FoU aktiviteter, og om riktig avgrensning av aktiveringsplikt er gjort skattemessig. Uten balanseføring vil dette ikke komme frem uten eventuell nærmere kontroll ned på bilagsnivå. Man vil ikke få noe varsel som tilsier at problemstillingen eksisterer ved utvelgelsen av kontrollobjekt. Dette problemet er forsterket gjennom flertallets ønske om å oppheve noteopplysningsplikten for FoU (§ 7-39).

I lovteksten og omtalen i NOU'en brukes ordet *produktutvikling* i stedet for som i tidligere lovtekst; *utvikling*. Vi finner det nyttig om det i odelstingsproposisjonen diskuteres om denne endringen er bevist eller tilfeldig. En mulig grunn kan være at med egen produktutvikling menes kun utvikling av produkter for ekstern salg/benyttelse, og ikke egnen utvikling av eiendeler som skal brukes i egen drift. Dette synes i såfall å harmonere med det syn at FoU begrepet i dag ikke skal benyttes på utvikling av eiendeler som skal benyttes i egen bedrift. Vi tror ikke dette synet er allment kjent, eller om det er dette utvalget mener. Vi mener derfor en omtale er ønskelig.

§ 5-16 Fusjon og fisjon av små selskap

Vi støtter utvalgets forslag om at små selskap kan regnskapsføre alle fisjoner til kontinuitet. Det vises til vårt tidligere høringssvar til utvalget.

9.6 Andre merknader til forslag om regnskapsregler for små foretak

Skattedirektoratet har ingen kommentar.

10. Regnskapsregler for regnskapspliktige uten økonomisk formål

Utredningen kapittel 8.

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om å tillate avvik fra regnskapslovens ordinære oppstillingsplan og enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper for denne gruppen. Dette forutsatt at det er iht. god regnskapsskikk. Vi er enig i at dette kan gi mer informative regnskap i enkelte tilfeller. Dette vil kreve at arbeidet med å utarbeide en god regnskapsskikk for regnskapspliktige uten økonomisk formål prioriteres.

11. Formålsbestemmelse og angivelse av årsregnskapets brukergrupper

Utredningen kapittel 9, særlig avsnitt 9.3.1. og 9.3.3.

§ 3-1 Formålet med årsregnskapet og årsberetningen

Skattedirektoratet bemerker at bestemmelsens første setning benytter begrepet "risiki". Ordet risiki er så vidt vi kjenner til ikke godkjent form på bokmål. Det riktige er å bruke "risikoer". Utover dette, har Skattedirektoratet ingen kommentarer til forslaget.

12. Grunnleggende regnskapsprinsipper

Utredningen kapittel 9, særlig avsnitt 9.3.1 og 9.3.3.

Generelt

Skattedirektoratet støtter at grunnleggende regnskapsprinsipper fortsatt blir lovfestet i regnskapsloven § 4-1. Både transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet er som hovedregel også styrende for tidfestingen av både skattepliktig inntekt og merverdiavgift.

Opptjeningsprinsippet

Skatte- og avgiftsretten er basert på en transaksjonsbasert opptjening. For vår bruk, er det derfor ønskelig at årsregnskapet følger den samme linje. I utgangspunktet er vi derfor enig med mindretallet i utvalget om at bruk av markedsverdier på nye poster bør unngås. Vi er likevel innforstått med at man utfra internasjonal påvirkning, bør tillate noe verdibasert opptjening også i selskapsregnskapet, for ikke å få for store forskjeller mellom prinsippanvendelse i selskaps- og konsernregnskap. Vi tar derfor flertallets forslag om økt bruk av markedsverdier til etterretning. Vi mener utvalgets uttalelse om at

opptjeningsprinsippet også i fremtiden skal tolkes restriktivt, er meget viktig. Verdibasert opptjening bør kun være tillatt etter opptjeningsprinsippet dersom vurderingen bygger på observerbare markedspriser i velfungerende marked. Vi er enig med utvalget at opptjeningsprinsippet ikke skal kunne overstyres av god regnskapsskikk.

Sammenstillingsprinsippet

Skattedirektoratet ønsker prinsipielt at norske regnskaper fortsatt skal ha resultatorientert syn. Vi ser de konflikter som oppstår i forhold til IFRS/IAS sitt balanseorienterte syn. Utfra nødvendig tilpasning, finner vi derfor å måtte støtte flertallet sitt forslag, om at sammenstillingsprinsippet kan fravikes når det er iht god regnskapsskikk. For skattemessige effekter se punkt 30.

§ 4-6 Rettvisende bilde og god regnskapsskikk

Skattedirektoratet bemerker at bestemmelsens overskrift og innhold benytter begrepet "rettvisende bilde". Vi kjenner ikke til at ordet "rettvisende" finnes på bokmål, mens ordet rettvis på nynorsk benyttes bl.a. om "rettferdig". I vedlegg 2, hvor europaparlaments- og rådsforordning nr. 1606/2002 er oversatt til norsk, synes "true and fair view" å være oversatt med "sann og rettferdig framstilling". Vi foreslår at bestemmelsens endres slik

*§ 4-6 God regnskapsskikk mv.
Årsregnskapet skal gi et riktig bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat under hensyn til god regnskapsskikk*

Utover dette støtter vi flertallet i utvalgets forslag.

