

# **Høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven**

**Jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 81, jf. forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 og  
endringslov sanksjonert 3. juni 2005**

## Innhold

<b>1</b>	<b>INNLEDNING OG SAMMENDRAG</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>BAKGRUNN</b>	<b>9</b>
2.1	<b>Utviklingen av EUs regnskapsrett basert på IAS/IFRS</b>	<b>9</b>
2.1.1	Europaparlamentets- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002, ("IFRS-forordningen")	9
2.1.2	Kommisjonsforordning (EF) nr. 1725/2003 av 29. september 2003 med senere endringer	10
2.2	<b>Innføring av EUs regnskapsrett ("IFRS-forordningen") for norske regnskapspliktige</b>	<b>11</b>
2.2.1	Gjennomføring av IFRS-forordningen med virkning for konsernregnskapet	11
2.2.2	Gjennomføring av IFRS-forordningen med virkning for selskapsregnskapet	11
2.2.2.1	NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven	11
2.2.2.2	Endringslov 10. desember 2004 nr. 81, jf. Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) - rskl.§§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum, jf. forskrift 17. desember 2004 nr. 1852	13
2.2.2.3	Endringslov 3. juni 2005, jf. Ot.prp. 39 (2004-2005) - rskl. § 3-9 femte ledd - arbeid mot forenklet IFRS med virkning for selskapsregnskapet	15
2.2.3	Modernisering av rskl. på bakgrunn av IFRS – endringslov av 3. juni 2005, jf. Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)	15
2.3	<b>Hovedforskjeller mellom regnskapsavleggelse etter IFRS, jf. rskl. §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum og etter rskls ordinære system</b>	<b>16</b>
2.3.1	Innledning	16
2.3.2	Forskjeller basert på de ulike rammeverk for IFRS og rskl.	17
2.3.3	Forskjeller med hensyn til vurderingsregler (måleregler) etter IFRS og rskl.	19
2.4	<b>Siktemålet for departementets vurderinger av behov for skattemessige tilpasninger</b>	<b>20</b>
2.4.1	Nøytralitetsforutsetningen	20
2.4.2	Hensyn til senere endringer i IFRS og i NRS	21
2.5	<b>Gjennomføringen i andre land</b>	<b>22</b>
<b>3.</b>	<b>GJELDENDE RETT OM REGNSKAPSREGLENES BETYDNING FOR BESKATNINGEN</b>	<b>23</b>
3.1	<b>Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av inntekter</b>	<b>23</b>
3.1.1	Gjeldende rett om skattemessig tidfesting av inntekter/gevinster etter sktl. § 14-4 annet ledd basert på gjeldende regnskapslov	23
3.1.2	Skattemessig innvinning etter sktl. § 5-1 som vilkår for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd	26
3.2	<b>Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidsfesting av fradrag</b>	<b>29</b>
3.2.1	Gjeldende rett om skattemessig tidfesting av fradrag for kostnader/tap etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd basert på gjeldende regnskapslov	29
3.2.1.1	Innledning	29
3.2.1.2	Den regnskapsrettslige debiteringsregel og god regnskapsskikk som grunnlag for skattemessig tidfesting av fradrag frem til vedtakelsen av skatteloven § 14-4 tredje ledd i 1992	30
3.2.1.3	Regnskapsprinsipper og utvikling av god regnskapsskikk som grunnlag for skattemessig tidfesting av fradrag etter vedtakelsen av sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd i 1992	32
3.2.2	Skattemessig pådragelse etter sktl. 6-1 første ledd som vilkår for tidfesting av fradrag etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd	36
3.3	<b>Regnskapsreglenes betydning for spørsmål om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler mv</b>	<b>39</b>
3.3.1	Gjeldende rett om betydningen av sktl. § 14-4 annet ledd for spørsmål om aktiveringsplikt eller fradragsrett for påløpte/pådratte kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler	39

3.3.1.1 Innledning	39
3.3.1.2 Områder hvor skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning	40
3.3.1.3 Områder hvor skatteloven § 14-4 annet ledd har betydning	41
3.3.2 Aktualiserte spørsmål knyttet til den skattemessige betydning av endringer i regnskapsreglene vedrørende balanse- eller kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader	42
<b>3.4 Regnskapsreglenes betydning for klassifisering av ulike rettsforhold med betydning for beskatningen</b>	<b>43</b>
<b>3.5 Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsmessige regler om tidfesting eller klassifikasjon</b>	<b>44</b>
<b>3.6 Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser</b>	<b>47</b>
<b>3.7 Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som vektlegger lovlig gjennomføring av transaksjoner etter selskaps- og regnskapsrettslige regler</b>	<b>48</b>
<b>4. ENDRINGER I REGNSKAPSREGLENE PRESENTERT I FORHOLD TIL DE ULIKE MÅTER ENDRINGENE KAN FÅ BETYDNING FOR BESKATNINGEN, JF. PUNKT 3. DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG</b>	<b>49</b>
<b>4.1 Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. punkt 3.1</b>	<b>49</b>
4.1.1 IFRS innebærer endringer i forhold til rskl. § 4-1 første ledd om transaksjonsbasert opptjening	49
4.1.1.1 Forskjeller mellom IFRS og rskl	49
4.1.1.2 Skattemessige effekter i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd	50
4.1.2 IFRS innebærer vesentlig utvidelse av området for verdibasert opptjening – markedsverdi prinsipp og løpende verdijustering	51
4.1.2.1 Endringer i rskl. og forskjeller mellom IFRS og rskl.	51
4.1.2.2 Skattemessige effekter i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd	52
4.1.3 Departementets vurderinger og forslag	53
4.1.3.1 Generelt	53
4.1.3.2 Skatteloven § 14-4 femte ledd – Finansielle instrumenter - Finansnæringens særlige behov	55
<b>4.2 Reglene om skattemessig tidfesting av fradrag etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd, jf. punkt 3.2</b>	<b>60</b>
4.2.1 IFRS innebærer endring av prinsippene for kostnadsføring	60
4.2.1.1 Forskjeller mellom IFRS og rskl	60
4.2.1.2 Skattemessige effekter i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd	62
4.2.2 Departementets vurderinger og forslag	63
4.2.2.1 Konflikter mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjoner som medfører ulik regnskapsmessig tidfesting av fradrag for påløpte kostnader	63
4.2.2.2 Ulike regnskapsregler om fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader	64
4.2.2.3 Ulike regnskapsregler om kostnadsføring av urealisert tap	65
<b>4.3 Reglene om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler mv., jf. punkt 3.3</b>	<b>66</b>
4.3.1 Endringer i regnskapsreglene vedrørende balanseføring/kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader	66
4.3.1.1 Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte kostnader til forskning og utvikling samt andre kostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, herunder immaterielle eiendeler	66
4.3.1.2 Skattemessige effekter	67
4.3.1.3 Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirkning/kjøp av omløps/anleggsmidler	70
4.3.1.4 Skattemessige effekter	70
4.3.1.5 Regnskapsregler om behandling av påløpte oppkjøpskostnader	72
4.3.1.6 Skattemessige effekter	73
4.3.2 Departementets vurderinger og forslag	73

4.3.2.1	Generelt	73
4.3.2.2	Kostnader til forskning og utvikling og andre kostnader til egenutvikling av driftsmidler	75
4.3.2.3	Øvrige kostnader med tilknytning til erverv av driftsmidler og aksjer/ selskapsandeler	76
<b>4.4</b>	<b>Særlige skatteregler om klassifisering av ulike rettsforhold hvor regnskapsmessige klassifikasjonsregler av lignende forhold blir endret, jf. punkt 3.4</b>	<b>77</b>
<b>4.4.1</b>	<b>Endringer i regnskapsmessige klassifikasjonsregler og definisjoner</b>	<b>77</b>
4.4.1.1	Generelt	77
4.4.1.2	IFRS innebærer endring i klassifiseringsregler for sikringsforhold i forhold til rskl.	77
4.4.2	Skattemessige effekter	80
4.4.2.1	Generelt	80
4.4.2.2	Grenser for et skatterettslig sikringsinstitutt?	80
4.4.3	Departementets vurderinger og forslag	83
4.4.3.1	Generelt	83
4.4.3.2	Lovfesting av regler om skatterettslig sikring?	83
<b>4.5</b>	<b>Særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsregler om tidfesting og klassifikasjon, jf. punkt 3.5</b>	<b>85</b>
4.5.1	Endrede regler for finansinstitusjoner om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier	85
4.5.1.1	Ny forskrift av 21. desember 2004 nr. 1740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier og IAS 39	85
4.5.1.2	Skattemessige effekter	86
4.5.2	Forestående endringer i årsregnskapsforskriftenes regler om verdsettelse av faste eiendommer og IAS 40, jf. IAS 16	88
4.5.2.1	Verdsettelsesreglene for faste eiendommer i årsregnskapsforskriftene for forsikringsselskaper og pensjonskasser og IAS 40, jf. IAS 16	88
4.5.2.2	Skattemessige effekter	90
4.5.3	Endrede regnskapsregler om forsikringsselskapenes avsetninger til forsikringsfond?	90
4.5.4	Departementets vurderinger og forslag	90
4.5.4.1	Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g	90
4.5.4.2	Skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum	91
<b>4.6</b>	<b>Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser, jf. punkt 3.6</b>	<b>92</b>
4.6.1	Endringer i regnskapsreglene som kan få betydning for regnskapsmessige balansestørrelser	92
4.6.1.1	Hovedeksempler på forskjeller mellom IFRS og rskl. med betydning for balansestørrelser	92
4.6.1.2	Selskapsrettslige regler for nøytralisering av forskjeller mellom IFRS og RL i forhold til fri og bundet egenkapital	93
4.6.2	Skattemessige effekter i forhold til de enkelte særregler	94
4.6.2.1	Skatteloven § 8-15 – skattepliktig inntekt innen rederibeskatningen	94
4.6.2.2	Petroleumsskatteloven § 3 h	99
4.6.2.3	Skatteloven § 10-5 – korreksjonsinntekt	100
4.6.2.4	Sktl. §§ 4-31 og 6-91 - fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utland	101
4.6.3	Departementets vurderinger og forslag	101
4.6.3.1	Skatteloven § 8-15 – inntektsbeskatning innen rederibeskatning	101
4.6.3.2	Petroleumsskatteloven § 3 h	102
4.6.3.3	Skatteloven § 10-5 – korreksjonsinntekt – vurdering utsettes	104
4.6.3.4	Skatteloven §§ 4-31 og 6-91- fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet	104
<b>5.</b>	<b>IKRAFTTREDELSE MV.</b>	<b>104</b>
<b>5.1</b>	<b>Ikraftttredelse</b>	<b>104</b>
<b>5.2</b>	<b>Behov for overgangsregler ?</b>	<b>105</b>
<b>5.3</b>	<b>Skattemessig rapportering</b>	<b>106</b>
<b>6</b>	<b>FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDNINGER</b>	<b>106</b>

## **1 Innledning og sammendrag**

Departementet legger med dette frem et høringsnotat med forslag til endringer i skattereglene som følge av vedtatte endringer i regnskapslovgivningen. Det forutsettes at lovendringene skal kunne tre i kraft for inntektsåret 2005. Forslag om endringer i skattelovgivningen skal forutsetningsvis fremmes overfor Stortinget høsten 2005 for å kunne bli vedtatt før årsskiftet.

*Prosessen med - og hovedinnholdet i – de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, jf. punkt 2.1-2.3.*

Ved lovendring 10. desember 2004 nr. 81 som bygger på forslag i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), ble det vedtatt at norske regnskapspliktige kan velge å avlegge selskapsregnskap basert på internasjonale regnskapsstandarder ("IFRS") slik de er godkjent av EU-kommisjonen i henhold til Europaparlamentets- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 og implementert i norsk rett i henhold til særskilt forskrift fastsatt med hjemmel i en ny § 3-9 annet ledd i regnskapsloven. Slike forskrifter ble fastsatt 17. desember 2004 nr. 1852. Lovendringen innebærer at det innføres et tosporet system i norsk regnskapsrett. Regnskapspliktige kan enten velge å avlegge selskapsregnskap fullt ut etter de godkjente internasjonale regnskapsstandarder eller etter regnskapslovens ordinære system.

Tilsvarende ble det ved lovendring sanksjonert 3. juni 2005 som bygger på forslag i Ot.prp. nr. 39 (2003-2004), vedtatt endringer i regnskapsloven som innebærer en begrenset tilnærming til de internasjonale regnskapsstandarder. På flere punkt vil det være vesentlige avvik mellom de regnskapsmessige løsninger som følger av IFRS og de løsninger som følger av regnskapslovens ordinære system.

Det er også vedtatt særlige selskapsrettslige regler som skal nøytralisere forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bundet egenkapital, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-3 a. Reglene tilsikter at adgangen til utbytteutdelinger skal være tilnærmet lik uansett hvilket regnskapssystem selskapene følger, jf. punkt 4.6.1.2.

Ovennevnte endringer i regnskapslovgivningen skal etter planen settes i kraft for regnskapsåret 2005. Formelt er ikrafttredelsen lagt til den tid Kongen bestemmer.

Det er p.t. ikke avklart om eller i hvilken utstrekning finansinstitusjoner skal kunne anvende IFRS i selskapsregnskapet, med virkning fra samme tidspunkt som for øvrige regnskapspliktige.

*Departementets forutsetninger for arbeidet med å foreslå skattemessige tilpasninger, jf. punkt 2.4.*

I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) punkt 3.4.6 ble det forutsatt at endringene i regnskapsreglene skulle være skattemessig nøytrale og at det i nødvendig utstrekning skulle bli foreslått skattemessige tilpasninger. Om departementets oppfølging av arbeidet med - og tidsaspektet for - fremleggelse av forslag til skattemessige tilpasninger, heter det følgende i proposisjonens punkt 3.4.6:

*"Departementet vil prioritere arbeidet med å avdekke endringsbehov, utvikle og foreslå skattemessige løsninger og løsninger for offentlig kontroll/rapportering med sikte på at*

*nødvendige endringer i skatte- og ligningslovgivningen og eventuelt andre regler skal kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2005. Det legges opp til at lovforslag om disse spørsmål skal kunne vedtas i løpet av 2005.(...)”*

Departementet legger til grunn at tilsvarende nøytralitetsforutsetning og tilsvarende tidsaspekt, må legges til grunn for den skattemessig oppfølging av de endringer i regnskapsloven som følge av forslagene i Ot.prp. nr. 39 (2003-2004).

*Departementets rettslige utgangspunkter for vurdering av behov for skattemessige tilpasninger, jf. punkt 3.*

For å kunne avdekke i hvilken utstrekning de endrede regnskapsregler vil ha nye og eventuelt ulike skattemessige effekter og for å kunne vurdere behovet for skattemessige tilpasningstiltak, har det etter departementets oppfatning vært nødvendig å gjennomgå gjeldende rett om regnskapsreglenes betydning for beskatningen, jf. punkt 3. Herunder har de endrede regnskapsregler også aktualisert noen spørsmål av mer prinsipiell karakter med hensyn til gjeldende skatterett om regnskapsreglenes skattemessige betydning. Ettersom disse spørsmålene i praksis kan ha vært ansett tvilsomme og fordi løsningene til dels kan være avgjørende for i hvilken utstrekning de endrede regnskapsreglene vil ha skattemessige effekter, har departementet funnet det nødvendig å ta stilling til disse spørsmålene. Det vises særlig til gjennomgangen i punkt 3.1 til 3.4.

De mer konkrete utslag av de endrede og ulike regnskapsregler etter IFRS og etter rskl. er presentert og vurdert i tilknytning til de ulike måter regnskapsreglene tillegges skattemessig betydning etter gjeldende rett, jf. punkt 4.

*Vurderinger og forslag vedrørende endrede regnskapsregler om tidfesting av inntekter og utgifter, herunder spørsmål om balanseføring eller fradragsføring, jf. punkt 4.1 til 4.3*

Etter skattelovens regler om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag for regnskapspliktige, herunder spørsmål om det foreligger skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader, er det et utgangspunkt at regnskapsreglene kan få skattemessig betydning etter reglene i sktl. § 14-4 annet og tredje ledd. Etter departementets oppfatning av gjeldende rett er dette mer et formelt, enn et reelt, utgangspunkt. Gjennomgangen av de endrede og ulike regnskapsregler i punkt 4.1 til 4.3, viser at i den utstrekning de endrede og ulike regnskapsregler kan ha skattemessig betydning, vil de skattemessige effekter i det vesentlige bli nøytralisert ved presisering av skatterettslige regler som etter departementets oppfatning i stor utstrekning allerede kan anses som gjeldende rett.

Med hensyn til reglene om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag, jf. punkt 4.1 og 4.2, har departementet således som utgangspunkt funnet det tilstrekkelig å foreslå uttrykkelig lovfesting av følgende:

- Regnskapsreglene om tidspunktet for inntektsføring av inntekt eller fradragsføring av kostnader, kan bare ha betydning for skattemessig tidfesting av inntekter som allerede anses innvunnet og av fradrag for kostnader som er faktisk pådratt etter gjeldende skatteregler i sktl. § 5-1, jf. § 5-3 og i sktl. § 6-1 første ledd. Det vises til forslag til endring av § 14-4 annet ledd første punktum, samt av sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Sktl. § 14-4 tredje ledd foreslås opphevet.

Ovennevnte forslag innebærer bl.a. at innføring av regnskapsrettslige regler om anvendelse av markedsverdiprinsipp ikke vil ha skattemessig betydning. Dette er regelen også i dag med unntak av en ulovfestet ligningspraksis om at det skattemessige markedsverdiprinsipp for

kortsiktige valutaposter kan tillegges skattemessig betydning. Denne ligningspraksis foreslås lovfestet, jf. forslaget til nytt tredje ledd i sktl § 14-4.

Ovennevnte forslag innebærer dessuten at den særskilte skatteregel i § 14-4 femte ledd om at gevinst og tap på finansielle instrumenter tidfestes etter realisasjonsprinsippet, kan oppheves som overflødig. Det samme gjelder den særskilte regel i sktl. § 6-10 fjerde ledd første punktum, om at det ikke skal tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer på fast eiendom i grunnlaget for skattemessige avskrivninger.

Som særskilt unntak fra ovennevnte utgangspunkt foreslås innført en særlig skatteregel for banker og finansieringsforetak. For slike institusjoner foreslås at finansielle instrumenter og derivater som tilfredsstillere kriteriene for vurdering til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5-8 også kan legges til grunn ved beskatningen. På dette punkt tas forbehold om at det må vurderes om forslaget krever notifisering overfor EFTA Surveillance Authority av hensyn til statstøttereglene i EØS-avtalen.

Ovennevnte forslag innebærer dessuten at regnskapsrettslige regler om adgang til å foreta avsetninger til fremtidige, ikke faktisk pådratte kostnader med grunnlag i forsiktighets- og eller sammenstillingsprinsippet som for øvrig vil få andre rammer etter IFRS i forhold til regnskapsloven, ikke kan fradragsføres med virkning for beskatning. Det understrekes at denne løsning avviker fra det resultat Høyesterett la til grunn i en dom av 14. desember 2004 ("Shell-saken"). Forslaget forutsetter at Høyesteretts oppfatning av gjeldende rett på dette punkt, ikke skal legges til grunn for fremtiden.

Når det gjelder spørsmålet om regnskapsreglens betydning for skattemessig aktivering som kostpris eller fradragsføring av påløpte kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av formuesgjenstander, jf. punkt 4.3, har departementet funnet det tilstrekkelig å lovfeste følgende:

- Regnskapsreglene om balanseføring eller utgiftsføring av kostnader vil bare ha skattemessig betydning som selvstendig grunnlag for å statuere skattemessig aktiveringsplikt i den utstrekning kostnadene er fradragsberettiget som pådratt etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, eventuelt etter skattereglene om fradragsrett for renter etter § 6-40. Det vises til forslag til presisering av sktl. § 14-4 annet ledd første og annet punktum.

Ovennevnte forslag innebærer en presisering av at plikten til skattemessig aktivering av erververs kostnader som ikke innebærer en oppofrelse fordi de innebærer en investering, er og skal forankres i den særskilte skatteregel i sktl. § 6-1 første ledd. Regnskapsreglene om balanseføring av slike kostnader skal ikke ha skattemessig betydning. For ytterligere å tydeliggjøre dette og for å sikre at den skatterettslige vurdering av slike spørsmål ikke skal baseres på regnskapsreglene, foreslås at regelen i sktl. § 14-4 sjettede ledd første punktum om aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling som kan bli eller er blitt driftsmiddel, flyttes til den generelle skatteregel i sktl. § 6-1 første ledd.

#### *Vurderinger vedrørende endrede regnskapsregler om klassifikasjon av forhold av betydning for beskatningen, jf. 4.4*

Endrede regnskapsregler om definisjon og klassifikasjon av ulike forhold som nevnt, vil ikke ha prinsipiell betydning ved beskatningen, idet utgangspunktet er at klassifikasjonsspørsmål skal avgjøres etter skatterettslige regler. I visse tilfeller kan regnskapsreglene likevel få indirekte eller faktisk betydning. Departementet har ikke funnet grunnlag for å gjennomgå på hvilke felt slike indirekte effekter kan gjøre seg særskilt gjeldende. Departementet har likevel

foretatt en vurdering av behovet for lovfesting av det skatterettslige sikringsinstitutt, herunder om det grunnlag for å utvikle dette på bakgrunn av de endrede regnskapsregler om vilkårene for sikringsbokføring. Departementet har ikke funnet grunnlag for å foreslå lovregler på dette punkt.