13. Generelle vurderingsregler

Utredningen avsnitt 10.1.

Skattedirektoratet finner å kunne støtte utvalgets vurderinger i avsnitt 10.1 rundt generelle vurderingsregler. Det foreslås her få endringer. Spesielt vil vi bemerke at en endring, slik at finansieringsutgifter vedrørende tilvirkning av anleggsmidler som hovedregel skal kostnadsføres løpende, vil bringe bokføringen nærmere skattereglene, og dermed redusere behovet for midlertidige forskjeller. Dette finner vi positivt.

Vi støtter også spesielt endringen i § 5-5 om tilordning av anskaffelseskost vedrørende ombyttbare finansielle eiendeler. Tillatelsen til å benytte FIFO prinsippet, vil minske forskjellene mot den skattemessige løsningen. Vi tro dette vil lette oversikten for regnskapsavleggerne og kontrollmyndighetene. Vårt ønske hadde vært at FIFO ble eneste lovlige tilordning, slik at vi fikk en enhetlig bruk, men ser at dette legger begrensninger som ikke harmonerer med IAS.

14. Vurdering av finansielle instrumenter og varederivater

Utredningen avsnitt 10.2 og vedlegg 1.

Det vises i denne anledning til pkt. 30, Skattemessige forhold, hvor det påpekes de forskjeller som ligger i begrepet finansielle instrumenter i skatteloven og i forslaget til ny regnskapslov og de behov for avklaringer som dette må føre til.

I den tidligere § 5-8 var et av kriteriene for vurdering til virkelig verdi at det finansielle instrumentet var karakterisert ved god eierspredning og god likviditet. Vi kan ikke se at dette kriteriet eksplisitt kommer til uttrykk i lovforslaget, men forutsetter at dette dekkes av kravet om at virkelig verdi kan måles pålitelig.

15. Vurdering til virkelig verdi av ikke-finansielle eiendeler

Utredningen avsnitt 10.3.

Skattedirektoratet er som beskrevet under opptjeningsprinsippet i punkt 12 over, ikke tilhenger av økt bruk av markedsverdi. Vi ser likevel at den internasjonale utviklingen tvinger dette frem på noen områder som biologiske eiendeler og investeringseiendommer. Skattedirektoratet mener at verdimåling av slike eiendeler ofte er beheftet med stor usikkerhet. Vi støtter derfor utvalget i at den urealiserte verdi økning ikke bør øke utbyttegrunnlaget. Se punkt 29 for selskapsmessige konsekvenser.

16. Vurdering av investering i tilknyttet selskap og datterselskap

Utredningen avsnitt 10.4.

Skattedirektoratet har ikke noen sterk formening. Utfra en kost nytte betraktning, støtter vi utvalgets vurderinger om valgfrihet mellom kost- og egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet. Vi er også enig i at reglene om avsetning til fond for vurderingsforskjeller overføres til aksjeloven og allmennaksjeloven. Dette utfra at fondet, kun for disse selskapstypene, har en hensikt for å regulere utbyttegrunnlaget.

17. Vurdering av deltakelse i felles kontrollert virksomhet

Utredningen avsnitt 10.5.

Som for punkt 16.

18. Andre vurderingsregler

Utredningen avsnitt 10.6.

Forskning og utvikling

Vi støtter utvalgets forslag i § 5-6 om at utgifter til egen forskning skal kostnadsføres. Dette harmoniserer regnskapsloven mer mot skattereglene. Da det synes å være noe usikkerhet om hvor grensen mellom forskning og utvikling går, og om denne grensen er lik regnskapsmessig og skattemessig, oppfordrer vi om at det gjøres enkelte vurderinger rundt dette i odelstingsproposisjonen. Divergerende forståelse av hva som menes med "sannsynlig" når man vurderer om forskningen vil kunne nyttiggjøres i et konkret utviklingsprosjekt, synes å foreligge. Dersom skatte- og regnskapsreglene kunne harmoniseres her, hadde dette vært ønskelig.

19. Klassifisering av eiendeler og gjeld

Utredningen avsnitt 10.7.

Skattedirektoratet har ingen merknader.

20. Konsernregnskap

Utredningen kapittel 11.

Beskatningen bygger på selskapsregnskapet. Skattedirektoratet har derfor ingen kommentarer til konsernregnskapet, utover at vi støtter opphevelsen av kontinuitetsunntak ved likeverdige interesser. Et

mer entydig regelsett uten valg/vurderinger, gjør skatteetatens arbeid ved vurdering av om riktig regnskapsmetode er valgt ved oppkjøp, fusjoner og fisjoner lettere, og dermed vurderingen om skattelovens krav for skattefrihet er oppfylt.

21. Fusjon og fisjon

Utredningen kapittel 12 og 13.

Skattedirektoratet har ingen kommentar.

22. Oppstillingsplaner

Utredningen kapittel 14.

Funksjonsinndelt resultatregnskap

Utvalget hevder på side 235 at skattemyndighetene ikke har uttalt seg om funksjonsinndeling av resultatregnskapet. Dette er ikke korrekt. Skattedirektoratet har i sitt høringsvar av 29. oktober 2002 til utvalget, stilt seg negativ til å innføre tillatelse til å føre resultatregnskapet etter en funksjonsinndelt oppstilling. Utfra våre kontrollbehov, vil vi fortsatt måtte kreve at næringsoppgaven settes opp etter en artsinndeling. Dette sammen med notekravet i § 7-11a, vil kreve at regnskapsavleggerne sine regnskapssystem kan tilfredsstille begge oppstillingsplaner. Dette kan kreve ressurser for regnskapsavleggeren.

Notekrav om artsdeling av driftskostnadene som er foreslått, dersom funksjonsinndeling er valgt i resultatregnskapet, sammen med vår tilgang til å kreve artsinndeling i næringsoppgaven, gjør at skattedirektoratet nå kan akseptere utvalgets forslag om å tillate funksjonsinndeling i resultatregnskapet. Dette er dog under forutsetning av at Statisk Sentralbyrå får tilfredsstilt sine behov for opplysninger, noe vi antar kan bli løst gjennom AltInn-prosjektet.

Utbytte

På grunn av at gjeldsposten avsatt utbytte ikke tilfredsstiller IAS sine krav til balanseføring, åpnes det for at man skal kunne velge å opplyse om avsatt utbytte på en egen linje under egenkapital, som noteopplysning eller, som i dag, kortsiktig gjeld. Dette siste som en norsk særordning. I utgangspunktet foretrekker Skattedirektoratet at utbytte fortsatt avsettes i balansen som gjeld som i dag. Da vi ser at vi er forpliktet til å gjøre tilpasninger, finner vi det viktigere at vi får en enhetlig behandlingsmåte, enn hvilken metode som velges. Vi finner det derfor uheldig at det kan gjøres valg her. Det vil medføre merarbeid å måtte korrigere forholdstall utfra hvilke metode for avsetning av utbytte som er valgt. For skatteetaten vil det medføre utfordringer vedrørende utarbeidelse av gode ligningsskjema. Man må ta hensyn til at utbytte kan være ført ulikt, eller ikke ført i det hele tatt. Dette kan medføre mer kompliserte ligningsskjema. Det kan også medføre usikkerhet om hva som menes med egenkapital, skal eventuelt utbytte hensyntas? Dette må også avklares i forhold til enkelte skatteregler, for eksempel korreksjonsinntekt. Vi oppfordrer derfor Finansdepartementet til å se på muligheten til å begrense valgmulighetene på dette punktet så langt det er mulig.

23. Noteopplysninger

Utredningen kapittel 15.

Generelt

Noteopplysninger kan ved ligningsarbeidet være en nyttig kilde til opplysninger. Skattedirektoratet synes dagens gjeldene notekrav er rimelige. Vårt ønske er derfor at det ikke gjøres opphevelser eller rettinger utover det som følger av andre endringer i loven. Vi vil spesielt få kommentere:

§7-9 Langsiktige tilvirkningskontrakter

Dette notekravet foreslås fjernet. Dette begrunnes i at det fremkommer krav til langsiktige

tilvirkningskontrakter i god regnskapsskikk, samt at det ikke er noe krav etter IAS/IFRS. Informasjon om langsiktige tilvirkningskontrakter er nyttig i vår kontrollarbeid. Vår erfaring fra mange regnskap for selskap som ikke er store, er at lovens minimumskrav er lagt til grunn, uten hensyn til god regnskapsskikk. Vi ønsker derfor ikke opphevelse av dette notekravet. Selv om vi eventuelt tydeligere enn i IAS/IFRS krever opplysningene, synes kravet ikke i strid med IAS/IFRS.

§7-33 Betingede utfall

Utvalget foreslår at notekravet til opplysninger om betingede utfall fjernes. Dette utfra argumentet om at opplysningsplikten følger av god regnskapsskikk generelt, at det eksplisitt ikke kreves i IAS/IFRS og at det ikke er aktuelt for mange. Vi er enig at kravet følger av god regnskapsskikk, men frykter at regnskapsavleggerne lettere vil overse dette, dersom kravet ikke er spesifikt nevnt. Dette er ofte forhold man ikke ønsker å opplyse om. Samtidig finner vi ikke kravet ressurskrevende jf. utvalgets argumentasjon om at det gjelder få.

24. Årsberetning

Utredningen kapittel 16.

24.1 Opplysninger om finansielle forhold

Se særlig utredningen avsnitt 16.7.

For skatteetaten er årsberetningen en viktig kilde til informasjon ved kontrollarbeidet. Skattedirektoratet er i utgangspunktet enig med utvalgets flertall i at det er *overordnet* informasjon av betydning for forståelsen av selskapets drift og utvikling, som bør fremgå av årsberetningen. Vi frykter likevel at dersom det i § 3-3 brukes formuleringen; "I den grad nødvendig for.....", kan dette medføre at mange regnskapsavleggere legger listen meget høyt for hva som anses som nødvendig informasjon. Eksterne brukere av årsberetningen vil derfor kunne få sin nytteverdi vesentlig redusert. Vi foreslår at paragrafen beholdes uendret fra tidligere lov.

Vi bemerker at § 3-3 første setning benytter begrepet "risiki". Ordet risiki er ikke så langt vi kjenner godkjent form på bokmål. Det riktige er å bruke risikoer.