*Vurderinger og forslag vedrørende endrede regnskapsregler om tidfesting og klassifikasjon som er tillagt direkte skattemessig betydning etter særlige regler, jf. 4.5*

Etter særlige skatteregler i sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g, får finansinstitusjonene fradragføre tap og tapsavsetninger på sine utlån og garantier basert på regnskapsrettslige regler. Nevnte regnskapsregler bygger bl.a. på at avtaler om finansiell leasing klassifiseres som utlån slik at også slike avtaler omfattes av nevnte skattemessige særregel. Skattemessig skal avtaler om finansiell leasing enten klassifiseres som utleie eller salg av de bortleasede formuesgjenstander. På denne bakgrunn foreslås at den skattemessige behandling av finansielle leasingavtaler skal baseres på den skattemessige klassifisering av avtalene og behandles etter de alminnelige skatteregler om utleie eller salg. Det vises til forslag til nytt annet punktum til sktl. § 14-5 ledd bokstav g som begrenser regelens anvendelsesområde.

For forsikringsselskaper og pensjonskassers faste eiendommer er det i sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum særregler om at regnskapsmessige verdiendringer kan legges til grunn ved beskatningen slik at det årlig skal foretas inntekts eller tapsføring av slike endringer og med tilsvarende korrigerende av eiendommenes kostpris som grunnlag for skattemessige avskrivninger. Denne særregel foreslås videreført, men foreslås flyttet til et nytt femte ledd i sktl. § 14-4 for å markere at dette er et unntak fra den betydning regnskapsreglene ellers kan tillegges etter reglene i sktl. § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd slik de er foreslått presisert.

*Vurderinger og forslag vedrørende endrede regnskapsregler som kan medføre endring av foretakenes balansestørrelser, jf. 4.6*

Avleggelse av selskapsregnskap etter henholdsvis IFRS og etter regnskapslovens ordinære system, vil på ulike måter kunne påvirke selskapenes balansestørrelser i ulike retninger. Disse ulikheter vil ha skattemessige effekter via skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser – og vil til dels innebære at de skattemessige effekter blir forskjellige avhengig av om skattyter følger IFRS eller regnskapslovens system.

Etter de særskilte regler om rederibeskatning vil disse effekter gjøre seg gjeldende etter regler i sktl. § 8-15. Det foreslås særlige nøytraliseringsregler som i det vesentlige baseres på at skattytere som avlegger regnskap etter IFRS må omarbeide spesielle poster som avviker fra de som inntreffer etter rsktl. Korrigeringen baseres på de nye selskapsrettslige regler om avsetninger til fond for urealiserte gevinster. Det vises til forslag til endringer i sktl. § 8-15 femte ledd bokstav a og forslag til nytt åttende ledd til § 8-15.

Etter de særskilte regler om beskatning av undersjøiske petroleumsforekomster vil endrede regler med betydning for foretakenes balansestørrelser, få skattemessig betydning etter regler i petroleumsskatteloven § 3 h. Som nøytraliseringsiltak foreslås at det fastsettes at avsatt utbytte og avsatt konsernbidrag skal medregnes som gjeld i den regnskapsmessige balanse, uansett om foretakene anvender IFRS eller rskl. i selskapsregnskapet. Det vises til forslag til ny § 18 i forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum.

De ulike effekter av anvendelse av IFRS og rskl. for den regnskapsmessige balansen i selskapene som igjen kan påvirke selskapenes muligheter for utdeling av utbytte, kan også gi



ulikt grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt ved utdelinger etter sktl. § 10-5. Slike generelle effekter vil etter departementets oppfatning ikke gi grunnlag for særlige nøytraliserings tiltak. Det er fortsatt uklart om det vil bli ulikheter mellom IFRS og regnskapsloven med hensyn til om avsatt utbytte skal føres opp som gjeld eller ikke. I den utstrekning dette spørsmål løses ulikt etter de to regelsett, vil det gi ulike grunnlag for beregning av korreksjonsinntekt som det eventuelt vil bli behov for å nøytralisere. Som angitt i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) vil departementet foreta en vurdering av korreksjonsinntektsreglene fremtid i lys av aksjonærmodellen. I den forbindelse vil man komme tilbake til eventuelle forslag på dette punkt.

## **2 Bakgrunn**

### **2.1 Utviklingen av EUs regnskapsrett basert på IAS/IFRS**

#### **2.1.1 Europaparlamentets- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002, ("IFRS-forordningen")**

Rådet og Europaparlamentet vedtok 19. juli 2002 forordning nr 1606/2002/EF om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (heretter "IFRS-forordningen"). Ordningen er at de aktuelle regnskapsstandarder godkjennes av Kommisjonen som pliktige for børsnoterte foretak. Forordningen gjelder bare de børsnoterte foretakenes konsernregnskap, ikke selskapsregnskapet, jf. forordningens artikkel 4 (IFRS-forordningen pliktige del), med mindre medlemsstatene bestemmer noe annet med hensyn til anvendelse for andre enn børsnoterte foretak og/eller med virkning for selskapsregnskapet, jf. forordningens artikkel 5 (IFRS-forordningens valgfrie del).

Gjennomføring av IFRS-forordningens pliktige del, skal i utgangspunktet gjennomføres for hvert regnskapsår som starter 1. januar 2005 eller senere. I forordningens artikkel 9 er det imidlertid fastsatt overgangsregler som åpner for at selskaper som kun har gjeldsinstrumenter som er børsnotert i en medlemsstat eller hvis verdipapirer er notert for offentlig handel i en tredjestat, kan fastsettes at plikten til å anvende IFRS i konsernregnskap utsettes til regnskapsår som starter 1. januar 2007.

Etter forordningens artikkel 2 skal de felles regler for regnskapsopplysninger bygge på følgende internasjonalt anerkjente regnskapsstandarder:

- internasjonale standarder for regnskapsavleggelse (IAS/IFRS),
- tilhørende fortolkninger (SIC/IFRIC interpretations),
- senere endringer i IAS/IFRS/SIC/IFRIC og
- fremtidige standarder og tilhørende fortolkninger fra IASB.

De internasjonale regnskapsstandarder som IFRS-forordningen bygger på, ble tidligere fastsatt av International Accounting Standards Committee Foundation (IASC). Etter vedtektsendring i 2000 ble denne funksjonen overført til International Accounting Standards Board (IASB). IASB er nå ansvarlig for og utgir de internasjonale regnskapsstandarder IFRS - International Financial Reporting Standards. Arbeidet pågår løpende bl.a. i form av generelle utviklingsprosjekter, spesifikke forbedringsprosjekter samt konvergeringsprosjekter med sikte på å eliminere forskjeller mellom IFRS og de amerikanske regnskapsstandardene.

Under IASC ble standardene benevnt IAS - International Accounting Standards. I perioden 1973 til 2001 hadde IASC utgitt en rekke IASer. De tidligere vedtatte IASene vil gradvis bli

erstattet av IFRSer. I det følgende vil betegnelsen "IFRS" bli benyttet som samlebetegnelse på standardene, med mindre det vises til spesifikke tidligere fastsatte IASer.

Arbeidet i EU om videre utvikling av regnskapsområdet vil således være knyttet direkte til innføringen av eksisterende IAS/IFRSer med senere endringer og av eventuelle nye IFRSer som måtte bli vedtatt av IASB. IASB vil være det sentrale forum som vil stå for utvikling av de internasjonale standarder. Kommisjonen skal ikke selv utarbeide egne standarder.

De internasjonale regnskapsstandardene skal tas inn i EF-retten gjennom en formell godkjenning ("endorsement mechanism"), jf. forordningen artikkel 3. Det er Kommisjonen som skal treffe vedtak om bruk av de internasjonale standarder. Accounting Regulatory Committee (ARC) er opprettet for å bistå Kommisjonen i arbeidet med godkjenning av standardene.

### **2.1.2 Kommisjonsforordning (EF) nr. 1725/2003 av 29. september 2003 med senere endringer**

I medhold av IFRS-forordningen vedtok Kommisjonen sin første forordning med godkjenning av IFRSer ved (EF) nr. 1725/2003 av 29. september 2003. Denne forordningen omfattet alle dagjeldende IAS og IFRSer, med unntak av IAS 32 og IAS 39 om finansielle instrumenter samt visse SIC-tolkningsuttalelser. En oversikt over de aktuelle regnskapsstandarder og fortolkninger er bl.a. inntatt i vedlegg 3 til NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven.

Senere i 2004 vedtok EU-kommisjonen flere endringer i (EF) nr. 1725/2003 med godkjenning av ytterligere IAS og IFRS samt endringer i disse:

- (EF) nr 707/2004 av 6. april 2004 med godkjenning av IFRS 1 slik denne ble vedtatt av IASB i juni 2003.
- (EF) nr. 2086/2004 av 19. november 2004 med forbeholden/delvis godkjenning av IAS 39 Finansielle Instrumenter
- (EF) nr. 2236/2004 av 29. desember 2004 med godkjenning av IASBs vedtatte endringer i IFRS 3, 4 og 5, samt IASBs vedtatte endringer i IAS 36 og 38
- (EF) nr. 2237/2004 av 29. desember 2004 med godkjenning av endringer i IAS 32 (Finansielle Instrumenter) og IFRIC 1
- (EF) nr. 22387/2004 av 29. desember 2004 med godkjenning av endringer i IAS 1,2,8,10,16,17,21,24,27,28,31,33 og 40

Kommisjonen godkjenningsprosess har fortsatt i 2005 og vil pågå løpende.

IASCs utga i 1989 et "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements" som regnskapsstandardenes konseptuelle rammeverk. Standardene skal fortolkes ut fra dette rammeverk, selv om rammeverket ikke selv er en del av regnskapsstandardene. I tilfelle motstrid mellom standard og rammeverk hvilket det er flere eksempler på, går imidlertid standarden alltid foran. IASCs rammeverk vil ikke være omfattet av Kommisjonens IFRS-forordning. Rammeverket vil således ikke være direkte bindende for de EU- godkjente standarder. Gjennom de godkjente IAS 1(22) Presentasjon av finansregnskapet og IAS 8 Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper, jf. (EF) 1725/2003, vil IASCs rammeverk likevel få betydning for den nærmere forståelse av de standarder som er godkjent etter IFRS-forordningen.

## **2.2 Innføring av EUs regnskapsrett ("IFRS-forordningen") for norske regnskapspliktige**

### **2.2.1 Gjennomføring av IFRS-forordningen med virkning for konsernregnskapet**

Norge er etter EØS-avtalen forpliktet til å gjennomføre ny EF-rett som er av betydning for det indre marked. Regnskapsretten er et slikt rettsområde.

EØS-komiteen traff 14. mars 2003 beslutning (nr. 37/2003) om at europaparlaments- og rådsforordning nr. 1606/2002 EF om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-forordningen) skulle inkluderes i EØS vedlegg XXII 10 b. Stortinget vedtok deretter endringen den 16. juni 2003, jf. St.prp. nr. 64 (2002-2003) jf. Innst. S nr. 237 (2002-2003).

IFRS-forordningens system er således pliktig for konsernregnskapet i norske børsnoterte foretak. Ved endringslov 10. desember 2004 nr. 81, jf. Ot.prp. nr. 89 (2003-2004), ble IFRS-forordningens pliktige del gjennomført i norsk rett ved inkorporasjon ved vedtakelse av ny § 3-9 første ledd i regnskapsloven 17. juli 1998 nr. 56 (rskl.) Videre ble det i ny § 3-9 annet ledd gitt hjemmel til å fastsette forskrifter tilsvarende EØS-reglene etter kommisjonsforordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i medhold av IFRS-forordningen og senere nye og endrede EØS-regler om det samme. Slik forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder ble fastsatt 17. desember 2004 nr. 1854 hvoretter EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10ba (forordning (EF) nr. 1725/2003 som endret ved forordning (EF) nr. 707/2004) ble gjort gjeldende som forskrift. (EF) nr. 1725/2003 som endret ved forordning (EF) nr. 707/2004 oversatt til norsk ble inntatt som vedlegg til forskriften.

Også norske børsnoterte selskaper som er omfattet av IFRS-forordningens pliktige del vil i utgangspunktet være forpliktet til å anvende IFRS i konsernregnskap for regnskapsår som starter 1. januar 2005 eller senere. Ved lov 17. desember 2004 nr. 81 kap i IX nr. 2, ble overgangsregelen i IFRS-forordningen artikkel 9 gitt tilsvarende anvendelse, slik at selskapene i stor utstrekning kan velge å utsette implementeringen i konsernregnskapet til regnskapsår som starter 1. januar 2007.

Ved endringslov 10. desember 2004 nr. 81, ble det ved ny § 3-9 tredje ledd første punktum, også innført en adgang for andre enn børsnoterte foretak som omfattes av plikten etter bestemmelsens første ledd, til å avgi konsernregnskap etter IFRS slik disse er fastsatt i forskrift som nevnt. På dette punkt hvor Norge hadde valgfrihet i forhold til IFRS-forordningen, var departementets forslag i samsvar med anbefalingen fra utvalget som avga utredningen NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven, jf. nedenfor.

Regnskapsreglene om konsernregnskap har ikke skattemessige konsekvenser.

### **2.2.2 Gjennomføring av IFRS-forordningen med virkning for selskapsregnskapet**

#### *2.2.2.1 NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven*

I motsetning til regnskapsreglene om konsernregnskapet, jf. punkt 2.2.1, har utforming av regnskapsregler med betydning for selskapsregnskapet skattemessig betydning.

Med hensyn til spørsmålet om anvendelse av eller tilpasning til IFRS med virkning for foretakenes selskapsregnskap, har norske myndigheter full frihet til å utforme det nasjonale regnskapsregelverk. Også dette spørsmål ble vurdert i NOU 2003:23. Utvalget gikk imidlertid

ikke inn for å tillate at IFRS-forordningens system skulle tillates anvendt direkte med virkning for selskapsregnskapet. Et mindretall på tre foreslo å tillate IAS/IFRS i selskapsregnskapet.

Utvalget gikk derimot inn for å oppdatere norsk regnskapsregulering på bakgrunn av IFRS etter den såkalte "moderniseringslinjen". Man la herunder vekt på at det også på dette området er et viktig mål å foreta en tilpasning av norsk regnskapsrett til de internasjonale regnskapsstandarder. Dette hensyn har i en årrekke vært lagt til grunn ved utvikling av norsk god regnskapsskikk bl.a. ved det arbeid Norsk RegnskapsStiftelse har nedlagt i utarbeidelse av Norske regnskapsstandarder. Disse norske regnskapsstandarder som har vært under kontinuerlig utvikling gir i det vesentlige uttrykk for norsk god regnskapsskikk. Det vil bli henvist til enkeltstandarder i det følgende og de samlede standarder vil bli omtalt som NRS.

Når det gjelder utforming av rskl. etter "moderniseringslinjen" heter det i sammenfatningsvis i utredningens punkt 1.2 bl.a.:

*"Utvalget mener at regnskapsloven fortsatt bør være en rammelov og tilpasses IAS/IFRS innen rammen av regnskapsdirektivene. Behovet for løpende tilpasning av norsk regnskapsregulering til internasjonale regnskapsstandarder tilsier at loven suppleres med standardsetting. IAS/IFRS bør etter utvalgets oppfatning være retningsgivende for utviklingen av norske regnskapsstandarder. Norske regnskapsstandarder skal ha sin rettslige forankring i kravet til god regnskapsskikk og at årsregnskapet skal gi et rettvise bilde, og ensartet og konsistent prinsippanvendelse.*

*Utvalgets forslag innebærer at loven ikke vil være til hinder for at små foretak kan velge å følge de regnskapsløsninger som gjelder for større foretak. Slike valg må gjøres innen rammen av regnskapsloven og være systematiske. Hensynet til forenklinger for små foretak bør fortsatt tillegges en særlig vekt ved utviklingen av regnskapsstandardene. "*

Om de konkrete forslag med hensyn til grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler heter det bl.a.:

*"Utvalget går (...) inn for å beholde grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven. Det foreslås imidlertid endringer i prinsippene for å unngå konflikter med IASBs regelverk, herunder det balanseorienterte rammeverket. Konkret foreslår utvalgets flertall at det skal gjøres unntak fra sammenstillingsprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk; det vil si når balansedefinisjonene overstyrer sammenstillingen. (...).*

*Utvalget har vurdert behovet for endringer i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven kapittel 5. Utvalgets utgangspunkt har vært at regnskapsloven ikke skal være til hinder for å anvende IAS/IFRS, jf. EFs moderniseringsdirektivet om årsregnskap.*

*Utvalget foreslår at bestemmelsen om finansielle instrumenter i § 5-8 endres slik at også visse finansielle eiendeler utenfor handelsporteføljen skal vurderes til virkelig verdi, under forutsetning av at virkelig verdi kan måles pålitelig. Enkelte finansielle eiendeler kan likevel ikke vurderes til virkelig verdi, herunder utlån og fordringer etablert av foretaket og som ikke inngår i handelsporteføljen. Finansiell gjeld skal vurderes til anskaffelseskost med unntak av gjeld som inngår i handelsporteføljen og derivater som er gjeld. Finansielle instrumenter, herunder finansiell gjeld foreslås regulert i § 5-8. (...).*

*Utvalget foreslår videre at regnskapsloven åpner opp for at investeringseiendommer og biologiske eiendeler kan vurderes til virkelig verdi. Dette foreslås gjennomført gjennom nye bestemmelser i henholdsvis §§ 5-8a og 5-8b. Utvalget mener det bør vektlegges at*

*foretak i så fall følger relevante internasjonale regnskapsstandarder fullt ut dersom adgangen til å vurdere til virkelig verdi benyttes.(...).*

*Regnskapslovens vurderingsregler for investering i tilknyttet selskap, felles kontrollert virksomhet og datterselskap foreslås endret, slik at den regnskapspliktige i utgangspunktet fritt kan velge mellom bruttometoden (for felles kontrollert virksomhet), egenkapitalmetoden og kostmetoden i selskapsregnskapet. Utvalget foreslår også at investeringer i tilknyttet selskap, felles kontrollert virksomhet og datterselskap kan regnskapsføres til virkelig verdi, når dette er i samsvar med IAS/IFRS. (...).*

*For øvrig foreslås enkelte mindre endringer i § 5-1 om klassifikasjon, § 5-4 om anskaffelseskost, § 5-5 om tilordning av anskaffelseskost, samt § 5-6 om forskning og utvikling. Bestemmelsen i gjeldende § 5-13 om gjeld anses dekket gjennom foreslått § 5-8 og § 5-1. § 5-13 foreslås derfor opphevet. ”*

Utvalget forutsatte at de foreslåtte endringer i regnskapsloven ikke skal påvirke beskatningen, og ba Finansdepartementet om å følge opp utvalgets forslag for å sikre skattemessig nøytralitet. Utvalget foretok også en gjennomgang av på hvilke punkter forslagene antas å kunne få skattemessige konsekvenser og hvor det er behov for nærmere vurdering av skattereglenes anvisninger om forholdet mellom regnskap og skatt. Anbefalingene er sammenfatningsvis angitt slik:

*”Det vil blant annet kunne være behov for en nærmere vurdering av skattereglene for sikringsforretninger, finansielle derivater i banker, avsetninger etter god regnskapsskikk, og for skattepliktige etter petroleumsloven og rederibeskatningsloven. I tillegg foreslås ny gjennomgang av bokføringsreglene for omregning til norske kroner for å vurdere tilpasning til IAS/IFRS reglene. Det er dessuten konstatert at eventuelle endringer i de regnskapsmessige avsetninger for forsikringsnæringen vil påvirke beskatningen. Dette vil også gjelde eventuelle endringer i regelverket knyttet til vurdering av utlån i banker og finansieringsforetak mv.”*

Flere av høringsinstansene til utvalgsutredningen har omtalt skattemessige spørsmål. Det forutsettes relativt gjennomgående at endringene i regnskapsloven ikke skulle ha skattemessige konsekvenser og at det blir foretatt en gjennomgang av eventuelle skattemessige konsekvenser for å sikre skattemessig nøytralitet.

Høringsinstansenes merknader vil for øvrig bli trukket frem i det følgende hvor de antas relevante i forhold til vurdering av de skattemessige konsekvenser av det tosporete regnskapsregelsett for norske regnskapspliktige som senere ble vedtatt, jf. nedenfor.

*2.2.2.2 Endringslov 10. desember 2004 nr. 81, jf. Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) - rskl.§§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum, jf. forskrift 17. desember 2004 nr. 1852*

I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) ble anbefalingen i NOU 2003:23 med hensyn til spørsmålet om å tillate anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, ikke fulgt. Det ble derimot foreslått at både børsnoterte og andre regnskapspliktige skal ha anledning til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandarder som er vedtatt etter den nye bestemmelse i rskl. § 3-9 annet ledd, jf. forskrift 17. desember 2004. Denne regel ble også vedtatt, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 81 med ny rskl. §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum.

I følge proposisjonen punkt 3.4.6 er hensynet til god regnskapsinformasjon og internasjonal sammenlignbarhet en vesentlig del av begrunnelsen:

*”Departementet legger vekt på at vedtatte IFRS gjennom IFRS-forordningen har fått status som de allment aksepterte regnskapsstandardene i Europa. IFRS er et omfattende regnskapsregelverk utarbeidet for å gi best mulig finansiell informasjon. Standardene er internasjonalt kjent, og anvendelse av dem kan derfor være en særlig fordel for foretak som ønsker å finansiere virksomheten ved lån eller gjennom kapitalmarkeder i utlandet. Departementet mener på denne bakgrunn at det er ønskelig å gi mulighet for en så bred anvendelse av vedtatte IFRS som mulig, inkludert i selskapsregnskapet. Hensynet til god regnskapsinformasjon, inkludert mulighet for foretak i konsern til å utarbeide selskapsregnskap etter identiske regler som konsernregnskapet, tilsier etter departementets vurdering at det i utgangspunktet legges til rette for å tillate at selskapsregnskapet utarbeides i samsvar med vedtatte IFRS.”*

Departementet forutsatte for øvrig at dersom en skal tillate at vedtatte IFRS skal kunne anvendes i selskapsregnskapet, må det finnes tilfredsstillende løsninger på de konsekvenser dette kan få for utbyttebegrensning og andre selskapsrettslige forhold, skattegrunnlag og skattekontroll, annen offentlig kontroll og grunnlaget for utarbeiding av statistikk.