24.2 Opplysninger om ikke-finansielle forhold

Veiledning: *Det er nødvendig med særskilt håndtering i høringen av utvalgets forslag når det gjelder opplysninger om ikke-finansielle forhold. Utvalget foreslår at krav om å redegjøre for ikke-finansielle forhold i årsberetningen skal begrenses til opplysninger som er nødvendige for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, finansielle stilling, resultat og risiki. Opplysninger om ikke-finansielle forhold som går ut over dette, daller her "samfunnsinformasjon". Utvalget foreslår ut fra dette at gjeldende krav om å gi opplysninger om arbeidsmiljøet og det ytre miljø i årsberetningen begrenses til det som er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges utvikling, resultat og finansielle stilling. Utvalget foreslår å oppheve det gjeldende kravet om å gi opplysninger i årsberetningen om likestilling mellom kjønnene. Utvalget går videre inn for at et foreslått krav om å gi opplysninger i årsberetningen om etnisk diskriminering ikke blir fulgt opp. Et mindretall i utvalget går mot disse forslagene. Utvalget har med dette ikke tatt stilling til om slike opplysningskrav bør videreføres eller innføres, men kun til at opplysningene ikke bør gis i årsberetningen. Vurderinger av innholdet og omfanget av slike opplysningskrav er dermed ikke gjenstand for høringen her.*

Det bes på denne bakgrunn om høringsinstansenes syn på om samfunnsinformasjon bør kreves i eller utenfor årsberetningen. Dersom samfunnsinformasjon skal kreves utenfor årsberetningen: Bør det fastsettes krav om en egen samfunnsrapport der slike opplysningsplikter samles eller bør det fastsettes krav om separate rapporter om redegjørelse for hhv. det ytre miljø, arbeidsmiljøet, likestilling mellom kjønnene og ev. andre krav om å gi samfunnsinformasjon som måtte bli fastsatt? Bør krav om samfunnsrapport(er) fastsettes i regnskapsloven eller særlovgivningen? Bør samfunnsrapporter

underlegges tilsvarende krav som gjelder for årsberetningen når det gjelder undertegning av styremedlemmer, selskapsrettslig behandling, offentlighet og innsendingsplikt til Regnskapsregisteret.

Skattedirektoratet har ikke noe kommentar til behandlingen av ikke økonomisk informasjon.

25. Opplysninger om lønn og annen godtgjørelse til ledende personer

Utredningen kapittel 17.

Veiledning: *Det vises til omtalen i høringsbrevet av Justisdepartementets høring av selskapsrettslig regulering når det gjelder fastsettelse av lederlønn i allmennaksjeselskaper og aksjeselskaper.*

§7-31 Ytelser til ledende personer m.v.

Skattedirektoratet stiller seg positiv til forslaget om at det skal avgis en negativ bekreftelse på at godtgjørelse ikke er gitt eller slik avtale foreligger, vedrørende ytelser til ledende personer m.v.

Generelt støtter Skattedirektoratet også utvalgets flertall i deres forslag til mindre utvidelser i kravet om å opplyse om lønnspolicy for børsnoterte selskap. Det er mer mangler ved etterlevelsen av dagens regler som kan være et problem, enn manglende regler.

26. Offentlighet og innsendelse av regnskapsdokumenter

Utredningen kapittel 18.

Utvalget foreslår å utvide innsendingsplikten til Regnskapsregisteret til å gjelde alle regnskapspliktige. Samtidig foreslås det å oppheve regelen om at den regnskapspliktige må holde regnskapet tilgjengelig for innsyn på eget forretningssted. Skattedirektoratet støtter forslaget. Vi vil likevel få henvise til at utvalget har foreslått at indre selskap ikke skal ha regnskapsplikt, og dermed ikke ha innsendelsesplikt. Skattedirektoratet er ikke enig i dette, og mener at indre selskap skal ha både regnskapsplikt og innsendelsesplikt. Erfaringen med denne type selskaper tilsier at vi ønsker at slike selskap ikke bør gis mindre plikter vedrørende innsyn enn andre foretak. De bør derfor registreres i Regnskapsregisteret og ha innsendelsesplikt.

27. Utvikling av god regnskapsskikk, fastsetting av regnskapsstandarter i Norge og organisering av standardsettende organ

Utredningen avsnitt 2.8 og kapittel 19.

Slik vi leser NOU'en synes vårt tidligere høringssvar til utvalget, å være oppfattet som et ønske om at det dannes et nytt offentlig standardsettingsorgan. Dette var ikke vår hensikt. NRS kan fortsatt fungere godt som standardsettende organ. Vårt syn er likevel at når det overlates til et privat organ å fastsette så stor del av regnskapsutviklingen i Norge (i praksis med lovs myndighet), er det meget viktig at alle interessentene rundt regnskapet har reell innflytelse over utarbeidelsen av standardene. Det er vår oppfatning at de offentlige kontrollinstanser frem til i dag i liten grad har hatt innflytelse/ blitt hensyntatt som bruker. Analytikere og kredittinstitusjonene synes å være de eksterne brukergrupper som er mest hensyntatt. Her mener vi de offentlige instanser behov vedrørende regnskapene også må vektlegges. Om dette skal skje ved representasjon eller høringsrett i en tidligere fase av arbeidet, kan vurderes. Ved vanlig høring i etterkant, vil det erfaringsmessig være vanskeligere å komme med innsigelser som hensyntas. Kun

informasjon til Finansdepartementet om de planer som foreligger, synes for oss ikke tilstrekkelig. Vi viser her til at flere høringsinstanser synes å ønske en sterkere offentlig påvirkning på standardsettingen. Vi finner det derfor for eksempel naturlig at med den oppbygning av det faglige regnskapsmiljøet som er forventet i Kredittilsynet, vil det være naturlig at deres observatørplass, gjøres om til fullverdig medlem.

28. Overgangsregler og ikrafttredelse

Utredningen kapittel 20.

Skattedirektoratet har ingen innvending til utvalgets forslag.

29. Selskapsrettslige konsekvenser, herunder adgang til utdeling av urealiserte gevinster

Utredningen avsnitt 21.1 til 21.8 og 21.10.1.

Behov for selskapsrettslig nøytralisering av endringer i regnskapslovgivningen (pkt 21.6)

Skattedirektoratet har ingen innvendinger til faktafremstillingen til utvalget. Vi finner at de aktuelle forhold blir behandlet. Vi finner likevel det mest riktig å støtte mindretallsinnstillingen vedrørende nøytralisering av utbyttegrunnlaget. Vi er enig i at urealisert gevinst/tap på finansielle instrumenter utenfor handelsportefølge er beheftet med såpass stor usikkerhet at gevinsten ikke bør gi grunnlag for utbytteutdeling. En eventuell slik urealisert gevinst bør bindes i et bundet fond på lik linje som for investeringseiendommer og biologiske eiendeler.

Eliminering av interngevinster (pkt 21.7)

Vi gir vår tilslutning til utvalgets flertallsinnstilling om at det ikke er grunnlag for å eliminere interngevinster fra utbyttegrunnlaget.

Konflikter mellom aksjelovgivning og regnskapsmessige løsninger etter IAS/IFRS (pkt 21.8)

Skattedirektoratet har ingen kommentar

30. Skattemessige forhold

Utredningen avsnitt 21.9 og 21.10.2.

Generelt

Utvalget forutsetter at tilpasningen til IAS/IFRS ikke skal ha skattemessige virkninger, men påpeker behov for nærmere vurdering av dette. Utvalget reiser selv enkelte problemstillinger knyttet til forskjeller mellom regnskap og skatt.

Skattedirektoratet slutter seg til utvalgets oppfordring til departementet om en nærmere vurdering av eventuelle skattemessige konsekvenser. Vi har nedenfor enkelte betraktninger omkring problemstillingen forskjeller mellom regnskap og skatt.

Nevnte forskjeller skyldes dels at regnskaps- og skatteretten har forskjellige periodiseringsregler for objekter som klassifiseres likt, dels at objektene klassifiseres ulikt. Det siste kan gi opphav til både midlertidige og permanente forskjeller.

Forskjellene medfører betydelige administrative byrder både for skattytere og ligningsmyndigheter, og representerer en potensielt alvorlig feilkilde ved den ligningsmessige inntektsansettelse. Dette tilsier at man ved regelendringer avveier disse ulemper mot de formål regelforskjellene er ment å tjene – særlig behovet for mer objektive og lett etterprøvbare skatteregler, og for å forebygge at skattehensyn påvirker resultatmålingen i regnskapet.

Omfanget av forskjeller mellom regnskap og skatt antas å ville øke ved tilpasningen til IAS/IFRS. Skattedirektoratet vil derfor finne det naturlig at tilpasningen gir foranledning til en ny grundig gjennomgang av denne problemstillingen.

Avsnitt 5.2 Andre alminnelige bestemmelser - § 3-4 Valg av regnskapsvaluta for selskapsregnskapet.

Vi viser her til omtale under punkt 7.

Avsnitt 9.3.2.1 Opptjeningsprinsippet.

Utvalget finner ikke grunn til å endre opptjeningsprinsippet i regnskapsloven for å kunne legge "moderniseringslinjen" til grunn. Det er en kjent sak at utsatt inntekt ofte ikke oppfyller kravene til definisjon av gjeld iht. rammeverket til IASB. Utvalget har imidlertid pekt på at det pågår prosjekter både innenfor IASB og innen US-GAAP for å avklare forholdet mellom rammeverket og inntektsføring (Revenue recognition). Det er derfor mulig at regnskapsloven bør endres på et senere tidspunkt, for å ikke være til hinder for IFRS.

I dagens opptjeningsprinsipp skilles det mellom transaksjonsbasert og verdibasert opptjening. I følge opptjeningsprinsippet vil inntekt som en hovedregel være opptjent på transaksjonstidspunktet. Opptjening kan imidlertid foreligge før og etter transaksjonstidspunktet og omtales som henholdsvis fremskutt og utsatt inntektsføring. Når det gjelder fremskutt inntektsføring er det i forarbeidene vist til langsiktige tilvirkningskontrakter. Inntektsføring av slike kontrakter reguleres i NRS nr. 2 – Anleggskontrakter og omtales som løpende avregning metode. Skattemessig blir realisasjonstidspunktet lagt til grunn for tidfestingen gjennom sktl. § 14-5, tredje ledd - fullført kontrakt metode. Skattemessig vil fremskutt inntektsføring i prinsippet ikke forekomme i forhold til transaksjonstidspunktet.

I henhold til opptjeningsprinsippet skal inntekten ikke resultatføres før den er opptjent. Utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet vil derfor kunne oppstå. Skatteetaten har hatt flere saker knyttet til utsatt inntektsføring. Regnskapsmessig vil ofte utsatt inntektsføring måtte bygges på skjønn og estimater for å regnskapsføre den delen av inntekten som ikke er opptjent. Et klassisk eksempel er utsatt inntekt for service og garantiforpliktelser.