I Ot.prp. 39 (2004-2005) jf. endringslov sanksjonert 3. juni 2005, ble det vedtatt selskapsrettslige regler som skal nøytralisere forskjellene mellom IFRS og rskl. i forhold til fri og bundet egenkapital med virkning for adgangen til utbytteutdelinger. Disse regler er omtalt i punkt 4.5.1.2.

Om ikrafttredelse av rskl. §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet ledd om adgang til anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, heter det i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004):

*”Departementet tar ut fra dette sikte på at den foreslåtte adgangen til å anvende vedtatte IFRS både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan tre i kraft fra 1. januar 2005, og legger opp til at dette fastsettes i medhold av lovforslaget del IX nr. 1 om at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.”*

Med hensyn til tidspunktet for eventuell innføring av en adgang for finansinstitusjonene til å anvende IFRS i selskapsregnskapet, ble det i Ot.prp. 89 (2003-4004) punkt 3.4.6 tatt følgende forbehold:

*”Det vil vurderes om særskilte forhold knyttet til soliditetsreguleringen av og tilsynet med finansinstitusjonene gjør det nødvendig å avskjære eller begrense adgangen til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med vedtatte IFRS for disse. Blant annet er kravene til kapitaldekning knyttet til balansestørrelsene i selskapsregnskapet. Regnskapsloven § 10-1 tredje ledd gir departementet adgang til å fastsette forskrifter om det.”*

Det er p.t. ikke tatt stilling til om det skal vedtas begrensninger i finansinstitusjonenes adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet for regnskapsåret 2005 – eventuelt om iverksettelse for finansinstitusjonene skal utsettes.

### *2.2.2.3 Endringslov 3. juni 2005, jf. Ot.prp. 39 (2004-2005) - rskl. § 3-9 femte ledd - arbeid mot forenklet IFRS med virkning for selskapsregnskapet*

I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) la departementet til grunn at det vil være altfor byrdefullt å kreve at andre enn børsnoterte foretak skal følge alle regnskapsløsninger og opplysningskrav etter IFRS. Regnskapsreglene som skal gjelde for alle regnskapspliktige, må være enklere. Med dette utgangspunkt ble det foreslått at departementet i forskrifts form kan fastsette regler om forenklet anvendelse av IFRS. Den forenklete IFRS-versjonen skal etter forutsetningene bygge på vurderingsprinsippene i IFRS med unntak fra flere av de omfattende opplysningskravene i IFRS og med en viss mulighet for å tillate avvikende vurderingsprinsipper utfra en avveining av kostnad og nytte. Det er angitt at det på sikt vil være et mål å innføre plikt for andre enn små foretak å utarbeide årsregnskap i samsvar med IFRS, enten fullstendig etter IFRS-forordningen eller forenklet etter forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS. Små foretak skal imidlertid fortsatt kunne velge mellom regnskapsavleggelse etter IFRS eller etter rskl.s system.

Ved endringslov sanksjonert 3. juni 2005 ble hjemmelen til å fastsette forskrifter om forenklet anvendelse av IFRS lovfestet i rskl. ny § 3-9 femte ledd.

Arbeidet med utvikling av forenklete IFRS-krav som nevnt, vil henge sammen med IASBs pågående prosjekt om å utvikle egne internasjonale regnskapsstandarder for små foretak ("SME-IFRS"). Slike standarder vil i tilfelle kunne anvendes som grunnlag for fastsettelse av de nasjonale forskriftene. Det antas imidlertid at SME-IFRS-standarder ikke kan bli fastsatt før i 2006. Tilsvarende antas at det er lite sannsynlig av forenklete IFRS-forskrifter vil kunne bli fastsatt med virkning for 2005.

I påvente av forskrifter om forenklet IFRS er det imidlertid vedtatt en overgangsregel om at regnskapspliktige mor- og datterselskap i konsern der morselskapet utarbeider konsernregnskap etter IFRS, kan utarbeide selskapsregnskap etter IFRS, men likevel anvende notekravene i rskl.

Det legges til grunn at anvendelse av forenklet IFRS i henhold til senere fastsatte forskrifter som nevnt, i det vesentlige vil innebære forenklete notekrav i forhold til de krav som følger av IFRS. Forskriftene antas bare i begrenset utstrekning å avvike fra de vurderingsregler som følger av IFRS. Tilsvarende antas at forskriftene bare vil kunne ha begrensede skattemessige effekter. De særskilte skattemessige spørsmål vedtaket av forskrifter om forenklet IFRS ville kunne reise, vil ikke bli vurdert i dette notat.

Det antas sannsynlig at det i all hovedsak bare vil være børsnoterte foretak som vil velge å avlegge selskapsregnskap etter IFRS forutsatt at reglene trer i kraft fra regnskapsåret 2005.

### **2.2.3 Modernisering av rskl. på bakgrunn av IFRS – endringslov av 3. juni 2005, jf. Ot.prp. nr. 39 (2004-2005)**

I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) la departementet til grunn at regnskapspliktige som alternativ til å utarbeide regnskap etter IFRS eller forenklet IFRS som nevnt i punkt 2.2.2, fortsatt skal ha adgang til å utarbeide konsern- og/eller selskapsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og norsk god regnskapsskikk. Det ble således lagt opp til et tosporet system både for små og øvrige foretak; på den ene side regnskapsavleggelse etter IFRS (evt. forenklet IFRS) og regnskapsavleggelse etter rskl.s ordinære system på den andre. Bestemmelsene i rskl. ble gjennomgått og foreslått modernisert på bakgrunn av IFRS, men innen rammen av historisk- kost- regnskap og de grunnleggende regnskapsprinsipper.

Forslagene var langt mindre vidtrekkende enn de forslag basert på ”moderniseringslinjen” som ble fremsatt i NOU 2003:23, jf. punkt 2.2.2.1.

Departementets forslag forutsetter at det ikke kan åpnes for enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike for de to systemer.

I proposisjonen punkt 3.1.5 heter det bl.a.:

*”Departementet mener at det (...)bør tas hensyn til fortsatt adgang til å utarbeide årsregnskap i samsvar med gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler innen rammen av disse også for andre enn små foretak. Etter departementets syn vil det da ikke være forsvarlig ut fra hensynet til sammenlignbarhet samtidig å åpne for tilpasning til IFRS etter moderniseringslinjen der valg i regnskapsføringen kan gjøres enkeltvis.. Departementets forslag i proposisjonen her bygger på et slikt tosporet system både for små og øvrige foretak. Gjeldende forenklinger for små foretak videreføres. (...)*

*Departementet anser at også hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretas mer forsvarlig innen et tosporet system som angitt ovenfor basert mer entydig på henholdsvis IFRS og regnskapsloven. Modellen innebærer et system med to parallelle regelsett. Ett regelsett basert på gjeldende bestemmelser i regnskapsloven med forenklinger for små foretak (historisk-kost-regnskap) og ett regelsett som består av vedtatte IFRS med forenklinger for andre enn børsnoterte konsern (i retning et verdi-regnskap). Etter departementets vurdering gjennomføres denne løsningen mest hensiktsmessig etter følgende hovedlinjer:*

*Det foretas bare i begrenset grad ytterligere tilpasninger til IFRS i de enkelte bestemmelsene i regnskapsloven. De grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven beholdes uendret. Tilpasninger til IFRS vurderes innen rammen av gjeldende grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsloven i det vesentlige fortsatt skal foreskrive et transaksjonsbasert historisk-kost-regnskap. (...)*”

På denne bakgrunn ble det i proposisjonen foreslått enkelte endringer i rskl. Forslagene ble også ble vedtatt ved endringslov 3. juni 2005. Hovedpunkter i de vedtatte endringer fremgår av punkt 2.3. De relevante endringer presenteres for øvrig i punkt 4 nedenfor i forhold til de ulike måter endringene kan få betydning for beskatningen.

Endringene i rskl. trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 1.4 heter det om ikrafttredelsen:

*”De enkelte deler av loven kan settes i kraft til ulik tid. Departementet legger opp til å sette lovreglene i kraft raskt, i hovedsak med virkning for regnskapsåret 2005.”*

## **2.3 Hovedforskjeller mellom regnskapsavleggelse etter IFRS, jf. rskl. §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum og etter rskls ordinære system**

### **2.3.1 Innledning**

Som det fremgår skal regnskapspliktige i Norge, forutsetningsvis med virkning fra regnskapsåret 2005, kunne velge å avlegge selskapsregnskap etter IFRS, jf. rskl. § 3-3 tredje og fjerde ledd annet punktum eller etter rskl.s ordinære system. Selskaper som velger å anvende IFRS-forordningen (”forordningsselskaper”), vil ikke være bundet av



regnskapslovens ordinære regler på områder regulert av IFRS. Bl.a. vil de grunnleggende regnskapsprinsipper i rskl. kap. 4 ikke gjelde for selskaper som velger å avlegge selskapsregnskap etter IFRS.

De vedtatte to regelsett vil på en rekke områder gi forskjellige regnskapsmessige løsninger. Disse forskjeller kan til dels utledes av at IFRS bygger på et rammeverk som er annerledes enn de grunnleggende regnskapsprinsipper i rskl. Dels kan det bare konstateres at det er valgt ulike løsninger på konkrete spørsmål etter de to regelsett og at ulikhetene kan anses som ad hoc-pregede, for eksempel begrunnet i ulik vektlegging av rent praktiske hensyn.

Gjennomgangen i dette notat vil knyttes opp mot de vedtatte endringer i rskl. og de ulike løsninger som vil følge av rskl. i forhold til de som følger av IFRS. Endringene og forskjellene vil bli presentert og behandlet så langt departementet har identifisert dem og i den utstrekning de antas å kunne ha betydning for beskatningen. De identifiserte, spesifikke og mulige, forskjeller vil fremgå av gjennomgangen i punkt 4 hvor de antatt relevante endringene og forskjellene mellom rskl. og IFRS blir presentert i forhold til de ulike måter regnskapsreglene kan få betydning for beskatningen. Det utelukkes ikke at det vil foreligge andre identifiserbare forskjeller med betydning for beskatningen enn de som er behandlet nedenfor. Høringsinstansene oppfordres særskilt til å redegjøre for slike eventuelle endringer og forskjeller som ikke er behandlet her.

Som bakgrunn følger likevel en kort angivelse av prinsipielle og konkrete hovedforskjeller:

### **2.3.2 Forskjeller basert på de ulike rammeverk for IFRS og rskl.**

Om de grunnleggende regnskapsprinsipper i rskl. og IFRS og graden av konflikter mellom disse, vises til fremstillingen bl.a. i NOU 2003:23 punkt 9.

Om rammeverket for rskl. dvs. de grunnleggende regnskapsprinsipper i rskl. kap. 4, heter det bl.a.:

*”Grunnleggende regnskapsprinsipper omfatter 10 ulike bestemmelser i regnskapslovens kapittel 4, og ble nedfelt i norsk lovgivning ved regnskapsloven av 1998. Begrunnelsen var i hovedsak at grunnleggende prinsipper ville utgjøre en hensiktsmessig ramme for god regnskapsskikk. Lovfesting av prinsippene åpner for en mer begrenset lovtekst, og gir fleksibilitet og dynamikk i tilpasningen til nye forhold. (...)*

*Grunnleggende regnskapsprinsipper utgjør også et rammeverk for standardsetter, og kan ikke fravikes med mindre det er hjemlet i lov. Dette innebærer at norske regnskapsstandarder må utvikles innenfor rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene og avviksbestemmelser. (...)*

*Enkelte av bestemmelsene i kapittel 4 åpner for unntak fra angitt prinsipp når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. § 4-2 annet ledd åpner for å utsette resultatføring av endring i regnskapsestimater når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. § 4-3 annet ledd åpner for unntak fra kongruensprinsippet når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Dette er en teknikk som lovgiver har valgt for at god regnskapsskikk skal kunne utvikle seg uavhengig av grunnleggende regnskapsprinsipper når dette er ønskelig f.eks. av hensyn til internasjonal harmonisering.*

*Regnskapslovens vurderingsregler utfyller de grunnleggende*

*regnskapsprinsippene. Vurderingsreglene kan presisere grunnleggende prinsipper, men for enkelte punkter kan spesielle vurderingsregler begrense anvendelsen av grunnleggende regnskapsprinsipper eller til og med anviser regnskapsmessig behandling som strider mot grunnleggende prinsipper. Slike særregler vil i samsvar med alminnelige tolkningsprinsipper gå foran de generelle prinsippene som er fastsatt.*

*Regnskapslovens grunnleggende prinsipper er resultatorientert i den forstand at prinsippene først og fremst styrer inntekts- og kostnadsføring. Balansepostene blir bestemt residualt. (...) ”*

Om rammeverket for IFRS heter det bla.:

*”IASCs (nå IASB) konseptuelle rammeverk »Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements« ble utgitt i 1989. Intensjonen ved utgivelsen var å etablere et rammeverk som aktivt skulle anvendes både som et grunnlag for standardsettingen og som et hjelpemiddel for den regnskapspliktige ved utledning av løsninger på nye problemer. IAS 1.22 angir den autoritative gjennomslagskraft for ulike kilder til regnskapsmessige løsninger, hvor rammeverket inngår som et av elementene (...)*

*Bruken av rammeverket som grunnlag for standardsetting framgår av innledningen til rammeverket (punktene 1 - 4). Her framheves det også at det godt kan eksistere motsetninger mellom en standard og rammeverket, men i så fall vil standarden gå foran. (...)*

*Rammeverket definerer eiendeler, gjeld og egenkapital. Resultat, inntekter og kostnader er definert som endringer i eiendeler og gjeld. Av denne grunn sies rammeverket å være balanseorientert. (...)*

*Balanse- og resultatføring krever at definisjonene er tilfredsstillende. I tillegg må ytterligere to vilkår være oppfylt. For det første kreves det at de framtidige fordelene som er knyttet til eiendeler eller forpliktelse skal være sannsynlige.*

*Dernest er det en betingelse at posten skal kunne måles pålitelig.*

*I tillegg til de to generelle kriteriene for regnskapsføring, gir IASB enkelte (vage) retningslinjer for periodisering i resultatregnskapet. IASB konstaterer at opptjeningsprinsippet har en funksjon i praktiske problemstillinger, og at prinsippet representerer en utdypning av kravet om pålitelig måling (rammeverket punkt 93).*

*Innholdet i sammenstillingsprinsippet, nemlig at kostnader skal resultatføres i samme periode som tilhørende inntekt, er presentert som et grunnleggende utgangspunkt for kostnadsføring. Allokering og umiddelbar kostnadsføring er aktuelle alternativer, men da som tilpasninger til sammenstillingsprinsippet (rammeverket punkt 96 og 97). IASB presiserer imidlertid at sammenstillingsprinsippet skal fravikes om det gir opphav til balanseposter som ikke er i samsvar med definisjonene i rammeverket (...)*

*Balanseorienteringen kommer her klart til uttrykk ved at balansedefinisjonen overstyrer sammenstillingsprinsippet. En konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og definisjonene kan i mange tilfeller løses ved å endre spesifikasjoner. I andre situasjoner vil det måtte bli resultat- og/eller egenkapitaleffekt. I så fall vil regnskapsføringen nærme seg et kontantprinsipp. ”*

Den viktigste prinsipielle forskjellen mellom rammeverkene, er den resultatorientering som fortsatt er lagt til grunn i rskl. De grunnleggende periodiseringsprinsippene, særlig opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 1 og 2, kommer i mange

sammenhenger i konflikt med de balanseorienterte definisjonene i IASBs rammeverk. IFRS' balanseorienterte perspektiv gir andre og pliktige løsninger enn rskl.s resultatorienterte perspektiv bl.a. når det gjelder regnskapsføring av immaterielle eiendeler, negativ goodwill, lånekostnader, herunder vedlikeholdsavsetninger og felleskontrollert virksomhet.

IFRS balanseorienterte rammeverk med balansedefinisjoner som overstyrende i forhold til sammenstillingsprinsippet, medfører avvikende løsninger i forhold til hva som er ansett nødvendig eller forenlig med sammenstillingsprinsippet etter rskl. § 4-1 første ledd nr. 3. Som eksempler nevnes:

Det følger av IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler at usikre forpliktelser/avsetninger til fjerningsutgifter ikke kan fradragsføres over driftsmidlets levetid med tilsvarende oppbygging og balanseføring av avsetningen som gjeld, slik NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler angir som innarbeidet regnskapsskikk i Norge. Etter IAS 37 skal slik avsetning balanseføres som del av anskaffelseskost og avskrives sammen med denne. Denne løsning er også tillatt etter NRS 13, men er ikke påbudt som etter IFRS.

Vedlikeholdsavsetninger vil heller ikke tilfredsstillende IFRS' definisjon av forpliktelser, men det kan på den annen side være påbudt å vurdere eiendelen i lys av vedlikeholdsprogrammet og således med balanseføring, dersom det ikke kan periodiseres på annen måte. Etter NRS 13 punkt 7.6 er løsningene etter IAS 37 akseptert etter den norske standarden. I tillegg kan den enkelte regnskapspliktige velge å foreta vedlikeholdsavsetninger.

Motsvarende vil IFRS' balanseorienterte rammeverk også kunne medføre konflikter med sammenstillingsprinsippet i tilfeller hvor inntekter og utgifter ikke kan sammenstilles, slik at periodiseringen modifieres i retning av et kontantprinsipp. Forbudet i IFRS 38 Immaterielle eiendeler mot balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler, er eksempel på dette. Selv om den norske standarden antakelig tillater alle IFRS-løsninger, synes den også å åpne for balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler i unntakssituasjoner selv om det er forbudt etter IAS 38, jf. NRS (F) Immaterielle eiendeler punkt 2.2.3.

### **2.3.3 Forskjeller med hensyn til vurderingsregler (måleregler) etter IFRS og rskl.**

Med hensyn til vurderingsregler (måleregler) kan det fastslås at rskl. fortsatt bygger på historisk kost modell, jf. punkt 2.2.3. Ved lovendring 3. juni.2005 ble det innført en viss utvidelse av adgangen etter § 5-8 til å benytte virkelig verdi for visse finansielle instrumenter som er omløpsmidler. Det er ellers ikke vedtatt noen utvidet adgang til anvendelse av virkelig verdi eller til løpende verdivurdering med oppskrivningsadgang etter rskl.. Utvidelse av adgangen til å benytte virkelig verdi vil kreve lovendring.

Etter IASBs rammeverk kan det legges til grunn at historisk kost måling utgjør et utgangspunkt. De vedtatte IFRSer bygger imidlertid på en utstrakt og til dels pliktig anvendelse av markedsverdi prinsippet.

Etter IAS 39 Finansielle instrumenter- innregning og måling, kreves virkelig verdi

av finansielle instrumenter i flere tilfeller enn de som dekkes av markedsverdiprinsippet etter rskl. § 5-8. Etter IAS 40 Investeringseiendom kan investeringseiendommer som et alternativ til kostpris, verdsettes til en høyere virkelig verdi. Dette er ikke tillatt etter rskl. § 5-3.

Etter IAS 41 Landbruk skal biologiske eiendeler i landbruk, fiske og havbruk måles til virkelig verdi, hvilket er i strid med rskl. §§ 5-2 og 5-3. Dessuten innebærer IFRS en temmelig generell adgang til revurdering av verdien av materielle og immaterielle eiendeler. Etter IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 38 Immaterielle eiendeler, tillates årlige verddivurdering til markedsverdi (primært oppskrivninger) etter bestemte kriterier. Slik verdiregulering tillates ikke etter rskl. § 5-3.

Det vises for øvrig til den løpende presentasjon av endringer og forskjeller i punkt 4, herunder til de hovedeksempler på forskjeller som er angitt i punkt 4.6.1.1.

## **2.4 Siktemålet for departementets vurderinger av behov for skattemessige tilpasninger**

### **2.4.1 Nøytralitetsforutsetningen**

Som angitt i punkt 2.2.2.1, forutsatte både utvalget som avgav utredningen NOU 2003:23 og høringsuttalelsene til denne, at utvalgets forslag til endringer i rskl. skulle være skattemessig nøytrale. Denne forutsetning ble anlagt i forhold til utvalgets forslag etter ”moderniseringslinjen” og uten samtidig innføring av en valgfri adgang til å anvende IFRS med virkning for selskapsregnskapet.

Departementet har angitt at det skal legges en nøytralitetsforutsetning til grunn for arbeidet med å vurdere og foreslå nødvendige skattemessige tilpasninger til de endrede regnskapsreglene, jf. Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) punkt 3.4.6 hvor det bl.a. heter:

*”Skattemessige forhold ved anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet omfatter konsekvenser for skattegrunnlaget og skattekontrollen. Departementet legger vekt på at skattemessige forhold ikke bør hindre anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet, og at det i nødvendig utstrekning heller bør foretas justeringer i skatte- og ligningslovgivningen.*

*Konsekvensene for skattegrunnlaget knytter seg bl.a. til skattemessige effekter av at det etter endrede regnskapsregler kan oppstå nye/endrede forskjeller mellom den regnskapsrettslig og skattemessige behandling. Det kan oppstå ulike tidfestingsregler for objekter som klassifiseres likt, og/eller ved at like objekter klassifiseres ulikt etter de to regelsett. Både tidfestingsreglene og klassifiseringsreglene i norsk regnskapsrett kan avvike fra løsningene etter IFRS. Det må foretas en kartlegging og vurdering av hvordan slike forskjeller skal behandles. I tillegg kommer at de skattemessige vurderingene, herunder vurderingen av kontrollhensyn, også bør ta høyde for effektene av mulige fremtidige endringer av regnskapsstandardene. Dertil må bl.a. de særlige skatteregler som bygger på balansestørrelser/regnskapsmessig egenkapital vurderes. Løsningene må også vurderes i sammenheng med de skatteforslag som fremmes i oppfølgingen av St. meld. nr. 29 (2003-2004) Om skattereform.*

*Departementet legger, i samsvar med utvalgets vurdering og innspillene i høringen, til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessig*

*nøytrale. Endrede regnskapsregler skal verken medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. Dersom regnskapsreglene åpner for valgadgang mellom ulike regnskapsløsninger, skal det ha samme skattemessige konsekvenser uansett hvilken løsning som velges. Nøytralitetsforutsetningen krever at de skattemessige konsekvensene av endringene i regnskapsreglene må identifiseres og vurderes som nevnt. Dette har også høringsinstansene gjennomgående lagt vekt på. Departementet vil foreta en slik nærmere vurdering. Departementet legger deretter opp til å fremme forslag om nødvendige endringer i skattelovgivningen.”*

Det vedtatte tosporete regnskapsregelssett med adgang til regnskapsavleggelse etter IFRS eller etter rskl.s ordinære system etter den regnskapspliktiges valg, krever at en nøytralitetsforutsetning med hensyn til de skattemessige konsekvenser må anvendes i to retninger:

1. I den utstrekning det er innført nye regnskapsmessige løsninger etter rskl. som er tilsvarende de løsninger som følger av IFRS, og løsningene har nye eller utilsiktede skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige konsekvenser nøytraliseres. I denne sammenheng vil nøytralitet i utgangspunktet innebære at skattekonskvensene skal bli omtrent tilsvarende de som følger av gjeldende regnskapsregler, eventuelt at det foretas en vurdering av om de nye skattemessige konsekvenser likevel er ønskelige.
2. I den utstrekning IFRS medfører nye regnskapsmessige løsninger som avviker fra de løsninger som følger av rskl., og de avvikende løsninger har ulike skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige konsekvenser nøytraliseres. Nøytralitet i denne sammenheng vil innebære at de skattemessige effekter skal bli mest mulig like uavhengig av hvilke regnskapsregler skattyter har valgt. Også i denne sammenheng vil det være et utgangspunkt at de felles skattemessige effekter skal bli mest mulig tilsvarende det som følger av gjeldende regnskapsregler.