Skattemessig anses en fordel innvunnet når skattyteren har fått et endelig krav på denne. Hva som representerer innvinning, beror på tolkning av de enkelte skattereglene. Reglene om tidfesting er bestemmelser om når en inntektspost skal komme til beskatning. For regnskapspliktige vil årsregnskapet i stor grad regulere tidfestingen.

I en salgstransaksjon kan overdragelsen bestå av flere elementer. Dersom elementene i overdragelsen er separable, skal inntektsføringen skje separat for hvert element. Dersom elementene ikke er separable, skal inntektsføringen skje på transaksjonstidspunktet, dvs. når transaksjonen i hovedsak er gjennomført.

Dersom en salgstransaksjon anses å være gjennomført, og i tillegg består av ikke-separable elementer, skal utgiftene kostnadsføres som en avsetning samtidig med inntektsføringen av de ikke-separable elementene.

Skattemessig bør det legges til grunn som et prinsipp at inntektsføring ikke bør utsettes når det er usikkerhet knyttet til om en ytelse (element) skal leveres eller ikke. Et eksempel vil være utsatt inntekt for service og garantiforpliktelser. Et par andre eksempler kan være utsatt inntekt for mulige utbetalinger ved ulike bonusprogram og for opptjening av bonuspoeng fra flyselskapene. Enkelte ganger vil kundene benytte seg av sine fordeler, og andre ganger ikke. I tillegg bør inntektsføringen ikke kunne utsettes når det er usikkerhet knyttet til verdien av elementene som ikke er levert. Beregningen av slike verdier bygger på skjønn og estimater, og kan være vanskelige å etterprøve.

Av hensyn til å forhindre utilsiktede skattekreditter, og på bakgrunn av kontrollhensyn, kan det være fornuftig med en egen regel som regulerer skattemessig inntektsføring. I utgangspunktet bør regnskapslovens bestemmelser legges til grunn, men som ved ulike typer kostnadsavsetninger, bør regnskapslovens bestemmelser fravikes i enkelte tilfeller. Det har også vært uklart om sktl. § 14-4, tredje ledd om avsetninger etter god regnskapsskikk, også kommer til anvendelse ved utsatt inntektsføring. En regel i skatteloven kan utformes med følgende innhold:

"Utsatt inntektsføring etter regnskapsloven tas ikke hensyn til ved fastsettelsen av inntekten, når det er usikkerhet knyttet til om fremtidige ytelser skal leveres, eller verdien av ytelsen ikke kan fastsettes endelig."

Utfordringen vil være hvor stor usikkerhet i estimatene som kan aksepteres. Utsatt inntektsføring bør ikke nektes ved "vanlig" usikkerhet i regnskapsestimatene. På den annen side bør estimatet være kontrollerbart for skattemyndighetene. Et krav om liten eller ingen usikkerhet i estimatene kan i visse tilfeller innebære en skatteskjerpelse. Hvor grensen bør settes må derfor utredes nærmere.

Konsekvensen av regelen er at inntekten vil komme til beskatning når den er innvunnet. Dette vil normalt være når selskapet har krav på vederlag. Krav på vederlag vil være oppfylt normalt ved levering. I tilfeller hvor det ikke er usikkerhet knyttet til levering av fremtidige ytelser og at avtalen med kunden regulerer prisen for ytelsene, vil utsatt inntektsføring også aksepteres skattemessig. I motsatt fall vil selskapet få fradrag for utgiftene ved tidspunkt for levering av ytelsene. I praksis vil forslaget til lovbestemmelse gå i retning av realisasjonsprinsippet i tilfeller hvor usikkerhet og skjønn er knyttet til utsatt inntekt.

Avsnitt 9.3.2.2 Sammenstillingsprinsippet

Det legges til grunn i nytt forslag til rskl. § 4-1 nr. 3 at sammenstillingsprinsippet kan fravikes i tilfeller dette er i henhold til god regnskapsskikk. Det følger av IASB rammeverk at dersom sammenstillingsprinsippet medfører balanseposter som ikke tilfredsstiller definisjonen, må sammenstilling eventuelt modifiseres. En kan dermed si at balansedefinisjonene overstyrer sammenstillingsprinsippet.

God regnskapsskikk er omtalt av utvalget under pkt. 2.8. Utvalget mener at IAS/IFRS bør være retningsgivende for utviklingen av norske regnskapsstandarder. Det er uvisst i hvilke tilfeller en fravikelse fra sammenstillingsprinsippet vil kunne skje etter god regnskapsskikk. Utvalget har vist til et eksempel hvor sammenstilling kommer i konflikt med rammeverket, jf. NOU 2003:23 s. 164:

"Forbud mot balanseføring av mange immaterielle eiendeler kan nevnes i denne sammenheng."

Det vil kunne bety at utgifter ikke kan sammenstilles mot fremtidige inntekter, og av den grunn, ikke blir balanseført regnskapsmessig. Dette vil kunne medføre som en konsekvens at selskapene fremskynder

fradragsføringen skattemessig i forhold til tidligere praksis, dersom ikke aktiveringsplikten følger av egne skatteregler.