Ovenstående nøytralitetsforutsetning vil i utgangspunktet innebære at i den utstrekning skattereglene bygger direkte på regnskapsreglene, vil slike skatteregler bare kunne videreføres på de områder hvor de regnskapsmessige løsninger etter rskl. og IFRS er like. I den utstrekning det kan identifiseres ulike regnskapsmessige løsninger etter rskl. og IFRS med ulike skattemessige effekter, er det sannsynlig at nøytralitetsforutsetningen vil kreve at det vedtas særlige skattemessige regler som i større eller mindre grad ”frikoples” fra de regnskapsmessige løsninger.

Den anlagte nøytralitetsforutsetning innebærer at det på det nåværende tidspunkt ikke kan være aktuelt å innføre noen generelt sterkere kopling mellom regnskap og skatt enn etter gjeldende skatterett. Det er derfor ikke aktuelt å reversere den utvikling mot ”frikopling” mellom regnskap og skatt som har skjedd ved vedtakelse av en rekke skattemessige særregler ved skattereformen i 1992 og i 1999 som følge av vedtakelse av ny rskl. i 1998.

Det vises for øvrig til departementets konkrete vurderinger og forslag i punkt 4.

#### **2.4.2 Hensyn til senere endringer i IFRS og i NRS**

Det fremgår bl.a. av punkt 2.1 at IASBs arbeid med å videreutvikle IFRS er en stadig pågående prosess og at også Kommisjonen arbeid med å godkjenne endrede og nye standarder foregår løpende. Tilsvarende vil også arbeidet med inkorporering av endringer i

(EF) nr. 1727/2003 i norsk rett, jf. punkt 2.2.1, skje løpende og med tilsvarende virkning for selskapsregnskapet for selskaper som velger å anvende IFRS.

I det følgende tas det i utgangspunktet bare sikte på vurdere de IFRSer som er p.t. vedtatt i forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder 17. desember 2004 nr. 1852, dvs. (EF) nr. 1725/2003 som endret ved forordning (EF) nr. 707/2004). Det tas imidlertid også sikte på å ta nødvendig hensyn til at de endringer i (EF) nr. 1725/2002 som ble vedtatt av Kommisjonen i løpet av 2004, jf. punkt 2.1.2, også vil bli innlemmet i forskriften av 17. desember 2004 nr. 1852 ved senere endringer og med virkning for regnskapsåret 2005.

De senere og løpende endringer i IFRS med tilsvarende løpende endringer av forskriften av 17. desember 2004, vil ha virkning for norske regnskapspliktige selskapsregnskap. Hensynet til skattemessig nøytralitet i forhold til slike fremtidige endringer tilsier i seg selv at de nødvendige skattemessige tilpasninger bør utformes som særlige skatteregler som i utgangspunktet ikke vil bli påvirket av den løpende regnskapsutvikling.

## 2.5 Gjennomføringen i andre land

EU-kommisjonen har innhentet foreløpige opplysninger fra medlemsstatene, EFTA-statene i EØS og tiltredelseslandene om hvordan de legger opp til å gjennomføre IFRS-forordningens valgfrie del. De innhentede opplysninger er tilgjengelige på [http://www.europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/ias\\_en.htm](http://www.europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_en.htm).

*Stater som helt eller delvis har innført pliktig anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet:*  
Allmenn plikt for alle typer regnskapspliktige foretak: Malta og Slovakia

Plikt for alle børsnoterte foretak: Hellas, Italia, Tsjekkia, Estland, Litauen, og Slovenia.

Italia har avgrenset den pliktige anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, slik at plikten ikke gjelder kredittinstitusjoner og selskaper som utsteder finansielle instrumenter overfor allmennheten. Enkelte stater åpner i tillegg for frivillig anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet for visse foretak som ikke er børsnotert: Estland - for finansinstitusjoner, Litauen - for banker og Slovenia - for banker og forsikringsselskaper.

*Stater som helt eller delvis har innført frivillig anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet:*  
Allmenn adgang for alle typer regnskapspliktige: Storbritannia, (med unntak av veldedighetssektoren), Finland, Island, Liechtenstein, Luxemburg, Nederland, Polen (med krav om at foretaket inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap etter IFRS), Portugal (med lignende begrensning som Polen) og Tyskland.

Adgang begrenset til å gjelde børsnoterte foretak: Danmark og Irland.

Portugal har avgrenset den frivillige anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, slik at adgangen ikke omfatter banker og finansinstitusjoner. Tyskland vil i tillegg fortsatt kreve selskapsregnskap utarbeidet etter nasjonale regnskapsregler. De andre av disse landene har ikke opplyst om det samme gjelder hos dem.

*Stater som verken vil kreve eller tillate anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet:*  
Ingen adgang – verken adgang eller pålegg for noen typer foretak: Østerrike, Belgia (under vurdering), Frankrike, Spania, Sverige, Ungarn og Latvia.

Det foreligger ingen tilsvarende opplysninger om koplingen mellom regnskap og skatt i de stater som har valgt å tillatte bruk av IFRS i selskapsregnskapet eller hvilke endringer med hensyn til beskatningen innføring av IFRS i selskapsregnskapet har avstedkommet i disse statene. Det er imidlertid grunn til å tro at i de stater som har akseptert IFRS med virkning for selskapsregnskapet, er det liten grad av kopling mellom regnskap og skatt.

Tilsvarende er det grunn til å tro at i de stater som ikke har akseptert IFRS med virkning for selskapsregnskapet, er det en nærmere kopling mellom regnskap og skatt enn for eksempel i Norge.

For løsning av spørsmål vedrørende nødvendige skattemessige tilpasninger til de nye regnskapsreglene, har departementet ikke sett hen til hvordan andre EØS-land måtte ha løst lignende spørsmål ved innføring av IFRS i selskapsregnskapet. Den angitte nøytralitetsforutsetning som siktemål for gjennomgangen, jf. punkt 2.4, tilsier også i seg selv at kartlegging av de skattemessige konsekvenser og vurderingen av behov for endringer vil måtte baseres på en konkret gjennomgang av norsk rett.

### **3. Gjeldende rett om regnskapsreglenes betydning for beskatningen**

#### **3.1 Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av inntekter**

##### **3.1.1 Gjeldende rett om skattemessig tidfesting av inntekter/gevinster etter sktl. § 14-4 annet ledd basert på gjeldende regnskapslov**

Innenfor sitt anvendelsesområde, innebærer skatteloven 1999 § 14-4 annet ledd at den skattemessige tidfesting av inntekter vil bero på årsregnskapet. Det vil si at de regnskapsrettslige tidfestingsprinsipper også skal legges til grunn ved beskatningen. Dette gjelder likevel bare i den utstrekning det ikke foreligger særlige skattemessige regler om tidfestingen. Slike særregler er i hovedsak lovfestet i sktl. kap. 14 om tidfesting, men også i andre kapitler i skatteloven, jf. for eksempel bestemmelsen i sktl. § 10-3 om tidspunkt for inntektsføring av mottatt konsernbidrag. Særlige skattemessige tidfestingsregler kan også følge av ulovfestet rett.

Det antas alminnelige akseptert at regnskapsreglene via sktl. § 14-4 annet ledd ikke har betydning for hva som skal anses som skattemessig inntekt. Hva som kan anses som skattemessig inntekt som igjen kan være gjenstand for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd, følger av de særlige skatterettslige regler i sktl. § 5-1 flg.

Regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd gjelder i utgangspunktet både for driftsinntekter og kapitalinntekter, herunder gevinster. På grunn av de omfattende særregler om tidfesting av gevinst ved realisasjon av formuesobjekter, vil regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd ha liten betydning for slike gevinster. Skatteloven § 10-30 om gevinst ved realisasjon av aksjer mv. er en særregel om tidfesting ved realisasjon. Reglene i sktl. §§ 14-44 første ledd og 14-52 er å anse som særregler om tidfesting av gevinst (og tap) ved realisasjon av driftsmidler.

For øvrig er det en forutsetning for skattemessig tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd, at årsregnskapet faktisk er ført er i samsvar med rskl. og god regnskapsskikk. I det følgende legges til grunn at sistnevnte forutsetning er oppfylt.

I utgangspunktet vil de til enhver tid gjeldende regnskapsrettslige regler om tidfesting av inntekter, kunne få skattemessig betydning via skatteloven § 14-4 annet ledd. Ettersom gjeldende skatterett således vil avspeile gjeldende regnskapsrett, er det nærliggende å beskrive gjeldende skatterett nettopp på bakgrunn av de hittil gjeldende regnskapsregler og prinsipper.

Norsk regnskapsrett har tradisjonelt vært bygget på en transaksjonsbasert historisk kost regnskapsmodell, jf. foran. På tilsvarende måte kan det hevdes at også norsk skatterett har bygget på samme modell. I et historisk kost regnskap skal inntekter periodiseres regnskapsmessig når inntekten er opptjent. Det regnskapsmessige opptjeningsprinsipp har i lang tid og også under regnskapsloven av 1977, vært lagt til grunn som god regnskapsskikk. Herunder kan bl.a. vises til F. Zimmer Bedriftsbeskatning 1988 s.21 flg. og Schwencke i R&R 1988 s, 140 flg. Fra NOU 1989:14 "Aarbakkeutvalget" siteres fra Appendiks 7.2. s. 218:

*"Som omtalt ovenfor er hovedregelen etter regnskapslovgivningen det såkalte regnskapsprinsippet, det vi si at regnskapsføring skal finne sted på det tidspunktet da kravet eller forpliktelsen oppstår – opptjenings- eller realisasjonprinsippet for inntekter og oppfrelsesprinsippet for kostnader."*

Ved vedtakelse av rskl. i 1998 ble prinsippet om transaksjonsbasert opptjening lovfestet i § 4-1 første ledd nr. 2, jf. nr. 1. Prinsippet ble grundig drøftet i forarbeidene, jf. Ot.prp. 42 (1997-1998). Prinsippet er også omtalt i NRS(D) Regnskapsføring av inntekt som ble avgitt i 1996. Hovedpunktene i det tradisjonelle transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp er følgende: Opptjeningstidspunktet for varer, tjenester, lån mv vil være når tjenesten er ytet eller varen levert. Opptjeningstidspunktet for inntekt knyttet til salg av eiendeler vil være tidspunktet for eiendomsrettens overgang (transaksjonstidspunktet). Videre antas at det er en forutsetning for inntektsføring at verdien av motytelsen (vederlaget) kan fastsettes relativt sikkert.

I realiteten tilsvarer skattemessig tidfesting basert på transaksjonsbasert opptjening av inntekt i det alt vesentlige det samme som tidfesting etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp. Tilsvarende vil tidfesting basert på opptjening i hovedsak samsvare med tidspunktet for skattemessig "innvinning", jf. nedenfor.

Regnskapsreglene om transaksjonsbasert opptjening innebærer imidlertid at resultatføring utsettes hvis inntekten ikke er opptjent på transaksjonstidspunktet, jf. NRS(D) Resultatføring av inntekt punkt 2.2. Spørsmålet om utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet har i ligningspraksis til dels kommet opp i tilfeller hvor posten regnskapsmessig like gjerne kunne vært ført som en inntektsreduksjon i stedet for som en fradragspost. I slike tilfeller er spørsmålet om utsatt inntektsføring behandlet etter regelen i sktl. § 14-4 tredje ledd, jf. Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 1996 s. 402. Standpunktet er også akseptert i rettspraksis. Disse spørsmål behandles i punkt 3.2.3.

Utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet har imidlertid i praksis bl.a. ved SFS, også kommet opp i tilfeller som er blitt behandlet direkte etter skatteloven § 14-4 annet ledd. Dette gjelder tilfeller hvor den aktuelle inntektsføring ikke knytter seg til forutgående salg av gjenstander slik at et rent kostnads- eller tapssynspunkt vil være aktuelt. I de aktuelle tilfeller er utsatt inntektsføring basert på en aksept av adgangen til reduksjon av inntektsførte beløp med fradrag for kostnader som anses tilhørende den aktuelle inntekt og som skal fordeles etter sammenstillingsprinsippet. Eksemplene er inntektsført beløp for varer med returrett det påfølgende år og fordeling av inntektsført beløp knyttet til serviceavtale over de



år tjenestene faktisk ble utført. Det vises bl.a. til avgjørelser ved overligningsnemnda (OLN) ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) som bl.a. er omtalt i Bedriftsbeskatning i praksis 2000 (Almvik, Kristiansen, Myklebust) s. 354 og Utv. 1998 s. 254.

På den annen side innebærer transaksjonsbasert opptjening at resultatføringen i visse tilfeller fremskyndes hvis inntekten er opptjent før transaksjonstidspunktet, jf. NRS(D) Regnskapsføring av inntekt punkt 2.3. Som eksempel nevnes at langsiktige tilvirkningskontrakter i utgangspunktet skal regnskapsføres etter løpende avregningsmetode, jf. NRS 2 Anleggskontrakter, dvs. at kontraktsinntektene med tilhørende kostnader resultatføres i den regnskapsperiode arbeidet er utført, dvs. i takt med opptjeningen. For ”langsiktige tilvirkningskontrakter” er det i skatteloven § 14-5 tredje ledd fastsatt særlige regler om bruk av fullført kontraktsmetode, dvs. at inntekter forbundet med kontrakten først kan tidfestes når kontrakten er fullført dvs. transaksjonstidspunktet. Utenfor rekkevidden av denne særbestemmelse vil imidlertid regnskapsreglene få skattemessig betydning.

Det transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp avspeiler seg også i de regnskapsmessige vurderings- eller verdsettelsesregler. Rskl. § 5-2 som statuerer laveste verdis prinsipp for omløpsmidler bygger på en forutsetning om at urealiserte/ikke opptjente verdiendringer ikke skal tas til inntekt. Tilsvarende forutsetning kan legges inn i rskl. § 5-3 om anskaffelseskost som verdsettelsesregel for anleggsmidler. Disse verdsettelsesregler vil ikke nødvendigvis ha direkte skattemessig betydning ettersom den skattemessig verdi på eiendeler i stor utstrekning må justeres/fastsettes på bakgrunn av skattemessige særregler.

Ved vedtakelsen av rskl. i 1998 ble det for første gang innført et regnskapsmessig markedsverdi prinsipp som innebar at man samtidig innførte såkalt verdibasert opptjening. Dette vil i utgangspunktet også være omfattet av begrepet opptjening i rskl. § 4-1 første ledd nr. 2. Dette prinsipp ble begrenset til visse finansielle omløpsmidler, jf. rskl. § 5-8, samt for pengeposter i utenlandsk valuta, jf. rskl. § 5-9, jf. NRS (HU) Transaksjoner og regnskap i utenlandsk valuta. Markedsverdi prinsippet innebærer i denne sammenheng årlig inntektsføring av urealiserte verdiendringer, med påfølgende korrigering av postens verdi/kostpris.

Ved endringslov 17. desember 1999 nr. 94 til skatteloven, ble det foretatt skattemessige tilpasninger til rskl. 1998, bl.a. med vedtakelse av skattemessige særregler som skulle forhindre at det regnskapsmessige markedsverdi prinsipp i rskl. § 5-8 skulle få skattemessig betydning. I forarbeidene, jf. Ot.prp. 1 (1999-2000) punkt 16.3.5 ble det vist til at det i teorien var antatt at innføring av et regnskapsmessig markedsverdi prinsipp for finansielle omløpsmidler (som ikke var dekket av andre særlige skatteregler), også ville bli å legge til grunn ved beskatningen etter sktl. § 14-4 annet ledd.

Ettersom det regnskapsmessige markedsverdi prinsipp etter rskl. § 5-8 bare ville gjelde finansielle omløpsmidler, var det ikke nødvendig for departementet å ta stilling til om det samme ville gjelde ved eventuell innføring av et regnskapsmessig markedsverdi prinsipp for finansielle anleggsmidler. Det ble imidlertid innført en skattemessig særregel i sktl § 14-4 femte ledd om at finansielle instrumenter omfattet av lov om verdipapirhandel § 2-1, skulle behandles etter realisasjonsprinsippet uansett om det dreide seg om anleggs- eller omløpsmidler.

Når det gjaldt innføring av markedsverdi prinsipp for valutaposter, jf. rskl. § 5-9, ville denne regnskapsmessige endring bare kunne få betydning for kortsiktige poster ettersom det allerede

var skattemessig særregler for langsiktige poster, jf. skatteloven § 14-5 femte ledd. For kortsiktige valutaposter var det etablert en ligningspraksis basert på at det regnskapsrettslige dagskursprinsipp kunne legges til grunn også skattemessig, jf. departementets uttalelse inntatt i Utv. 1994 s. 1433 og OLN ved SFS i vedtak inntatt i Utv. 1996 s. 201. Det ble således ansett verken nødvendig eller ønskelig å vedta skattemessige særregler på dette punkt.

### **3.1.2 Skattemessig innvinning etter sktl. § 5-1 som vilkår for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd**

For å kunne avdekke i hvilken utstrekning de endrede regnskapsreglene vil ha skattemessig betydning via skatteloven § 14-4 annet ledd, må det tas stilling til om inntrådt skattemessig innvinning etter sktl. § 5-1 er et vilkår for tidfesting etter "regnskapsprinsippet" i sktl. § 14-4 annet ledd.

De vedtatte endringene i regnskapsloven aktualiserer ovenstående spørsmål på flere måter. I forhold til mulige forskjeller mellom tidfesting av inntekter basert på transaksjonsbasert opptjening etter rskl. i forhold tilsvarende løsninger etter IFRS, kan spørsmålet om inntrådt innvinning som vilkår for tidfesting få betydning for de skattemessige effekter av forskjellene. Spørsmålet er aktualisert ved innføring av den utvidede plikt/adgang til anvendelse av et regnskapsmessig markedsverdiprinsipp og til løpende verdijustering av eiendeler som anvendelse av IFRS vil medføre, jf. punkt 2.3. Anvendelse av markedsverdiprinsippet innebærer at verdiendringer anses som opptjent inntekt når den er realiserbar i et marked.

Spørsmålet knytter seg til det underliggende skattemessig krav om at skattemessige inntekter må være innvunnet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd om inntekter "vunnet ved" arbeid, kapital eller virksomhet mv. og § 5-1 annet ledd, jf. § 5-30 om gevinster vunnet ved realisasjon av formuesobjekter.

Om det skattemessige innvinningsbegrep heter det i Ot.prp. 86 (1998-1999) punkt bl.a.: s. 47-49 punkt

*"At en fordel omfattes av skattelovens inntektsbegrep er ikke tilstrekkelig for å iverksette skattlegging. Et hovedvilkår for skattlegging er at fordelene er innvunnet.*

*Innvinningsbegrepet er knyttet til overgangen fra en inntektsmulighet til en faktisk inntekt. Et skatterettslig utgangspunkt er at kun endelig opptjente inntekter skattlegges. Rene inntektsmuligheter skattlegges ikke. Ved inntekter som oppstår over tid må det tas stilling til når inntekten skal anses for å være endelig opptjent og skattemoden. Dette betegnes som innvinningstidspunktet. Innvinningskriteriet markerer med andre ord overgangen fra en ikke skattepliktig inntektsmulighet til en endelig opptjent inntekt. I en del tilfeller fremgår det direkte av lovteksten når innvinning foreligger, jf eksempelvis bestemmelsene om gevinst ved realisasjon av formuesobjekter i gjeldende skattelov § 43 annet ledd. (dvs. skatteloven 1999 § 5-1 annet ledd) Ved Skattereformen 1992 ble realisasjon innført som alminnelig innvinningskriterium i gevinstbeskatningen. I andre tilfeller er innvinningstidspunktet mindre klart angitt i lovteksten, og det vil bero på en nærmere tolkning når en fordel skal anses for å være innvunnet. (...)*

*Et motstykke til begrepet « innvinning » på fradragssiden er « oppofrelse » (...)*  
*Spørsmålet om når en innvunnet inntekt skal skattlegges - eller en oppofret fordel komme til fradrag - må løses etter tidfestingsreglene i kapittel 14. "*

For øvrig kan bl.a. vises til departementets uttalelse inntatt i Utv. 1999 s. 216.

Spørsmålet er om tidfestingsregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd bare kan få anvendelse for inntekter som allerede er innvunnet i skattemessig forstand, slik at tidfestingen eventuelt må utsettes til skattemessig innvinning har funnet sted. Spørsmålet kan også stilles på motsvarende måte i forhold til sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd om tidfesting av kostnader/tap, jf. punkt 3.2.2. Spørsmålet kan neppe hevdes å ha fått noen prinsipiell eller generell avklaring i ligningspraksis, og ble heller ikke prinsipielt avklart ved de endringer som ble foretatt ved lov 17. desember 1999 nr. 94 om skattemessige tilpasninger til ny regnskapslov, jf. foran. Spørsmålet er også omdiskutert i teorien. Dette gjelder i hvert fall i tilfeller hvor det ikke foreligger særlige tidfestingsregler i skatteloven, slik at den skattemessige tidfesting beror på regnskapet, jf. skatteloven § 14-4 annet, jf. tredje ledd.

I teorien blir spørsmålet gjerne holdt åpent, jf. bl.a. Jan Syversen som i artikkelen Det skatterettslige regnskapsprinsipp i Festskrift til Finn Berg Jacobsen (1999) uttalte følgende om skillet mellom reglene om innvinning/oppofrelse og tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd:

*”Det går neppe noe klart skille mellom skatterettens regler om innvinning av inntekter/pådragelse av kostnader og tidfesting. Hvis man først kommer til at spørsmålet hører hjemme under bestemmelsene som definerer inntekt/fradrag, vil den regnskapsmessige periodiseringen ikke få noen betydning. Dette er fastslått i Rt.1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) Norse Petroleum. (...) Dommen er en god illustrasjon på at hvis man kan forankre skattespørsmål i skattelovens bestemmelser om hva som skal regnes som skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad og de prinsipper disse regler bygger på med hensyn til innvinning og oppofrelse, så er man som utgangspunkt utenfor regnskapsprinsippet.”*

Torstein Fløystad hevder i ”Aktuelle spørsmål i petroleumsbeskatningen – ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999” punkt 2.12 utlagt på nettstedet [www.ors.no/publikasjoner.htm](http://www.ors.no/publikasjoner.htm)., følgende:

*”Men antakelig kan det ikke oppstilles krav om at det foreligger endelig innvinning/oppofrelse før reglene om tidfesting i det hele tatt kommer til anvendelse. Men siden det her dreier seg om selvstendige vilkår vil det måtte foretas en reversering i de tilfeller hvor innvinningen/oppofrelsen ikke inntreffer som forutsatt ved tidfestingen.”*

I Skattelovkommentaren 2003/2004 (Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke) heter det imidlertid:

*”Man kan ut fra dette si at dersom det ikke foreligger særlige skatteregler, vil § 14-4 annet ledd (regnskapsprinsippet) tilsi at man legger den regnskapsmessige periodisering til grunn i de tilfeller hvor det allerede foreligger en skattemessig innvunnet inntekt. Der hvor det ikke foreligger en skattemessig innvunnet inntekt, kan skattemessig periodisering ikke skje fordi det er ingen skattemessig inntekt å periodisere. Dersom en inntekt er både innvunnet etter kapittel 5 og realisert etter det skattemessige realisasjonsprinsipp, men hvor den regnskapsmessige periodisering skjer senere, må man vurdere om den utsatte regnskapsmessige periodisering kan likestilles med en regnskapsmessig avsetning.”*

Når det gjelder spørsmål om urealiserte verdiendringer på formuesobjekter kan anses som skattemessig ”innvinning” etter gjeldende rett, bemerkes:  
Det antas generelt avklart at urealiserte verdiendringer i form av regnskapsmessig oppskrivning av verdien på anleggsmidler, ikke blir ansett som skattemessig innvinning av

inntekt, jf. bl.a. M. Aarbakke Skatt på inntekt 1990 s. 140. Unntak vil kreve særskilt skattemessig regulering, jf. for eksempel sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum som angir unntak for livsforsikringselskaper og visse pensjonskassers regnskapsmessige verdiendringer på faste eiendommer, jf. punkt 3.5. Dersom det legges til grunn at skattemessig innvinning vil være en forutsetning for skattemessig tidfesting av inntekter, må det tilsvarende legges til grunn at innføring av regnskapsmessig verdibasert opptjening for anleggsmidler, ikke får betydning for den skattemessige tidfesting etter skatteloven § 14-4 annet ledd. Kravet om skattemessig innvinning er ikke oppfylt før ved realisasjon. Skattelovens regler om realisasjon som innvinningskriterium for kapitalgevinster på anleggsmidler, vil således også være den reelle skattemessige tidfestingsregel for slike gevinster.

I hvilken utstrekning det samme kan legges til grunn for urealiserte verdiendringer i form av regnskapsmessig bruk av markedsverdi eller oppskrivning av omløpsmidler/omsetningsgjenstander, kan synes noe uklart. Før lovendring av 15. desember 1978 nr. 77 hadde skatteloven 1911 § 50 annet ledd bokstav a første punktum slik ordlyd:

*"Ved utbyttets beregning tas hensyn til den forandring i verdi som den skattepliktiges beholdninger av varer og utestående fordringer viser i forhold til beholdningen ved begynnelsen av året."*

Ved lovendringen falt dette punktum ut av loven uten at noen realitetsendring var tilsiktet. Både M. Aarbakke op.cit. side 139 og Høyesterett i Rt. 1990 s. 1143 (Utv. 1991 s. 143) Norge Petroleum, legger til grunn at regelen fortsatt må anses gjeldende. Videre legges til grunn at den gjelder "omløpende kapital" i motsetning til "fast kapital" dvs. omsetningseiendeler, herunder omløpsfordringer, litt mer generelt. Tidligere skatteloven 1911 § 50 annet ledd bokstav b, nå skatteloven 1999 § 6-10 fjerde ledd første punktum, inneholder selv et unntak fra nevnte hovedregel som ellers ville være overflødig. Det skal ikke tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder fast eiendom selv om eiendommen har karakter av omsetningseiendom.

Det kan være tvil om nevnte regel om urealiserte verdiendringer på visse omløpsmidler, er en særregulering av innvinningsbegrepet i skatteloven § 5-1 første ledd eller om den kan anses som en særregel om at tidfesting etter tidligere skattelov 1911 § 50 annet ledd, nå skatteloven 1999 § 14-4 annet ledd, skal kunne finne sted uavhengig av tidspunktet for skattemessig innvinning. Distinksjonen har prinsipiell, men også en viss praktisk betydning. Per Rygh i Formue og Indtækt 1923 side 261 la imidlertid til grunn at lovens generelle regel er at urealisert verdistigning ikke er innvunnet skattemessig inntekt, slik:

*"Saalænge et Formuesobjekt forbliver paa samme Eiers haand, er derfor som Regel en Stigning af dets Pængeværdi ikke Indtækt og en Synkning ikke Tap, ligegyldigt om det gjælder fast Eiendom, Løsøre, Værdipapirer eller hvadsomhelst andet, ligegyldigt ogsaa, om Skatteyderen har givet Stigningen Udtryk i Status og Regnskap".*

På denne bakgrunn legger departementet i det følgende til grunn at urealisert verdistigning generelt ikke vil være "innvunnet" som skattemessig inntekt. For visse omløpsmidlers vedkommende, kan det likevel være adgang til å inntektsføre/tidfeste slik verdistigning i den utstrekning det er gjennomført i regnskapet og det ikke foreligger særlige skatteregler som tilsier en annen løsning. Tilsvarende utgangspunkt lå til grunn bl.a. for forutsetningen i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.5.3, om at innføring av et regnskapsmessig markedsverdiprinsipp for finansielle omløpsmidler, ville få betydning for beskatningen i den utstrekning sktl. § 14-4 annet ledd regulerte forholdet. Det samme gjelder den ligningspraksis

som er etablert med hensyn til å akseptere at dagskursprinsippet for kortsiktige valutaposter med virkning for beskatningen, jf. punkt 3.1.2.1.

## **3.2 Regnskapsreglens betydning for skattemessig tidsfesting av fradrag**

### **3.2.1 Gjeldende rett om skattemessig tidsfesting av fradrag for kostnader/tap etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd basert på gjeldende regnskapslov**

#### *3.2.1.1 Innledning*

Etter skatteloven § 14-4 annet ledd skal årsregnskapet legges til grunn for den tidsmessige plassering av inntekter og fradrag for skattepliktige med full regnskapsplikt, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med god regnskapsskikk, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Som angitt i punkt 3.1.1, er skatteloven § 14-4 annet ledd hovedregelen for tidsfesting av inntekter og utgifter for fullt regnskapspliktige. Det betegnes tidsfesting etter regnskapsprinsippet. De mange særregler om skattemessig tidsfesting i skatteloven gjør imidlertid at regnskapsprinsippet betyr mer som formelt utgangspunkt enn som reell hovedregel.

#### *Realiserte og urealiserte tap*

Innledningsvis presiseres at sktl. § 14-4 annet ledd i utgangspunktet gjelder tidsfesting av fradrag både av utgifter og tap på formuesobjekter. På grunn av de omfattende særregler om tidsfesting av gevinst/tap ved realisasjon av formuesobjekter, vil regelen i realiteten ikke ha betydning for fradragsføring av realiserte kapitaltap.

Den utvidete adgang til anvendelse av markedsverdi prinsippet etter IFRS i forhold til etter rskl., jf. punkt 2.3.3, aktualiserer spørsmålet om betydningen av sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd for adgangen til skattemessig fradragsføring av urealisert tap. For urealiserte tap vil betydningen av sktl. § 14-4 annet ledd i utgangspunktet være tilsvarende begrenset som for urealiserte gevinster, jf. punkt 3.1.3. Verdinedgang eller urealiserte tap anses er i utgangspunktet ikke oppofret etter sktl. § 6-1 første ledd. For urealiserte tap på anleggseiendeler følger det av sktl. § 6-2 annet ledd at tap ikke er fradragsberettiget før det er endelig konstatert. I Rt. 1990 s. 1143 (Utv.1991 s. 143) Norse Petroleum, la Høyesterett til grunn at regelen i sktl. § 6-2 annet ledd er å anse som en særlig skattemessig tidsfestingsregel for tap på anleggseiendeler, som går foran regelen i sktl. § 14-4 annet ledd. For urealisert tap på omsetningsgjenstander i form av varer, varekontrakter og fordringer, fremgår det av særlige bestemmelser i sktl. § 14-5 annet ledd c og § 14-5 fjerde ledd a at opp- eller nedskrivning av verdien ikke skal ha skattemessig betydning. Om det skulle foreligge adgang til regnskapsmessig nedskrivning av slike poster, er det derfor uten betydning for spørsmålet om skattemessig fradragsrett.

For urealisert tap på omløpsmidler som ikke dekkes av ovennevnte eller andre særregler, dvs. kortsiktige valutaposter og andre finansielle omløpsmidler enn fordringer, kan det reises spørsmål om den regnskapsmessige behandling av slike poster likevel kan ha skattemessig betydning. I ligningspraksis, jf. 3.1.2, er det lagt til grunn at anvendelse av det regnskapsmessige markedsverdi prinsippet skal legges til for kortsiktige valutaposter. For øvrig vil spørsmålet om regnskapets betydning for adgang til fradragsføring av urealiserte tap, bero på en tolkning av sktl. § 14-4 tredje ledd og spørsmålet om tidspunktet for skattemessig pådragelse etter § 6-1 første ledd er et vilkår for tidsfesting etter § 14-4 annet ledd, jf. nedenfor.

### *Kostnader*

For tidfesting av kostnader kan regnskapsprinsippet i sktl. § 14-4 annet ledd i utgangspunktet tilsi at den skattemessige tidfesting av utgiftsfradrag, vil avspeile de til enhver til gjeldende regnskapsmessige regler om fradragsføring. Når det gjelder tidfesting av kostnader, modifiseres regnskapsprinsippet imidlertid i betydelig grad av regelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

Som det fremgår av punkt 2.3.2 innebærer IFRS på flere punkt endring i reglene om fradragsføring av kostnader i forhold til hva som følger av rskl.. For å avdekke i hvilken utstrekning de endrede regnskapsregler har skattemessig betydning med hensyn til tidfesting av fradrag for kostnader, er det nødvendig å ta stilling til hvordan sktl. § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd, er å forstå etter gjeldende rett.

Fastlegging av innholdet av sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd er dessuten blitt aktualisert på bakgrunn av Høyesterettsdom av 14. desember 2004 inntatt i Rt. 2004 s 1921 (Shell-dommen). Rettens flertall har lagt til grunn en forståelse av skatteloven § 14-4 tredje ledd som etter departementets oppfatning vil innebære en vesentlig innskrenkning av avskjæringsregelens rekkevidde. I dommen fikk oljeselskapet Shell fradrag for avsetning til nedstengningskostnader, som vil påløpe når selskapet avslutter produksjonen ved et oljefelt. Forpliktelse til å foreta nedstengning er pålagt via utvinningstillatelsene. Høyesteretts flertall mente at fradrag for nedstengningskostnadene ikke var avskåret etter sktl § 14-4 tredje ledd. I korte trekk begrunnet flertallet dette med at kostnadene måtte anses som pådratt etter skatteloven § 6-1 første ledd, og at skatteloven § 14-4 tredje ledd kun rettet seg mot avsetninger etter det regnskapsmessige forsiktighetsprinsippet, mens det her var tale om en avsetning etter sammenstillingsprinsippet.

Etter departementets oppfatning bryter Shell-dommen med grunnleggende skatterettslige prinsipper både med hensyn til når vilkår for fradrag (pådragelse/oppofrelse) kan anses å foreligge etter sktl. § 6-1 første ledd og tilsvarende for innholdet i avskjæringsregelen i § 14-4 tredje ledd. Staten søker derfor å bringe spørsmålet inn for fornyet bedømmelse av Høyesterett. Dette skjer ved at staten opprettholder sitt standpunkt i tilsvarende rettssaker som er anlagt av andre oljeselskaper. Disse sakene ble opprinnelig stanset i påvente av dom i Shell-saken, men er nå startet igjen. De prinsipielle spørsmål som i første omgang ble avgjort ved Shell-dommen, er således fortsatt omtvistet. I det følgende vil Shell-dommen kommenteres der den er relevant. I fremstillingen av gjeldende rett vil det imidlertid skilles mellom departementets rettsoppfatning og den lovforståelse som er lagt til grunn i Shell-dommen.

#### *3.2.1.2 Den regnskapsrettslige debiteringsregel og god regnskapsskikk som grunnlag for skattemessig tidfesting av fradrag frem til vedtakelsen av skatteloven § 14-4 tredje ledd i 1992*

Regnskapsprinsippet i skatteloven § 14-4 annet ledd bygger på en lang tradisjon med kobling mellom regnskap og skatt. Det formelle utgangspunktet har vært at skattemessig tidfesting skal baseres på skattyterens årsregnskap fastsatt i samsvar med regnskapslovgivningen. Utviklingen av regnskapsprinsippet har imidlertid skjedd i vekselvirkning mellom skattelov og regnskapslov, der hensynet til hva som kunne godtas skattemessig er tillagt stor betydning i de regnskapsmessige vurderinger. Det antas at dette skyldes at det har vært forutsatt at kostnader må være pådratt etter skatteloven før disse kan periodiseres, jf nærmere om pådragelsesvilkåret i pkt. 3.2.2..

Før vedtakelsen av regnskapsloven 18. juli 1998 nr. 56, inneholdt ikke regnskapslovgivningen lovregler som formulerte hovedprinsipper for inntekts- eller fradragføring. Grunnlaget for periodiseringen var standarden ”god regnskapsskikk” utviklet i praksis, konvensjoner og oppfatninger blant regnskapskyndige. For resultatføring eller tidfesting av kostnader etter ”god regnskapsskikk” bygget man i utgangspunktet på en regnskapsrettslig debiteringsregel, jf. M. Aarbakke Skatt på inntekt 1990 s 311:

*”Omkostninger som har karakter av utgifter, skal etter god regnskapsskikk komme til fradrag i det år da det er grunnlag for i virksomhetens regnskap å debitere (belaste) virksomheten for en forpliktelse, og eventuelt å kreditere (godskrive) en medkontrahent for en fordring. [...]. Grunnlag for å debitere virksomheten er i alminnelighet stiftelse av en ubetinget betalingsforpliktelse...”*

Debiteringsregelen bygger således på et transaksjonsprinsipp, som innebærer at transaksjonen må være kommet så langt at medkontrahenten formuesrettslig har fått et ubetinget krav på betaling. I regnskapsrettslig teori antas at debiteringsregelen gjerne ble omtalt som regnskapsprinsippet. Herfor vises bl.a. til NOU 1989 :14 Appendiks 7.2 s. 218 hvor det heter:

*”Som omtalt ovenfor er hovedregelen etter regnskapslovgivningen det såkalte regnskapsprinsippet, det vi si at regnskapsføring skal finne sted på det tidspunktet da kravet eller forpliktelsen oppstår – opptjenings- eller realisasjonsprinsippet for inntekter og oppofrelsesprinsippet for kostnader.”*

Innholdet i debiteringsregelen samsvarer i det vesentlige med realisasjonsprinsippet som senere ble innført i skatteloven § 14-4 annet ledd for begrenset regnskapspliktige, der regelen er at kostnader kan fradras når det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden. Det kan også være grunnlag for å anta at debiteringsregelen i utgangspunktet vil tilsvare tidspunktet for skattemessig pådragelse/oppofrelse som vilkår for skattemessig fradrag etter sktl. 1911 § 44 første ledd (nå sktl. 1999 § 6-1 første ledd.)

I skatterettslig teori var det et særskilt spørsmål om skatteloven 1911 § 50 annet ledd og ”god regnskapsskikk” likevel kunne gi grunnlag for ”antesipering av fradragrett” i forhold til det tidspunkt som ellers ville følge av debiteringsregelen, jf. M. Aarbakke Skatt på inntekt 1990 s. 314 og F. Zimmer Bedriftsbeskatning 1988 s. 25 flg. Spørsmålet om slik ”antesipering av fradragrett” ville støte an mot et underliggende krav om at kostnaden ikke kunne tidfestes etter sktl. 1911 § 50 annet ledd før tidspunktet for pådragelse etter sktl. 1911 § 44 første ledd var inntrådt, ble ikke særskilt drøftet eller problematisert.

Etter rettspraksis fra før 1992 var det klart at ”god regnskapsskikk” i noen tilfeller gav grunnlag for skattemessig fradrag i ett tidligere år enn forpliktelsesåret. Dette var basert på hensynet til å få en korrekt avgrensning av resultatet i inntektsåret i forhold til den drevne virksomhet. I en dom i Rt. 1966 s.1297 (Govertsen) fikk skattyter således fradrag for gratiale til ansatte som han ikke var rettslig forpliktet til å yte ved utgangen av inntektsåret. Høyesterett uttalte at det var i samsvar med god regnskapsskikk ”at gratiale som har relevans til arbeidsforholdet, utgiftsføres i det år gratialet gjelder”. I juridisk teori ble det lagt til grunn at det samme skulle gjelde styrehonorar og tantieme, selv om forpliktelsen til å dekke disse utgiftene først blir ubetinget når generalforsamlingen har vedtatt utbetalingen.

Det er sikkert nok at henvisningen til regnskapslovgivningen og ”god regnskapsskikk” heller ikke før skattereformen 1992 gav hjemmel for en alminnelig rett til fradrag for fremtidige

utgifter. I Lignings ABC 1989 s. 751 ble det oppstilt som et vilkår at utgiftene var pådratt eller påløpt:

*”Det skal ved beregning av nettoinntekten tas hensyn til pådratte og påløpte ikke betalte utgifter (når disse kan direkte utgiftsføres)... Det kan ikke uten uttrykkelig hjemmel avsettes beløp til dekning av fremtidige utgifter, dvs. utgifter som ikke vedrører inntektsåret og som ikke er endelig pådradd eller påløpt ved utgangen av inntektsåret, f.eks. utgifter til fremtidig vedlikehold. Dette gjelder uansett hvor klart det er at utgiften vil påløpe.”*

Til tross for dette restriktive utgangspunktet, ble det godtatt tidfesting av ”avsetninger til utgifter som antas å ville medgå til fremtidig garanti og servicearbeid på varer eller tjenester som er levert ved inntektsårets utgang”, jf. Lignings ABC 1989 s. 341. I juridisk teori før skattereformen 1992 synes det for øvrig å ha vært større tilbøyelighet til å godta fradrag for avsetninger til fremtidige utgifter, som angikk inntektsårets virksomhet, når det var overveiende sannsynlig at utgiften ville påløpe, jf. M. Aarbakke Skatt på inntekt 1990, s.315.

I Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 158 ble det uttalt at det var uklart i hvilken utstrekning regnskapsprinsippet medførte at det var adgang til å kreve fradrag for avsetninger. Dette ble utdypet i brev fra Finansdepartementet til Høyres stortingsgruppe av 28. mai 1991, jf. vedlegg til Innst.O.nr.80 (1990-91) s. 111:

*”Som nevnt i kapittel 11 i proposisjonen er det etter gjeldende rett noe uklart i hvilken utstrekning næringsdrivende i henhold til gjeldende skattelov § 50 annet ledd har krav på fradrag for avsetninger til fond til dekning av fremtidige utgifter eller tap.*

*Prinsippet om fradragsrett for garanti- og serviceavsetninger blir i dag lagt til grunn i praksis. Det samme gjelder fradrag for avsetninger til å møte et eventuelt erstatningskrav i en verserende tvist. I praksis har skattyter i visse tilfeller også fått fradrag for avsetninger til å møte påregnelige fremtidige utgifter til opprydding, fjerning av anlegg o.l., for eksempel ved utløpet av konsesjonstid. En del avsetninger til å møte andre typer fremtidige utgifter, for eksempel katastrofefond i reiseselskap til å dekke mulige avbestillinger som følge av naturkatastrofer, terrorisme og lignende, er ikke ansett fradragsberettiget ved beskatningen.”*

”Aarbakkegruppen” foreslo i NOU 1989:14 et skattemessig *realisasjonsprinsipp* som hovedregel for tidfesting av inntekter og utgifter ved beskatningen av næringsdrivende. Ved skattereformen ble imidlertid regnskapsprinsippet videreført som hovedregel, men med en uttrykkelig regel i skatteloven av 1911 § 50 femte ledd (skatteloven 1999 § 14-4 tredje ledd) om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kommer til fradrag ved ansettelsen av inntekten, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) og Ot. prp. nr. 16 (1991-92).