På bakgrunn av dette bør det vurderes nærmere hvilke lovgrep som må gjøres slik at avvik fra sammenstillingsprinsippet etter god regnskapsskikk, ikke påvirker skattemessig tidfesting av utgifter. Dette slik at dagens skattepraksis opprettholdes.

Avsnitt 21.9.2 § 5-8 Finansielle instrumenter

Utvalget foreslår at finansielle instrumenter og varederivater skal vurderes til virkelig verdi, når virkelig verdi kan måles pålitelig. Vi ser at det i forslaget til ny regnskapslov legges en bredere tolkning av begrepet finansielle instrumenter enn det som følger av sktl. § 14-4, femte ledd. For finansielle eiendeler som ikke faller inn under lov om verdipapirhandel § 1-2, annet ledd og som heller ikke omfattes av andre bestemmelser i skatteloven, vil regnskapslovens vurderingsregler være avgjørende for den skattemessige periodiseringen. Vi mener derfor det er behov for egne skatteregler som regulerer også denne typen av finansielle instrumenter. En mulig regulering kan være å henvise til rskl. § 5-8, med krav om at slike instrumenter periodiseres i henhold til realisasjonsprinsippet, og ikke til virkelig verdi.

Vi minner om vår skepsis til bruk av markedsverdier i skatteregnskapet. Selv med et krav om pålitelig måling, vil de foreslåtte regler om utvidet bruk av markedsverdi prinsippet etter vår mening kunne gi større rom for skjønn enn det som kan tillates etter våre krav til objektivitet og etterprøvbarehet i skatteregnskapet. Dertil kommer at det gjennomgående skatterettslige realisasjonsprinsipp utgjør bærebjelken i den løsning skatteretten har valgt for sikringstilfellet. Enhver åpning for bruk av markedsverdier vil derfor skape nye problemer i denne henseende. Av disse grunner bør det etter vår mening overveies om ikke realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter på bakgrunn av forslagene i nærværende utredning bør utvides i forhold til den definisjon som fremgår av skatteloven § 14-5 femte ledd.

Med hensyn til *sikringsforretninger* peker utvalget på at en endring av den regnskapsmessige behandlingen vil kunne skape økt usikkerhet med hensyn til skattemessige løsninger som ikke har en eksplisitt lov hjemmel. Videre peker utvalget på at skattyter oppfatter regelverket som uklart, ressurskrevende og med risiko for feil skattemessig periodisering. Skattedirektoratet er enig i at sikringsforretningene bør utredes og viser i denne sammenheng til direktoratets høringsuttalelse av 02.06.2003 til Skatteutvalgets innstilling i NOU 2003: 9, vedlegg 1 bokstav D pkt. 2.3. Dette støttes også av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

Utvalget legger i sin beskrivelse av gjeldende rett (21.9.2, side 331) til grunn at skattemessig sikring innebærer integrert beskatning av sikringsinstrument og sikringsobjekt «... når sikringsinstrumentet ikke er et selvstendig formuesobjekt.» Skattemessig sikring innebærer imidlertid etter Skattedirektoratets oppfatning at sikringsinstrument og sikringsobjekt skal *tidfestes* (periodiseres) integrert. De finansielle instrumenter som er nevnt i vphl. § 1-2, 2. ledd må etter direktoratets oppfatning anses som selvstendige formuesobjekter og skal dermed beskattes separat, se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 78 og vedtak i overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter referert i Utv. 2003 s. 644, jf. Utv. 2002 s. 279. Dette fremgår nå også av Lignings-ABC 2002 s. 389 sammenholdt med ABC 2001 s. 374. I dette ligger også at klassifiseringen av det finansielle instrument som selvstendig formuesobjekt ikke kan endres med den begrunnelse av avtalene benyttes til sikringsformål.

Vi presiserer for ordens skyld at ovennevnte spørsmål ikke oppstår som en følge av lovforslagene. Vi tror at en tilpasning til IAS vil bringe regnskapsretten nærmere skatteretten. Dette fordi IAS stiller strengere krav enn det som synes praktisert i norske regnskaper i dag.

Avsnitt 21.9.3 Utvalgets vurdering og forslag - Regnskapsmessige avsetninger etter god regnskapsskikk

Rekkevidden av sktl. § 14-4, tredje ledd har skapt grunnlag for ulike spørsmål. Utvalget peker på at endringer i regnskapsloven aktualiserer behovet for en avklaring og at rekkevidden av regelen klargjøres. Som følge av endringer i regnskapsloven som gir et mer balanseorientert utgangspunkt for regnskapsføringen, kan for eksempel innholdet i regnskapsmessige avsetningsbegreper endre seg.

Formålet med regelen var blant annet å forhindre at det ble dannet store skattekreditter, og forhindre at skattegrunnlaget skulle baseres på skjønsmessige kriterier, som ligningsmyndighetene i praksis ikke kunne kontrollere - dvs. kontrollhensyn.

Regnskapsretten og skatteretten kan på enkelte områder se ut til å utvikle seg i forskjellige retninger sammenlignet med tidligere. Utvalget uttaler i NOU 2003:23 s. 330 at:

"Det foreligger også tilfeller der begreper har ulikt innhold, slik at den skattemessige definisjonen er ulik den regnskapsmessige definisjonen. Dette gjelder blant annet for skillet mellom vedlikehold og påkostninger. Når det finnes en skattemessig definisjon av et begrep som avviker fra den regnskapsmessige definisjonen, vil ikke regnskapsreglene være avgjørende for hvordan kostnaden behandles med hensyn til fastsettelse av skattepliktig inntekt."