### *3.2.1.3 Regnskapsprinsipper og utvikling av god regnskapsskikk som grunnlag for skattemessig tidfesting av fradrag etter vedtakelsen av sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd i 1992*

#### *(i) Vedtakelsen av rskl. i 1998 og utvikling av god regnskapsskikk*

I regnskapsloven av 1998 ble det foretatt en lovfesting av de grunnleggende regnskapsprinsipper i § 4-1 og henvisningen til god regnskapsskikk i § 4-6 som er av betydning for periodiseringen. Etter regnskapsloven § 4-1 nr 3 er det et grunnleggende



prinsipp at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Inntekten skal inntektsføres etter opptjeningsprinsippet i henhold til regnskapsloven § 4-1 nr 2. Siktemålet med sammenstillingen er å få frem nettoeffekten av den enkelte transaksjon. Dersom kostnader enten betales eller pådras i et tidligere år enn inntekten er opptjent, må fradragsføringen utstå til det år inntekten er opptjent. På samme måte skal kostnader som pådras i et senere år, likevel kostnadsføres samme år som den korresponderende inntekten. Departementet bemerker at innholdet i det regnskapsrettslige sammenstillingsprinsipp med tilsvarende krav om avsetning til fremtidige kostnader, er blitt gradvis utviklet i norsk regnskapsskikk. På dette felt skjedde det også en utvikling mellom 1992 og vedtakelsen av rskl. i 1998. Det vises som eksempel til Børssirkulære 4/96 om avsetninger til periodisk vedlikehold samt sirkulærer av 1994 og 5/1996 om avsetninger for restrukturerings- og omstillingskostnader.

Det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsipp antas derimot å ha lengre tradisjoner. Regnskapsloven av 1998 inneholder ikke et generelt forsiktighetsprinsipp, men et utslag av prinsippet er kommet til uttrykk gjennom regelen om at urealisert tap skal resultatføres, jf. regnskapsloven § 4-1 nr. 4. Videre er forsiktighetsprinsippet innarbeidet i vurderingsreglene for omløpsmidler og anleggsmidler. For øvrig er det bestemt i § 4-2 at en ved usikkerhet skal bruke beste estimat.

*(ii) Nærmere om avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd*  
Skatteloven § 14-4 tredje ledd bestemmer at:

*”Ved fastsettelse av inntekten skal det ikke tas hensyn til avsetninger etter god regnskapsskikk.”*

I Ot. pr. nr. 35 (1990-91) s. 159 ble bestemmelsen begrunnet som følger:

*”Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatningen vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er i hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.*

*Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker at avsetningene foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Ugifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningene statistisk er mer eller mindre sikker.”*

Departementet vil påpeke at det til grunn for forarbeidenes eksemplifisering av at avskjæringsregelen skulle ramme service – og garantiavsetninger, ikke lå noe eksplitt standpunkt til om slike avsetninger skyldes det regnskapsrettslige forsiktighets- eller sammenstillingsprinsipp. I NOU 1989:14 er begrepet sammenstilling overhodet ikke benyttet. I stedet benyttes begrepet ”periodiseringsprinsippet” om kostnadsføring av avsetninger i form

av ("matching") hvorunder bl.a. garanti- og serviceutgifter er angitt som eksempler. Det vises til appendiks 7.2 s. 214 hvor det heter:

*"Det mest grunnleggende prinsippet er periodiseringsprinsippet. Hovedformålet for regnskapet er å måle resultatet i regnskapsperioden. Beskrivelsen av den historiske inntjeningen skal gi regnskapsbrukerne grunnlag for å vurdere foretakets inntjeningsevne. I følge periodiseringsprinsippet skal inntekt registreres når transaksjon finner sted og den motsvarende kostnaden skal sammenstilles med inntekten ("matching") Gjennomføring av periodiseringsprinsippet forutsetter kriterier for inntektsføring og regler for fordeling av kostnader. I noen tilfeller er det direkte sammenheng mellom inntekter og kostnader (for eksempel direkte varekostnader). I andre tilfeller er sammenhengen indirekte (...). Et foretaks virksomhet kan føre til forpliktelser for fremtidige utgifter. Det gjelder for eksempel garanti og serviceutgifter, pensjonsutgifter, utgifter til opprydding eller fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet og miljøvern. Disse kostnadene påløper etter hvert og må kostnadsføres etter hvert i takt med inntektene i form av avsetninger. De regnskapsmessige avsetninger skjer på grunnlag av estimerte beløp som det kan knytte seg usikkerhet til. Usikkerhet ved estimeringen fritar ikke fra plikten til å avsette regnskapsmessig. Manglende avsetninger for slike forpliktelser bryter med periodiseringsprinsippet (og med forsiktighetsprinsippet)."*

Skatteloven § 14-4 tredje ledd gir etter departementets oppfatning uttrykk for en generell regel om at regnskapsmessige avsetninger for fremtidige kostnader som ikke er påløpt eller pådratt etter debiteringsregelen, jf. punkt 3.2.1.2, ikke kan tas i betraktning ved inntektsansettelsen. Dette gjelder uansett om avsetningen kan anses begrunnet i det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsipp eller i sammenstillingsprinsippet.

En avsetning er et resultat av kostnadsføring av fremtidige utgifter, jf NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler (som første gang ble fastsatt i 2000) pkt 2.1:

*"Anvendelse av periodiseringsbestemmelsene vil kunne lede til regnskapsføring av forpliktelser. Forpliktelser kan være fremtidige utgifter knyttet til inntekter som er resultatført. Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 nr 3 skal slike utgifter resultatføres i samme periode som inntekten. Kostnadsføring av fremtidige utgifter (fremskutt kostnadsføring) skaper avsetning. Eksempler på avsetninger som følger av sammenstillingsprinsippet, er avsetning for opprydningsutgifter som øker i takt med inntektsskapende virksomhet og avsetning for garantiutgifter."*

Avskjæringsregelen innebærer at avsetninger etter regnskapsmessige regler og prinsipper ikke kommer til skattemessig fradrag før utgiften er pådratt. Uttrykket pådratt vil i denne sammenheng i hovedsak tilsvare begrepet "pådratt" i sktl. § 6-1 første ledd, men kan også anses samsvarende med begrepet "påløpt" i forhold til den regnskapsrettslige debiteringsregelen, jf. foran. Det vises til departementets svar av 28. mai 1991 i vedlegg til Innst.O.nr. 80 (1990-91) s. 110, som svar på spørsmål fra Høyres stortingsgruppe i brev av 30. april 1991 om grensdragningen mellom ordinære periodiseringer og avsetninger etter forslaget til avskjæringsregel:

*"Fradrag for avsetninger etter god regnskapsmessig innebærer at skattyter får skattemessig fradrag i inneværende inntektsår for fond han avsetter til å dekke påregnelige utgifter og tap et senere inntektsår, så lenge denne avsetningen er overensstemmende med god regnskapsmessig. Som ledd i skattereformen er det ansett tilstrekkelig at fradrag gis i de*

*senere år når utgiftene kommer. Denne skattemessige begrensning hindrer ikke skattyteren i å foreta avsetning med regnskapsmessig virkning.”*

I retts- og ligningspraksis har det likevel oppstått tvist om bestemmelsens rekkevidde. De fleste saker om dette har sprunget ut av spørsmålet om avskjæringsregelen gjelder for avsetninger etter sammenstillingsprinsippet. Dette har særlig sammenheng med at forarbeidene bruker service- og garantiavsetninger som gjennomgående eksempel, og at forarbeidene noen steder henviser til avsetninger etter forsiktighetsprinsippet. Det er blitt hevdet at avsetninger i henhold til sammenstillingsprinsippet ikke kan anses omfattet av bestemmelsen siden forarbeidene ikke inneholder tilsvarende uttrykkelig henvisning til sammenstillingsprinsippet. I Shell-dommen (Rt.2004 s 1921) la flertallet på tre dommere vekt på dette forholdet ved sin fortolkning av regelen. (Flertallet kom også til at nedstengningskostnadene måtte anses pådratt etter skatteloven 1911 § 44 første ledd (sktl.1999 § 6-1 første ledd - jf nærmere pkt. 3.2.2.).

Departementet kan ikke se at man kan trekke slike slutninger av forarbeidenes eksempel- og begrepsbruk. Det vises blant annet til at service- og garantiavsetninger er avsetninger etter sammenstillingsprinsippet. Videre vil departementet peke på at både sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet hadde sin hovedforankring i henvisningen til god regnskapsskikk i regnskapsloven av 1977 § 4 og tidligere aksjeloven av 4.juni 1976 nr. 59 § 11-4. Utviklingen har gått i retning av å tillegge sammenstillingsprinsippet større betydning, mens forsiktighetsprinsippet har fått en mindre rolle. Dette er også kommet til uttrykk i regnskapsloven av 1998. Den utvikling i begrepsbruk og prinsippanvendelse som har funnet sted i regnskapsteori og -praksis har imidlertid funnet sted med utgangspunkt i god regnskapsskikk. Det vises til F. Zimmer Lærebok i Skatterett 2001 s.349:

*”Regnskapsloven av 1998 inneholder – i motsetning til sin forgjenger – en nærmere presisering av noen grunnleggende regnskapsprinsipper, se rskl. § 4-1, 1. ledd. Disse kan oppfattes som presiseringer av god regnskapsskikk, og de danner i sin tur en basis for fortolkningen av de mer spesielle bestemmelsene i regnskapsloven.”*

Begrepet ”god regnskapsskikk” er en rettslig standard, som henviser til normens innhold til en hver tid i regnskapsprofesjonen. Anvendelse av dette uttrykket i skatteloven § 14-4 tredje ledd skulle dermed sørge for parallell utvikling av avskjæringsregelen og de regnskapsmessige prinsipper for avsetninger.

Departementet mener således at skatteloven § 14-4 tredje ledd avskjærer fradrag for alle kostnader som har karakter av avsetning til fremtidig utgift, uavhengig av om avsetninger er begrunnet ut fra forsiktighetsprinsippet eller sammenstillingsprinsippet. Det sentrale innhold i bestemmelsen er at utgifter faktisk må være pådratt før disse kan periodiseres etter regnskapsprinsippet.

I enkelte ligningsvedtak har man festet seg ved at forarbeidene til dels begrunner avskjæringsregelen med avsetningenes skjønnsmessige karakter, jf sitat fra Ot.prp.nr.35 1990-1991 s. 159 foran. Dette har ført til at det i noen saker er innrømmet fradrag for avsetninger hvor de fremtidige utgiftene er sikre i omfang og påløper om kort tid, og hvor det dermed ikke oppstår vanskelige skjønnsmessige vurderinger. Etter departementets syn er heller ikke graden av skjønn som ligger til grunn for avsetninger relevant for fastlegging av avskjæringsregelens innhold. Det forhold at avsetninger ofte innebærer usikre, skjønnsmessige estimater over

fremtidige utgifter er et hensyn som taler for at avsetninger generelt ikke skal påvirke den skattemessige inntektsansettelsen.

I ligningspraksis har det vært lagt til grunn at avsetninger som følger av rettspraksis Rt. 1958 s.801 (Meraker Brug), ikke kan anses som avsetninger etter god regnskapsskikk.

Departementet er uenig i dette og viser til at man i brev til Høyeres stortingsgruppe under behandlingen av Ot.prp.nr. 35 (1990-91) nettopp nevnte ”*påregnelige fremtidige utgifter [...] for eksempel ved utløpet av konsesjonstid*” som eksempel på avsetninger som det var gitt fradrag for i ligningspraksis før skattereformen, men hvor fradragsrett skulle bortfalle som følge av avskjæringsregelen. Selv om dette ikke opprinnelig var formulert som avsetninger etter god regnskapsskikk, vil det like fullt være det etter någjeldende regnskapsskikk og etter skatteloven § 14-4 tredje ledd.

Det er ikke mulig å omgå avskjæringsregelen ved å utsette innteksføringen av de inntektselementene som det knytter seg til usikkerhet til. Dersom en ved anvendelse av prinsippene for utsatt inntektsføring faktisk oppnår det samme som skatteloven § 14-4 tredje ledd er ment å ramme, er det lagt til grunn i rettspraksis (jf. bl.a. Utv. 2003 s. 549) at dette også er avskåret etter bestemmelsen. For at en skatterettslig skal kunne godta en oppdeling av transaksjonsvederlaget i ulike inntektselementer, må det etter departementets syn foreligge konkrete holdepunkter for at vederlaget gjelder for mer enn ett inntektselement. Dette må igjen avgjøres på bakgrunn av økonomiske realiteter, og ikke ut fra disposisjonens formelle form. Eksempelvis kan manglende sammenheng mellom avtaleelementene og en særskilt fakturering av disse være en indikasjon på at transaksjonsvederlaget refererer seg til ulike selvstendige ytelser. Det må da foretas en individuell vurdering av om risiko og kontroll for de ulike elementer er gått over på debitor. Departementet legger likevel til grunn at ett transaksjonselement kan være så fremtredende at en etter en vesentlighetsvurdering må anse transaksjonen som sådan gjennomført, og hele transaksjonsvederlaget som opptjent.

Som det fremgår av det foregående, mener departementet at regnskapsprinsippet er betydelig modifisert av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd. På sitt område overstyrer denne regelen regnskapsmessig tidfesting av fremtidige kostnader etter sammenstillingsprinsippet og/eller forsiktighetsprinsippet og innebærer at det ikke gis skattemessig fradrag før kostnader faktisk er pådratt. Dette er i det vesentlige samsvarende med de løsninger som følger av det realisasjonsprinsipp som gjelder for begrenset regnskapspliktige, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd.

### **3.2.2 Skattemessig pådragelse etter sktl. 6-1 første ledd som vilkår for tidfesting av fradrag etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd**

For å kunne avdekke behovet for endringer i skatteloven som følge av endrede regnskapsregler, må det tas stilling til om kravet til pådragelse/oppofrelse etter sktl. § 6-1 første ledd må være oppfylt før en kostnad kan tidfestes etter § 14-4 annet, jf. tredje ledd. Det vises herunder til den motsvarende gjennomgang i forhold til tidfesting av inntekter i punkt 3.1.3. Shell-dommen, jf. foran, aktualiserer herunder spørsmålet om på hvilket tidspunkt en kostnad kan anses pådratt etter § 6-1 første ledd; om kostnader kan anses pådratt når de faktisk påløper eller om også fremtidige (ikke påløpte) kostnader kan anses pådratt fordi de regnskapsrettslig skal sammenstilles med tilhørende inntekter.

De alminnelige vilkår for fradragsrett følger av skatteloven § 6-1 (1), og innebærer at det må foreligge en kostnad som er pådratt for ”å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” I dette ligger det både et krav om tilknytning mellom kostnad og inntektsverv, og

et krav om at kostnaden må være pådratt. Det sistnevnte vilkåret omtales som pådragelses- eller oppofrelsesvilkåret, og utlegges gjerne slik at skattyter må ha gitt endelig avkall på en økonomisk fordel eller hatt en reduksjon i sin formuesstilling. Fradragsrett etter § 6-1 første ledd kan i utgangspunktet ikke statueres for fremtidige kostnader, men vil bare gjelde kostnader som er faktisk pådratt.

Ligningspraksis i tilknytning til regnskapsmessige avsetninger før skattereformen 1992 og selve vedtagelse av avskjæringsregelen i § 14-4 tredje ledd, tilsier at det kan reises tvil om i hvilken utstrekning det er forutsatt at tidspunktet for pådragelse av kostnad som vilkår for fradragsrett etter sktl. § 6-1 første ledd er avgjørende for spørsmålet om en eventuell avvikende regnskapsmessige tidfesting skal ha skattemessig virkning.

Uansett hvordan rettstilstanden var med hensyn til dette før skattereformen 1992, mener departementet at det ved innføring av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd ble etablert som vilkår for tidfesting for regnskapspliktige skattytere at utgifter faktisk er pådratt, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Det vises til Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 159, der det i omtalen av bestemmelsen heter:

*”Forventede utgifter som følge av garantier, eller forpliktelser til uten særlig vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester skal først komme til fradrag når utgiften faktisk er pådratt.”*

Spørsmålet om det er et vilkår for tidfesting av en fradragspost at kostnaden er pådratt, har vært omdiskutert i teorien. Det vises herunder til gjennomgangen i punkt 3.1.2. I Skattelovkommentaren 2003/2004, (Brudvik, Syversen, Greni og Aarbakke) s.1095 heter det imidlertid:

*”For at det skal være oppstått en kostnad i kapittel 6s forstand, må kostnaden være pådratt. Skattyteren må ha hatt en oppofrelse. Regnskapsmessig kan det godt skje at en kostnad med hjemmel i det regnskapsmessige sammenstillingsprinsippet etter forsiktighetsprinsippet er resultatført før den er pådratt. I slike tilfeller må den skattemessige periodisering normalt utstå til kostnaden er pådratt.”*

Til ovenstående bemerkes at pådragelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd, i visse tilfeller kan medføre at fradragsføring av i utgangspunktet betalte kostnader må bli å utsette ved aktivering av en fordring (forskuddsbetalte kostnader). Dette gjelder i den utstrekning kostnaden har tilknytning til fremtidige inntekter eller når det først i senere år enn betalingsåret med tilstrekkelig grad av sikkerhet kan fastslås at vederlaget for utgiften vil påvirke skattyters inntektsforhold, jf. F. Zimmer Lærebok i Skatterett 2001 s.172. Et eksempel er forskuddsbetaling av leie for flere år som ikke anses skattemessig fradragsberettiget for mer enn inntektsårets andel av leiebetalingen. Fradragsføring av det resterende må utsettes i form av aktivering av en forskuddsbetaling. Et annet eksempel, fra oljebeskatningen, er betaling av såkalt arealavgift som skal betales ved konsesjonstildelingen og for seks år. Klagenemnda for oljeskatt har avgjort at slik utbetaling ikke kan føres til fradrag i utbetalingsåret for mer enn den andel som gjelder arealavgift for dette året. Dette gjaldt selv om avgiften etter regnskapsreglene kunne fradragsføres i betalingsåret, jf. Jan Syversen Skatt på petroleumsutvinning 1991 s. 452.

Departementet antar som utgangspunkt at tidfesting av fradragsretten etter nevnte forståelse av pådragelseskravet for kostnader i sktl. § 6-1 første ledd, ikke vil påvirkes av den

regnskapsmessige tidfesting etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd. Dette gjelder også dersom det skulle hevdes at ovenstående tolkning av sktl. § 6-1 første ledd også kan begrunnes i kravet om tilknytning til inntektsverv. Forutsetningen om at tidspunktet for skattemessig pådragelse må være inntrådt før avvikende tidfesting etter regnskapsreglene, antas uansett gjeldende i disse tilfellene. Det antas at spørsmål om den lovmessige forankring av tidfestingsspørsmålet i disse tilfellene ikke har kommet så ofte på spissen i praksis fordi sammenstillingsprinsippet etter rskl. i praksis har gitt samme løsning som ovenfor antatt i forhold til tolkningen av pådragelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd.

I det følgende legger departementet til grunn at det i utgangspunktet vil være dekkende for gjeldende rett at tidspunktet for pådragelse eller oppofrelse i sktl. § 6-1 første ledd må være inntrådt før regnskapsmessige regler om tidfesting av fradrag, kan får betydning etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd. Dette resultat kan enten legges til grunn som følge av en tolkning av § 6-1 første ledd som en regel om fradragsrett som vil gå foran § 14-4 annet ledd eller som følge av en tolkning av sktl. § 14-4 tredje ledd, jf. punkt 3.2.1.3.

Flertallet i Shell-dommen synes også å forutsette at inntrådt pådragelse etter sktl. § 6-1 første ledd, må komme før tidfesting av kostnader etter sktl. § 14-4 annet ledd er aktuelt. I dommen la Høyesteretts flertall til grunn at fremtidige kostnader til nedstengning av oljebrønner måtte anses pådratt/oppofret etter skatteloven 1911 § 44 første ledd (skatteloven 1999 § 6-1 første ledd) allerede når produksjonen hadde startet:

*”Det er på det rene - og ikke omtvistet mellom partene - at rettighetshavere til utvinningstillatelse når produksjonen på et oljefelt blir avsluttet, har en plikt til å foreta nedstengning av feltet, se petroleumsloven av 1985 § 45 med tilhørende forskrift 28. juni 1985 § 46 og petroleumsloven av 1996 § 4-2, jf. § 5-1 med tilhørende forskrift 27. juni 1997 nr. 653 § 21, jf. Ot.prp.nr.43 (1995-1996) om lov om petroleumsvirksomhet, side 20. Denne plikten inntrer som en betinget forpliktelse på det tidspunkt utvinningstillatelse blir gitt, og når oljebrønnene på feltet blir åpnet og produksjon blir satt i gang, blir forpliktelsen ubetinget. Selv om omfanget av forpliktelsen kan være noe usikkert, er det fra dette tidspunkt sikkert at forpliktelsen vil inntre, og det kan overhodet ikke være tvilsomt at en slik forpliktelse medfører en reell reduksjon i rettighetshaverens formue. På denne bakgrunn finner jeg det klart at når et oljefelt blir åpnet og produksjon satt i gang, må de kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet, anses « pådratt » i forhold til skatteloven § 44 første ledd første punktum.”*

Etter departementets syn kan man ikke anse nedstengningsutgifter som ubetingede eller pådratt i forhold til § 6-1 første ledd, så lenge utgiftene er betinget av at nedstengning finner sted og av at den aktuelle skattyter faktisk forestår nedstengningen. Departementet mener videre at det må skilles mellom den forvaltningsrettslige forpliktelsen til i fremtiden å foreta nedstengning og de formuerettslige forpliktelser som vil oppstå når nedstengning faktisk skjer. Det er de formuerettslige forpliktelser som i denne sammenhengen er skatterettslig relevante. Når den formuesrettslige forpliktelse ikke er ubetinget, er heller ikke vilkåret om pådragelse oppfylt.

Departementet legger med andre ord til grunn at fremtidige kostnader som er forårsaket av virksomheten i en periode, og som regnskapsmessig er å betrakte som påløpt i denne periode slik at sammenstilling krever kostnadsføring, i skattemessig forstand like fullt er å anse som fremtidige, ikke pådratte kostnader som ikke kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd.

### **3.3 Regnskapsreglenes betydning for spørsmål om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler mv**

#### **3.3.1 Gjeldende rett om betydningen av sktl. § 14-4 annet ledd for spørsmål om aktiveringsplikt eller fradragsrett for påløpte/pådratte kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler**

##### *3.3.1.1 Innledning*

Det er alminnelig antatt at regelen i sktl. § 14-4 annet ledd ikke kan tillegges betydning bl.a. for hvilke inntekter som er skattepliktige og for hvilke kostnader som er fradragsberettiget, jf. Rt. 1934 s. 883 (Utv. II s. 654). I utgangspunktet skal disse spørsmål avklares ut fra skatterettslige regler som ikke kan fortrenses av regnskapsrettslige regler.

I teori og praksis er det likevel omdiskutert i hvilken utstrekning de regnskapsrettslige regler har direkte eller indirekte skattemessig betydning også på ovennevnte felt. Diskusjonen er særlig knyttet til regnskapsreglenes betydning som grunnlag for statuering av skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for påløpte kostnader som kan ses i sammenheng med erverv (tilvirkning, utvikling eller kjøp) og vedlikehold av driftsmidler. For kostnader med tilknytning til erverv mv av omsetningsgjenstander/omløpsmidler foreligger det i stor utstrekning særlige skatteregler, jf. sktl. § 14-5. Spørsmålet er gjerne om reglene om fradragsrett eller aktiveringsplikt etter sktl. § 6-1 første ledd skal anses som særregler om "tidfesting" i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd. Et annet spørsmål er om hjemmelen for skattemessig aktiveringsplikt, eventuelt fradragsrett for slike kostnader følger av sktl. § 6-1 første ledd eller av sktl. § 14-4 annet ledd.

For å kunne avdekke eventuelle behov for skattemessige tilpasninger/nøytraliseringstiltak, må det vurderes i hvilken utstrekning de endrede regnskapsregler vil ha skattemessig betydning for spørsmålet om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader via sktl. § 14-4 annet ledd. Aktuelle utgangspunkter om betydning av sktl. § 14-4 annet ledd på dette felt, blir derfor gjennomgått i det følgende.

Innledningsvis presiseres at spørsmål om skattemessig aktiveringsplikt først vil kunne inntre på det tidspunkt kostnaden kan tidfestes etter sktl. § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd. For fremtidige kostnader hvor tidspunktet for skattemessig tidfesting ikke er inntrådt, vil det verken være aktuelt å statuere fradragsrett eller aktiveringsplikt, jf. gjennomgangen i punkt 3.2. I samsvar med forutsetningene for tidfesting av kostnader etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd, som er anlagt i punkt 3.2.3 foran, forutsettes i det følgende at de aktuelle kostnader må være pådratt etter sktl. § 6-1 første ledd. I det følgende brukes både begrepet "påløpt" og "pådratt" for å beskrive de kostnader for hvilke regnskapsreglene om balanse- eller kostnadsføring kan ha skattemessige effekter. Det presiseres at begrepet påløpt i denne sammenheng benyttes om aktuelle, påløpte kostnader i henhold til debiteringsregelen, jf. punkt 3.2.1.2.

Videre presiseres at skattemessig aktiveringsplikt i utgangspunktet vil innebære at kostnadene inngår i skattemessig kostpris for den aktuelle eiendel, slik at fradrag eventuelt skal skje via avskrivninger eller ved realisasjon. Forutsatt at det ikke foreligger særlige skatteregler om kostpris, vil dette gjelde uansett om spørsmålet forankres i oppofrelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd, reglene om balanseføring i årsregnskapet etter sktl. § 14-4 annet ledd eller i forhold til det skattemessige kostprisbegrep, jf. for eksempel sktl. § 14-42 annet ledd, sktl. §

10-32 annet ledd og ulovfestede regler om skattemessig gevinst og tapsberegning. I det følgende brukes gjerne uttrykket aktivering om denne skattemessige effekt, mens uttrykket balanseføring benyttes om den tilsvarende regnskapsmessige effekt i forhold til regnskapsmessig anskaffelseskost for eiendelen.

### *3.3.1.2 Områder hvor skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning*

Spørsmålet om en kostnad er skattemessig fradragsberettiget følger i utgangspunktet av sktl. § 6-1 første ledd som krever at kostnaden må være ”pådratt”, dvs. oppofret. I tillegg kreves at den oppofrede kostnad skal ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. lovens uttrykk ” for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Det sistnevnte vilkåret betegnes gjerne som tilknytningskravet.

Kravet om ”oppofrelse” og om tilknytning til fremtidig inntekt som vilkår for skattemessig fradragsrett, vil ikke være oppfylt for kostnader som innebærer en investering dvs. at kostnadene kan anses som vederlag for fremtidige økonomiske fordeler. ”*Kostander som knytter seg til selve inntektskilden – og ikke til den inntekt eller inntektsgivende aktivitet som er knyttet til denne, vil derimot ikke gi fradragsrett*”, jf. F. Zimmer Lærebok i skatterett 2001 4. utg. s. 203. I slike tilfeller vil det foreligge aktiveringsplikt og ikke umiddelbar fradragsrett for de aktuelle kostnader. Spørsmålet om det foreligger oppofrelse eller investering skal avgjøres på grunnlag av reglene i skatteloven, jf. Ot.prp. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.2. Som eksempel på tilfeller hvor spørsmål om aktiveringsplikt for påløpte kostnader er behandlet etter rent skatterettslige regler, jf. sktl. § 6-1 første ledd, nevnes høyesterettsdom vedrørende aktivering av utviklingskostnader inntatt i Utv.1993 s. 1351 (Forland) samt lagmannsrettsdom vedrørende ulike kostnader knyttet til oppkjøp inntatt i Utv. 2002 s. 1006 (Aker Material Handling).

I sistnevnte dom ble eksplisitt angitt at kravet om pådragelse/oppofrelse var oppfylt og at aktiveringsplikten ble begrunnet i at tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd ikke var oppfylt. I den forbindelse vises til Jan B. Jansens artikkel om skattemessig behandling av oppkjøps- og integrasjonskostnader i SR 3/2003. departementet tar ikke stilling til om aktiveringsplikten skal forankres i selve oppofrelseskravet eller tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd. For å beskrive de pådratte kostnader som ikke er fradragsberettiget, men aktiveringspliktige etter sktl. § 6-1 første ledd, vil uttrykket ”påløpte/pådratte kostnader som anses investert” fortrinnsvis bli benyttet i det følgende.

Spørsmålet om vilkårene for skattemessig fradragsrett (eventuelt aktiveringsplikt) foreligger, er prinsipielt et annet enn spørsmålet om tidfesting av fradragsretten (eventuelt aktiveringsplikten). Dette gjelder selv om spørsmålet om fradragsrett eller aktiveringsplikt kan ha periodiseringseffekter, jf. Ot.prp. nr. 1(1999-2000) punkt 16.3.3.2. Som en regel om de skattemessige vilkår for aktiveringsplikt for påløpte kostnader, er sktl. § 6-1 første ledd å regne som ”særskilt” bestemmelse om tidfesting i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd. De regnskapsrettslige regler om balanseføring eller fradragsføring av påløpte kostnader som ikke er skattemessig fradragsberettiget fordi de anses investert etter sktl. § 6-1 første ledd, har ikke betydning for avgjørelsen av om det foreligger skattemessig aktiveringsplikt etter sktl. § 6-1 første ledd.

Kostnader i form av renter og vedlikeholdsutgifter er direkte fradragsberettiget etter særlige regler i sktl. § 6-40 og § 6-11. I en viss utstrekning kan det hevdes at slike kostnader ellers skulle være aktiveringspliktige etter § 6-1 første ledd slik at nevnte særregler om fradragsrett kan anses som unntaksregler fra den aktiveringsplikt som ellers ville følge av sktl. § 6-1. I samme utstrekning er det lagt til grunn at skattyter vil kunne velge å aktivere kostnadene



uavhengig av den regnskapsmessige behandling. For byggelånsrenter er dette lagt til grunn i LigningsABC 2004 s. 908. I ABCen side 1295 er det lagt til grunn at eieren kan velge å føre kostnader til vedlikehold på avskrivbare driftsmidler på saldo for driftsmidlet, jf. også uttalelser inntatt i Utv. 1986 s. 84. Disse standpunkt utelukker likevel ikke at fradragsretten etter §§ 6-11 og 6-40 ikke er å anse som særregler i forhold til § 14-4 annet ledd, slik at balanseføring av kostnadene i regnskapet vil være bindende ved beskatningen, jf. nedenfor.

### *3.3.1.3 Områder hvor skatteloven § 14-4 annet ledd har betydning*

I praksis er det gjerne forutsetningsvis lagt til grunn at reglene i sktl. § 6-1 første ledd om fradragsrett for pådratte (ikke aktiveringspliktige) kostnader eller de øvrige bestemmelser om fradragsrett i sktl. kap. 6, kan anses som særregler om "tidfesting" i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd slik at kostnadene skal kunne fradras direkte uavhengig av om kostnadene regnskapsmessig kan eller skal balanseføres. Som eksempel nevnes den særskilte skattemessige tidfestingsregel i skatteloven § 14-4 syvende ledd om valgfri adgang til fradragsføring av finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler var det antatt at det regnskapsmessige valg med hensyn til fradrag eller aktivering av byggelånsrenter som ville være fradragsberettigede etter sktl. § 6-40, ville være bindende for beskatningen etter sktl. § 14-4 annet ledd, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.4.2.

Når det gjelder hjemmelen for fradragsrett for vedlikeholdskostnader etter sktl. § 6-11, har spørsmålet angivelig ikke kommet på spissen i praksis. Dette skyldes trolig den valgtrett med hensyn til aktivering av kostnadene som man uansett har åpnet for i praksis. Spørsmålet om den regnskapsmessige behandling av påløpte vedlikeholdskostnader, har ikke vært drøftet som særskilt problem i den relativt omfattende rettspraksis om innholdet i det skatterettslige vedlikeholdsbegrep. På dette grunnlag antas i det følgende at sktl. § 6-11 må anses som en skattemessig særregel om adgang til fradragsføring av påløpte vedlikeholdskostnader. Retten til fradragsføring kan ikke avskjæres selv om regnskapsreglene medfører regnskapsmessig balanseføring av tilsvarende kostnader. Endrede regnskapsregler om balanse- eller kostnadsføring av påløpte vedlikeholdskostnader vil med andre ord ikke få skattemessig betydning.

Departementet legger således til grunn at henvisningen i sktl. § 14-4 annet ledd til skattyters årsregnskap, har selvstendig betydning der kostnadene ikke er aktiveringspliktige, men fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 som oppofret/pådratt. Tilsvarende antas å gjelde kostnader som er fradragsberettiget etter særlige regler om fradragsrett for renter i sktl. § 6-40. Den regnskapsmessige behandling av spørsmålet om kostnads- eller balanseføring av utgiftene i disse tilfellene, blir bindende også for beskatningen etter sktl. § 14-4 annet ledd, dvs. for spørsmålet om de aktuelle kostnader kan fradras direkte. Dersom slike kostnader blir balanseført i regnskapet, vil direkte fradragsføring i skatteregnskapet kreve annen særskilt hjemmel.

I den utstrekning regnskapsreglene vil være bindende for spørsmålet om skattemessig aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader, blir regnskapsreglene også bindende for den skattemessige kostpris. Regelen i sktl. § 14-4 annet ledd vil i så fall også fungere som en klassifiseringsregel idet de ellers fradragsberettigede kostnadene "omdefineres" til å inngå i eiendelens skattemessige kostpris bl.a. i forhold til sktl. § 14-40 første ledd og § 14-42 annet ledd.

### 3.3.2 Aktualiserte spørsmål knyttet til den skattemessige betydning av endringer i regnskapsreglene vedrørende balanse- eller kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader

På tross av de utgangspunkter med hensyn til rekkevidden av sktl. § 14-4 annet ledd som angitt foran, kan den regnskapsmessig behandling i praksis ha fått mer eller mindre direkte innvirkning på den skatterettslige vurdering innen ovennevnte områder. Dette antas å ha sammenheng med at spørsmålet om den skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett følger av en tolkning av oppofrelseskravet eller tilknytningskravet i sktl. § 6-1 eller at anvendelse av sktl. § 14-4 annet ledd, ikke har kommet på spissen og har ikke blitt prinsipielt vurdert i praksis.

I forhold til poster som er fradragsført i regnskapet, kan dette skyldes at overprøving av regnskapsføringen med vurdering av spørsmålet om aktiveringsplikt etter sktl. § 6-1 første ledd, gjerne vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger. I Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3.1 heter det således:

*”Andre utviklingsutgifter enn prosjekteringsutgifter vil ofte innebære betalingsforpliktelser som ikke kan knyttes til noen bestemt motytelse. Hvorvidt slike verdier representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket vil kunne by på vanskelige skjønnsmessige vurderinger. I praksis har en skatterettslig derfor vært tilbakeholden med å overprøve skattyters regnskapsmessige behandling av slike poster, både med hensyn til utgiftsføringen og periodiseringen.”*

Ettersom skattyter normalt vil se seg tjent med at den regnskapsmessige fradragsføring også legges til grunn ved beskatningen, vil det gjerne være med dette utgangspunkt at spørsmålene kommer opp. Som eksempel nevnes LRD inntatt i Utv. 1999 s. 557 (Nycomed Imaging). Den skattemessige aktiveringsplikt for kostnader som faktisk og uforbeholdent er investert som kjøpesum, jf. sktl. § 6-1 første ledd, jf. § 14-42 annet ledd, kan ikke overstyres av regnskapsmessige regler om fradragsføring av deler av den avtalte kjøpesum basert på regnskapsmessig klassifisering som kompensasjon for kreditt/finansieringskostnader.

I forhold til poster som er balanseført i regnskapet, kan den manglende prinsipielle avklaring i praksis skyldes at balanseføring i regnskapet også vil være korrekt i forhold til beskatningen uansett om hjemmelen for skattemessig aktiveringsplikt forankres i sktl. § 6-1 første ledd eller i § 14-4 annet ledd. Tilsvarende er det ofte ikke behov for å ta stilling til hvilken hjemmelsbestemmelse som egentlig kommer til anvendelse. Forlanddommen (Utv. 1993 s. 1351) som nevnt, kan i seg selv avspeile den tvil/uklarhet som i praksis synes å foreligge om rekkevidden av § 14-4 annet ledd på dette området.

Saken gjaldt spørsmålet om det var skattemessig fradragsrett for påløpte prosjekteringskostnader vedrørende utvikling av et spesialskip for seismiske undersøkelser. Etter regnskapsreglene ble det lagt til grunn at kostnadene skulle aktiveres. Spørsmålet var om det samme skulle legges til grunn ved beskatningen, eller om kostnadene kunne fradras direkte. Fra det offentlige ble det prinsipielt hevdet at det fulgte av skattereglene, jf. sktl. § 6-1, at kostnadene ikke kunne fradras, men skulle aktiveres. Subsidiært ble det hevdet at det samme resultat fulgte av sktl. § 14-4 annet ledd ettersom kostnadene skulle balanseføres i regnskapet. Høyesterett kom til at kostnadene ikke var fradragsberettiget idet; *”Det riktige ville ha vært å aktivere utgiftene på bakgrunn av at de måtte anses som en investering i det skip som senere ble kontrahert.”* Som angitt av Per Sandvik i artikkelen Fradrag for prosjekteringskostnader i R&R 1995/5 s. 244, kan det synes noe uklart om Høyesterett bygget avgjørelsen på en tolkning av reglene i sktl. § 6-1 første ledd eller på sktl. § 14-4 annet ledd. I

likhet med Sandvik legger departementet til grunn av avgjørelsen bygget på en tolkning av oppofrelseskravet i sktl. § 6-1 ledd. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3. 2 hvor det heter: ”Henvisningen til skatteloven § 50 annet ledd til skattyters årsregnskap har således kun skattemessig betydning der forsknings- og utviklingskostnadene etter skatteloven § 44 første ledd første punktum ikke kan anses som vederlag for fremtidige økonomiske fordeler.”

Som det fremgår av punkt 2.3 foran, kan avleggelse av selskapsregnskap etter IFRS, i visse tilfeller innebære utvidet adgang eller plikt til regnskapsmessig balanseføring av påløpte kostnader i forhold til hva som antas å følge av rskl. I den utstrekning slike endringer vil omfatte ellers fradragsberettigede kostnader etter sktl. § 6-1 første ledd, vil de endrede regnskapsregler kunne innebære en skjerpet skattemessig aktiveringsplikt for de aktuelle kostnader etter sktl. § 14-4 annet ledd. I slike tilfeller kan det være grunnlag for å vurdere mulige behov for å innføre særlige skattemessige tidfestingsregler (regler om adgang til direkte fradragsføring eller aktivering) slik at kostnadene fortsatt kan eller skal kunne fradragsføres direkte uavhengig av regnskapet, dvs. avhengig av regelen i § 14-4 annet ledd.

Som det også fremgår av punkt 2.3 vil regnskapsføring etter IFRS i noen utstrekning medføre begrensninger i adgangen til, og eventuelt forbud mot, balanseføring av kostnader i forhold til hva som antas å følge av rskl. I den utstrekning kostnadene kan eller skal fradragsføres i regnskapet, aktualiseres spørsmålet om det likevel foreligger aktiveringsplikt etter sktl. § 6-1 første ledd. Den skattemessige betydning av endrede regnskapsregler med forbud mot eller begrensninger i adgangen til balanseføring, vil være begrenset til kostnader som ellers ville være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd eller andre særbestemmelser som for eksempel § 6-40. I forhold til slike endringer i regnskapsreglene kan det være aktuelt å vurdere behov for klargjøring av de spesifikt skatterettslige utgangspunkter med hensyn til oppofrelseskriteriet og tilknytningskravet som grunnlag for fradragsrett eller aktiveringsplikt etter sktl. § 6-1 og virkeområdet for sktl. § 14-4 annet ledd.

### **3.4 Regnskapsreglenes betydning for klassifisering av ulike rettsforhold med betydning for beskatningen**

Det er alminnelig antatt at spørsmål om hvordan rettsforhold skal klassifiseres etter det underliggende rettsforhold, f.eks. klassifisering av leasing som leie eller kjøp, i utgangspunkt er spørsmål som for skatteformål må finne sin løsning basert på skattelovens regler og prinsipper, jf. bl.a. Skattelovkommentaren 1997/1998 s. 681 og O. Gjems-Onstad Bedriftsskatterett 6. utg. s.160. Sktl. § 14-4 annet ledd har ikke betydning på dette området. Det foreligger ingen alminnelig presumsjon om at de regnskapsmessige definisjoner eller klassifiseringsregler skal eller bør tilsvare de skatterettslige.

På ulike grunnlag og på ulike måter kan det likevel være tvil om den prinsipielle eller faktiske relevansen av de regnskapsrettslige klassifikasjonsregler og vurderinger av ulike omstendigheter, i forhold til de skatterettslige vurderinger av de aktuelle omstendigheter. Det antas uansett på det rene at det i praksis både er og har vært en gjensidig påvirkning mellom regnskapsretten og skattereglene på dette punkt.

I den utstrekning det foreligger rimelig klare lovfestede eller ulovfestede skattemessige definisjoner eller prinsipper for klassifisering av ulike omstendigheter, vil regler om den regnskapsmessige klassifisering av tilsvarende omstendigheter i utgangspunktet ikke ha prinsipiell relevans. Jo bedre de skatterettslige regler og prinsipper er avklart, jo svakere vil også den faktiske relevansen av de regnskapsrettslige vurderinger være. Hvis klassifikasjon

både etter regnskapsreglene og skattereglene tar utgangspunkt i samme kriterier, vil grensedragningen i praksis bli synkronisert, jf. Jan Syversen R&R 6/1992 s. 267.

I NOU 2003:23 s. 300 heter det for eksempel om dette:

*"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 den utstrekning den skattemessige klassifisering anses uklar eller tvilsom, vil synspunkter vedrørende den regnskapsmessige klassifisering kunne bli tillagt vekt, jf. for eksempel uttalelser i ovennevnte LRD inntatt i Utv. 1999 s. 557 (Nycomed Imaging). Det kan ikke legges til grunn som generell forutsetning at skattereglene baserer seg på at det er eller bør være samsvar mellom de skatterettslige og regnskapsrettslige løsninger. I noen tilfeller kan det imidlertid ved vedtakelsen av særlige skatteregler, ha blitt vist til at skattereglene i større eller mindre utstrekning bygger på regnskapsrettslige definisjoner. Som eksempel nevnes Ot.prp. nr. 19 (1983-84) s. 16 hvor det forutsettes at det skatterettslige goodwill begrep skulle gis samme vide innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen.

Det kan også være aktuelt at regnskapsreglene opererer med klassifiseringsregler av omstendigheter som ikke er regulert i skatteloven. Som eksempel nevnes sikringsrelasjoner/sikringstransaksjoner som vil bli omtalt i punkt 4.4. Uten særlig hjemmel i skatteloven eller ulovfestet rett, vil den regnskapsrettslige klassifisering ikke ha skatterettslig relevans.

Den pågående utvikling av regnskapsreglene, herunder innføring av IFRS i norsk regnskapsrett, innebærer bl.a. at det innføres til dels endrede og/eller mer presise vurderings- og klassifikasjonskriterier enn i forhold til rskl.. Dette aktualiserer spørsmål knyttet til om den direkte eller indirekte betydning av slike regnskapsregler for beskatningen, kan innebære nye og eventuelt utilsiktede skattemessige effekter. Dette kan bl.a. medføre behov for å vurdere om det er grunnlag for å presisere innholdet av gjeldende skattemessige klassifiseringsregler.