I IASBs rammeverk fremgår det at regnskapet bl.a. skal bygges på sammenstilling. Kravet til sammenstilling blir imidlertid overstyrt av rammeverkets definisjoner på eiendeler og gjeld, når det oppstår motsetninger. Flere av de internasjonale regnskapsstandardene bryter imidlertid med definisjonene og tillater balanseposter på bakgrunn av sammenstilling. Det skjer imidlertid en vesentlig utvikling av de internasjonale regnskapsstandardene, hvor det i senere tid er lagt mer vekt på at definisjonene skal være styrende for regnskapsføringen. Foreløpig Norsk regnskapsstandard - usikre forpliktelser og betingede eiendeler bygger i stor grad på internasjonale regnskapsstandarder (IAS 37). I følge den norske standarden skal forpliktelsen regnskapsføres når det er sannsynlighetsovervekt (50 % - 70 %) for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig.

I skatteretten vil utgangspunktet for fradragsrett være at det foreligger en oppofrelse av en fordel. Vilåret om oppofrelse innebærer videre at det må være en fordel i skatterettslig forstand som er oppofret. Når en fradragspost skal komme til fradrag vil være regulert av tidfestningsreglene i skatteloven.

Til sammenligning vil et selskap regnskapsføre en forpliktelse dersom det er sannsynlig at forpliktelsen vil komme til oppgjør, eksempelvis ved en sannsynlighet på mer enn 50 %, og at verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig. I et annet tilfelle kan en tenke seg at sannsynlighetsnivået for at forpliktelsen vil komme til oppgjør er så godt som sikkert dvs. nær 100 %, men at det er flere mulige utfall av verdien av oppgjøret. Regnskapsmessig skal beste estimat for verdien av oppgjøret benyttes. Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdien være beste estimat. Forventningsverdien av oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for utfallet. Slike estimater vil det være vanskelig å etterprøve for skattemyndighetene.

Skattedirektoratet mener at en skatteregel som tar utgangspunkt i regnskapsretten til avgrensning av skattemessig fradragsrett, kan være hensiktsmessig. En regel kan utformes med følgende innhold:

"Forpliktelser som er kostnadsført kommer ikke til fradrag ved fastsettelse av inntekten, når det er knyttet usikkerhet til om forpliktelsen vil komme til oppgjør, eller dersom verdien av oppgjøret ikke kan fastsettes endelig."

Utfordringen vil være hvor stor usikkerhet i estimatene som kan aksepteres. Det bør ikke nektes fradrag ved "vanlig" usikkerhet i regnskapsestimatene. På den annen side bør estimatet være kontrollerbart for skattemyndighetene. Et krav om liten eller ingen usikkerhet i estimatene kan i visse tilfeller innebære en skatteskjerpelse. Hvor grensen bør settes må derfor utredes nærmere.

Skattedirektoratet vil på et generelt grunnlag støtte forslaget fra utvalget om en oppfølging fra departementet, slik at rekkevidden og forståelsen av sktl. § 14-4, tredje ledd klargjøres.

Avsnitt 21.9.5 Utvalgets vurdering og forslag – Fastsettelse av skattepliktig inntekt i foretak som lignes etter rederibeskatningsreglene

Etter sktl. § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 skal et rederibeskattet selskap ved utdeling av ubeskattet inntekt beregne en skattepliktig inntekt basert på "avsetning til utbytte i selskapets årsoppgjør". Videre skal det etter samme bestemmelse nr. 2 foretas inntektsføring dersom "utdeling av utbytte i løpet av året (som) overstiger fjorårets avsetning til utbytte". Det må avklares og eventuelt presiseres om »avsatt utbytte» i egenkapital/note skal anses som utbytte i henhold til ovennevnte bestemmelser

Endring i egenkapital og påvirkning på korreksjonsinntekt og RISK

Utredningen diskuterer i kapittel 21 de foreslåtte endringer på utbyttegrunnlaget og dermed egenkapitalen. Endringer i egenkapital kan også påvirke beregningen av korreksjonsinntekt. Så langt vi kan se vil ikke endringer i vurderingsreglene påvirke beregningen så lenge det eksisterer egne skatteregler på områdene, noe det stor sett gjør.

Endring i reglene om hvorvidt utbytte skal avsettes som gjeld eller egenkapital (evt kun opplyses i note) mener vi derimot må behandles nærmere. Det må avklares/presiseres om "avsatt utbytte" i egenkapital/note skal behandles som utbytte i beregningen av korreksjonsinntekt, og om det skal benyttes egenkapital eksklusive utbytte. Den samme avklaring må gjøres i forhold til RISK – beregning.

Den samme problemstilling vil også eksistere i tilknytning til særbestemmelsene om RISK for rederibeskattede selskaper, jf. sktl. § 8-19 første og annet ledd.

31. Økonomiske og administrative konsekvenser

Utredningen kapittel 22.

Skattedirektoratet har ingen kommentar til utvalgets vurderinger.

32. Merknader til de øvrige forslag i utredningen

Skattedirektoratet har ingen andre merknader.