Departementet bemerker at det for øvrig legges til grunn i det følgende at tilordning eller klassifisering av vederlag på enkelte eiendeler ved overføring eller kjøp av hel virksomhet, er spørsmål som for skatteformål må løses basert på skattelovens regler og prinsipper. Regnskapsrettslige regler om klassifisering av vederlag på de ulike poster, har ikke skattemessig betydning. Som eksempel nevnes vedtak av 3. desember 2003 fra Overligningsnemnda ved Sentralsskattekontoret for storbedrifter (OLN- 2001-22), jf. lagmannsrettsdom vedrørende tilordning av goodwill inntatt i Utv. 2003 s. 443 (Firda Sjøfarm.)

### **3.5 Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsmessige regler om tidfesting eller klassifikasjon**

I motsetning til det generelle forhold mellom regnskapsrettslige og skatterettslige klassifiseringsregler som er omtalt i punkt. 3.4, er de regnskapsrettslige klassifikasjons- eller tidfestingsregler tillagt direkte skattemessig effekt via særlige skatteregler.

*Sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g*

For banker og finansieringsforetak mv. er det fastsatt særlige regnskapsregler om behandling av tap på utlån og garantier som er tillagt direkte skattemessig betydning etter særregelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, jf fjerde ledd bokstav f. Etter denne regel kan banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner føre til fradrag konstatert tap og tapsavsetninger som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Regelen ble innført ved endringslov 26. juni 1992 nr. 84, jf. Ot.prp. nr. 64 (1991-92) og avløste tidligere regler om slike institusjoners adgang til å foreta en-bloc avsetninger av fordringsmassen. Ved vedtakelsen av den særlige skatteregel i 1992 og i de påfølgende år, har den regnskapsmessige behandling av institusjonenes tap på utlån mv vært regulert bl.a. i forskrift 19. november 1991 nr. 4236 (tapsforskriften). De tidligere gjeldende regnskapsforskrifter på dette området, er med virkning fra 1. januar 2005 avløst av en ny forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner, fastsatt med hjemmel i rskl. § 10-1.

Som angitt i punkt 2.2.2.2 er det p.t. ikke tatt stilling til om det skal vedtas begrensninger i finansinstitusjonenes adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet for regnskapsåret 2005. Spørsmål knyttet til den vedtatte forskrift og IFRS, behandles likevel her under forutsetning at finansinstitusjonene vil kunne benytte IFRS i selskapsregnskapet, i hvert fall på dette punkt.

*Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 8-5 første ledd – inntektsbeskatning av forsikringsselskaper*

I følge sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum skal livsforsikringsselskaper og pensjonskasser hensynta regnskapsmessige verdiendringer på sine faste eiendommer ved beskatningen, herunder ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget (skattemessig kostpris). Regelen ble i utgangspunktet innført med virkning fra 1976 som en særskilt bestemmelse i sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum og lød slik:

*«Bestemmelsen i foregående punktum skal ikke gjelde for livsforsikringsselskaper, private tjenstepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, for så vidt angår opp- eller nedskrivninger av egne faste eiendommer overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond.»*

Ved vedtakelse av ny sktl. i 1999 ble regelen overført til sktl. 6-10 fjerde ledd annet punktum. Regel ble sist endret ved endringslov 20. desember 2002 nr. 99, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002-2003) kap. 7, og lyder nå slik:

*”(4) Ved avskrivning etter første ledd tas det ikke hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder fast eiendom. For livsforsikringsselskaper, private tjenstepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser skal det likevel tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder selskapenes eller kassenes faste eiendom.*

Den regnskapsmessige behandling av verdiendringene på disse foretakenes faste eiendommer vil således direkte påvirke inntektsbeskatningen. I medhold av rskl. § 10-1 er det fastsatt særskilt forskrift 16. desember 1998 nr. 1241 om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og forskrift 27. februar 2001 om årsregnskap m.m. for pensjonskasser. I nevnte forskrifter er det fastsatt at bygninger og andre faste eiendommer skal verdsettes til virkelig verdi etter nærmere regler fastsatt i forskriften, jf. også forskrift 23. februar 2003 nr. 198 om beregning av virkelig verdi for bygninger og andre faste eiendommer for livsforsikringsselskaper og

pensjonskasser. Grovt sett vil virkelig verdi i henhold til forskriften være driftsavkastningen multiplisert med 100 dividert med avkastningsprosenten. Kredittilsynet sendte 20. desember 2004 ut høringsbrev med forslag til endringer i bl.a. ovennevnte regler som skal innebære en tilpasning til IAS 40 Investeringseiendommer. Endrede forskrifter er p.t. ikke fastsatt.

Som angitt i punkt 2.2.2.2 er det p.t. ikke tatt stilling til om det skal vedtas begrensninger i finansinstitusjonenes adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet for regnskapsåret 2005. Spørsmål knyttet til behov for eventuelle skattemessige tiltak knyttet til den forestående forskriftsendring og IFRS, behandles likevel her under forutsetning at finansinstitusjonene, i hvert fall på dette punkt, vil kunne benytte IFRS i selskapsregnskapet.

I sktl. § 8-5 første ledd er det gitt særlige regler om forsikringsselskapers adgang til skattemessig å fradragføre avsetninger til forsikringsfond eller andre fond til sikring av kontraktsmessige forpliktelser overfor de forsikrede. Selskapenes adgang til å foreta avsetninger til fond som nevnt er til dels i regulert i § 4-28 i årsregnskapsforskriften for forsikringsselskaper 26. desember 1998 nr. 1241 og i § 3-12 i årsregnskapsforskriften for pensjonskasser. Regler om avsetning til forsikringsfond er videre regulert § 8-2 i lov om forsikringsvirksomhet 6. oktober 1988 nr. 39. Med hjemmel i forsikringsvirksomhetsloven § 8-2 er det fastsatt forskrift av 15. desember 1997 nr. 1005 om premier og forsikringsfond i livsforsikring. Med hjemmel i forsikringsvirksomhetsloven § 8-6 er det videre fastsatt forskrifter 5. oktober 1991 nr. 301 og 19. november 1992 nr. 1242 om forsikringstekniske avsetninger og risikostatistikk i skadeforsikring.

Om virkeområdet for § 8-15 første ledd bemerkes at departementet i en uttalelse av 12. mai 1998 har uttalt at også filial av utenlandsk selskap "kan påberope seg de generelle regler for beskatning av forsikringsselskaper der en anvendelse av sjablonregelen i forskrift 25. januar 1917 leder til en mer tyngende beskatning". Det er uklart hvilke regler om avsetninger til forsikringsfond/forsikringstekniske avsetninger som vil gjelde for filialer.

I Ot.prp.nr. 1 (2002-2003) kap. 7 ble også sktl. § 8-5 første ledd vurdert – både generelt og i forhold til sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum spesielt. Om den skattemessige betydning av ovennevnte regnskapsrettslige regler om avsetninger til forsikringsfond m.v. het det bl.a.

*"Skatteloven hjemler i § 8-5 første ledd skattemessig fradrag for forsikringsselskapenes avsetninger til forsikringsfond. Bestemmelsen er en videreføring av skatteloven 1911 § 51 tredje ledd annet punktum. Departementet legger til grunn at det i utgangspunktet foreligger en selvstendig skatterettslig begrensning for hvilke avsetninger som gir rett til fradrag etter skatteloven § 8-5 første ledd, men viser til at fradraget i praksis synes å være sammenfallende med forsikringsvirksomhetslovens avsetningsordning fastsatt i lovens § 8-2."*

Om forholdet mellom sktl. § 6-10 fjerde ledd og § 8-5 het det bl.a.:

*"En videreføring av bestemmelsen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum vil innebære at eventuelle oppskrivninger på livsforsikringsselskapenes faste eiendommer skal inngå i selskapets skattepliktige overskudd. På grunn av fradraget for avsetninger til forsikringsfond vil imidlertid oppskrivningsbeløpet, i all hovedsak, ikke bli inntektsbeskattet. Avhengig av selskapets disponering av et eventuelt overskudd, vil den del som ikke tilbakeføres forsikringskundene av overskuddet, men som går til utbetaling av utbytte eller til å styrke selskapets egenkapital, likevel måtte komme til beskatning. Dette vil imidlertid ikke kunne utgjøre mer enn maksimalt 35 prosent av oppskrivningsbeløpet, jf.*

*Kredittilsynets Rundskriv 71/90 omtalt i punkt 7.3.3. Ved en nedskrivning vil derimot hele nedskrivningsbeløpet komme direkte til fradrag med sitt fulle beløp i selskapets resultat, med skattemessig virkning. En nedskrivningssituasjon vil med andre ord gi en gunstigere skattemessig posisjon også for selskapet i forhold til de alminnelige skatteregler.(...)*

*Departementet fastholder etter dette forslaget om å ha en generell skatteregel som slår fast at regnskapsmessig opp- og nedskrivning av livsforsikringsselskapers og pensjonskassers faste eiendommer også skal ha virkning for skatten, uten å skille mellom kundenes og selskapets (og derved dets eieres) andel av et eventuelt overskudd. Videre finner departementet ikke å kunne anbefale at livsforsikringsselskapene viderefører et realisasjonsprinsipp med hensyn til den skattemessige behandling av verdiendringer på selskapenes faste eiendommer. Så lenge urealiserte verdiendringer på eiendommene inngår i grunnlaget for avsetninger som gir rett til skattemessig fradrag etter skatteloven § 8-5 første ledd, må det også, for å unngå skattemessig asymmetri, foretas en tilsvarende inntekts- eller utgiftsføring av verdiendringene. Ulempen ved en tidligere beskatning av selskapet i en oppskrivningssituasjon, må anses oppveiet av fordelene i en nedskrivningssituasjon ved at nedskrivningsbeløpet vil komme til fradrag i sin helhet i selskapets skattepliktige overskudd.”*

### **3.6 Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser**

Regnskapsreglene kan videre få direkte betydning for beskatning i kraft av særlige skatteregler som bygger på ulike regnskapsmessige balansestørrelser.

#### *Skatteloven § 8-15 – skattepliktig inntekt innen rederibeskatning*

Skatteloven § 8-15 gjelder fastsettelse av skattepliktig inntekt for skattytere som faller inn under den særskilte rederibeskatningsordningen. Sktl. § 8-15 annet ledd begrenser retten til fradrag for faktiske renteutgifter tilvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. Regnskapsmessig vurdering av eiendelene i balansen, påvirker således selskapets fradragsrett for renteutgifter. På tilsvarende måte er en andel av gevinst på fordringer og gjeld i fremmed valuta skattepliktig. Den skattepliktige gevinst beregnes på grunnlag av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. Tilsvarende gjelder for tap.

#### *Petroleumsskatteloven § 3 h*

For selskaper som driver utvinningsvirksomhet og rørledningstransport, jf. petroleumsskatteloven § 5, stiller petroleumsskatteloven § 3 h krav til den skattemessige egenkapitalen for skatteformål. Disse selskapene må ha en egenkapitalandel som utgjør minst 20 prosent av summen av selskapets gjeld og egenkapital i den regnskapsmessige balansen ved årsoppgjøret. Ved beregningen av om egenkapitalandelen er tilstrekkelig etter § 3 h, skal i utgangspunktet alle poster i regnskapsmessig balanse medtas som henholdsvis gjeld og egenkapital.

Hvis selskapets gjeld overstiger 80 prosent av totalbalansen (summen av gjelden og egenkapitalen), skal det skje en forholdsmessig reduksjon av faktiske gjeldsrenter som kommer til fradrag ved ligningen.

Den beregnede egenkapitalandelen etter § 3 h har også betydning for fordelingen av finansposter til sokkeldistriktet for selskaper som driver både utvinningsvirksomhet og landvirksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd. Selskaper som har en

egenkapitalandel som overstiger 20 prosent av totalbalansen, kan føre en større andel av finanskostnadene til sokkelen enn normalandelen etter § 3 d annet ledd.

#### *Skatteloven §§ 4-31 og 6-91 – fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet*

Skatteloven § 4-31 har regler om begrensning i fradragsretten for gjeld hvor skattyteren driver virksomhet i utlandet eller har eiendom i utlandet. For regnskapspliktige skattytere baseres gjeldsfradraget på forholdet mellom den regnskapsmessige verdi av eiendeler i Norge og i utlandet. § 6-91 har tilsvarende regler om fordeling av gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. Fradragsretten i Norge baseres også på forholdet mellom den regnskapsmessige verdien av eiendelene i Norge og i utlandet.

#### *Skatteloven § 10-5 - korreksjonsinntekt*

Etter skatteloven § 10-5 skal det beregnes korreksjonsinntekt for selskaper hvis det er utdelt ubeskattet kapital. § 10-5 har sjablonmessige regler for å beregne når slik underdekning skal anses å foreligge. Beregningen skjer med utgangspunkt i selskapets egenkapital fastsatt i årsregnskapet. Denne sammenholdes så med selskapets innbetalte aksjekapital og overkurs samt en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsregnskapet og selskapets skattemessige verdier. Selskapets regnskapsmessige egenkapital og de regnskapsmessige verdier får her direkte betydning for beskatningen

#### *Sktl. § 12-3 annet ledd – verdsettelse av eiendeler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget*

Etter sktl. § 12-13 annet ledd bokstav d nr.2, jf. FSFIN §12-13-10 kan eiendeler som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget verdsettelse i forhold til kapitalavkastningsgrunnlaget verdsettes til bokført verdi i regnskap oppgjort etter reglene i regnskapsloven. Bestemmelsen er foreslått videreført ved innføring av skjermingsmodellen for enkelte personforetak, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005), forslag til ny § 12-2 bokstav e nr. 2. Bestemmelsen gjelder imidlertid bare dersom slik verdsettelse er lagt til grunn for eiendelen i inntektsåret 1999. De skattemessige effekter av denne regel vil således ikke kunne bli berørt av de endringer i regnskapsloven som omfattes av dette notat.

### **3.7 Regnskapsreglens betydning via særlige skatteregler som vektlegger lovlig gjennomføring av transaksjoner etter selskaps- og regnskapsrettslige regler**

Det finnes flere regler i skattelovgivningen som oppstiller vilkår om lovlighet etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler for at selskaphendelser og transaksjon skal ha en forutsatte skattemessig virkning.

Et eksempel på dette er skattefriehtsregler for fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11-1 flg., som bare gjelder når fusjon eller fisjon ”gjennomføres på lovlig måte etter selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler”, jf § 11-1 annet ledd. Tilsvarende gjelder for skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, der Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 11-21-6 første ledd krever at samlet vederlag er ”lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet”. Disse reglene inneholder uttrykkelig henvisning til regnskapsrettslige regler, og innebærer at regnskapsføringen av de aktuelle transaksjoner må være korrekt i henhold til regnskapslovgivningen.

I utbytte- og konsernbidragsregler opptrer det samme vilkåret gjennom et lovlighetskrav, som indirekte, via aksjelovgivningens regler, også inneholder referanse til regnskapsrettslige regler. Etter utbyttebeskatningsreglene som gjelder til og med inntektsåret 2005, er det således et krav for å få godtgjørelse at utbyttet er ”lovlig utdelt”, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd.



Fra og med inntektsåret 2006 gjelder et tilsvarende vilkår for å få skjermingsfradrag ved utbyttebeskatningen etter skatteloven § 10-2 første ledd. For at utbytte skal være omfattet av fritaksmetoden for selskapsaksjonærer, må det også dreie seg om "lovlig utdelt utbytte", jf. skatteloven § 2-38 annet ledd bokstav a. I konsernbidragsreglene i skatteloven § 10-2 første ledd er dette formulert som et krav om at konsernbidraget er "lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler".

For at utbytte skal være lovlig etter aksjelovgivningen, må det blant annet ligge innenfor årsresultatet etter godkjent resultatregnskap og annen egenkapital etter fradrag for udekket underskudd, balanseførte FoU-kostnader, goodwill og netto utsatt skattefordel, jf. § 8-1 (1) i aksjelov og allmennaksjelov.

Etter innføring av mulighet for å velge IFRS i selskapsregnskapet, vil henvisningen til "regnskapsrettslige regler" i skatteloven § 11-1 annet ledd og FSFIN § 11-21-6 rette seg mot det aktuelle regnskapsregelverket som skattyter fører sitt regnskap etter. Tilsvarende vil det regnskapsmessige grunnlaget for lovlig utbytte og konsernbidrag for et selskap etter aksje- og allmennaksjelovens § 8-1, bygge på det regnskapsystemet som selskapet benytter.

Det har ingen direkte skattemessige konsekvenser at regnskapsloven og IFRS eventuelt medfører forskjeller i regnskapsføring av fusjon, fisjon, konserninterne overføringer eller det regnskapsmessige grunnlaget for utbytteutdelinger. Indirekte kan dette ha en effekt fordi de respektive selskaps- og regnskapsregler setter rammene for hva som aksepteres skattemessig. En måte å regnskapsføre en transaksjon på kan således i prinsippet være lovlig etter ett sett av regnskapsregler og ulovlig etter et annet. Det lovlige utbyttegrunnlaget kan også være forskjellig alt etter om regnskapet er ført etter IFRS eller regnskapsloven.

Både utbytteskatteregler og skatteregler om fusjon og fisjon m.v. er og skal være basert på at utdelinger eller transaksjoner skal være lovlige etter selskaps- og regnskapsrettslige regler. At ulike regnskapsregler kan medføre forskjellig utbyttegrunnlag eller forskjellig regnskapsmessig innretning av transaksjoner, er primært en selskaps- og regnskapsrettslig virkning. De sekundære, skattemessige effekter av ulike regnskapsregler på dette punkt, er det verken ønskelig eller mulig å nøytralisere med endring av skattereglene.

#### **4. Endringer i regnskapsreglene presentert i forhold til de ulike måter endringene kan få betydning for beskatningen, jf. punkt 3. Departementets vurderinger og forslag**

##### **4.1 Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter etter skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. punkt 3.1**

###### **4.1.1 IFRS innebærer endringer i forhold til rskl. § 4-1 første ledd om transaksjonsbasert opptjening**

###### *4.1.1.1 Forskjeller mellom IFRS og rskl*

Som det fremgår av punkt 2.2.3 jf. 2.3 skal de grunnleggende regnskapsprinsipper i rskl. kap 4, herunder prinsippet om transaksjonsbasert opptjening, fortsatt gjelde. På den annen side legges til grunn at de generelle regnskapsprinsippene i rskl. kap. 4 ikke vil gjelde for regnskapspliktige som benytter IFRS. Prinsippet om transaksjonsbasert opptjening legges også til grunn for IFRS. Prinsippet kan imidlertid bli overstyrt av grunnprinsippet om

definisjonene av eiendeler og gjeld som kvalifiserende for balanseføring. Prinsippet om opptjening er lite brukt som grunnlag for standardsettingen.

Det er antatt at NRS(D) Regnskapsføring av inntekt i stor utstrekning vil samsvare med IAS 18 Driftsinntekter, men det kan likevel påvises forskjeller. IAS 18 oppstiller krav om at inntekter først kan inntektsføres når de kan måles pålitelig og det anses sannsynlig at de tilflyter selger. Det kan ikke anses avklart om den aktuelle sannsynlighetsvurdering etter IFRS vil være den samme som etter norsk god regnskapsskikk slik disse for eksempel er beskrevet i NRS (F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Foreløpig kan det påvises at sistnevnte forhold konkret vil innebære følgende forskjell: Utbytte fra datterselskap kan etter norsk regnskapsrett inntektsføres samtidig med datterselskapets regnskapsføring av forslaget til overskuddsanvendelse dvs. i avsetningsåret, jf. NRS (D) Resultatføring av inntekt. Etter IAS 18 Driftsinntekter kan utbytte (også fra datterselskap) ikke kan inntektsføres hos mottaker før det år generalforsamlingen i utdelende selskap beslutter utdelingen.

Som angitt innledningsvis i punkt 3.2.2 skal opptjeningsprinsippet i rskl. § 4-1 nr. 2 gå foran i tilfeller hvor det er motstrid med transaksjonsprinsippet. Dette gjelder selv om det ikke er lovfestet og er bl.a. bakgrunnen for at NRS 2 Anleggskontrakter angir løpende avregningsmetode for inntektsføring av langsiktige kontrakter. Også IAS 11 Anleggskontrakter krever at løpende avregningsmetode benyttes, men forutsetter bl.a. at utfallet av tilvirkningskontrakten kan estimeres pålitelig. Verken NRS 2 eller IAS 11 benytter ”tilvirkningskontrakter” eller resultatansvar som avgrensingskriterier for de kontrakter standardene skal ha anvendelse på.

#### *4.1.1.2 Skattemessige effekter i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd*

Det fremgår at det kan oppstå forskjeller mellom tidspunkt for regnskapsmessig inntektsføring av inntekter for regnskapspliktige som følger rskl. og de som følger IFRS. I samme utstrekning som tidspunktet for den regnskapsmessige inntektsføring vil ha direkte skattemessig virkning etter sktl. § 14-4 annet ledd, vil forskjellene således kunne medføre ulik skattemessig tidfesting for de to grupper regnskapspliktige. De skattemessige effekter av forskjellene avhenger av om det legges til grunn at inntrådt skattemessig innvinning av de aktuelle inntekter, jf. sktl. § 6-1, er en forutsetning for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd.

Når det gjelder den konstaterte forskjell med hensyn til tidspunkt for inntektsføring av utbytte, har departementet i en upublisert uttalelse av 1996 uttalt at skattemessig tidfesting av utbytte for regnskapspliktige mottakere etter sktl. § 14-4 annet ledd, ikke kan foretas før det år generalforsamlingen har vedtatt utdelingen. Som begrunnelse er angitt at utbytte ikke kan anses skattemessig innvunnet før utdelingen er vedtatt, og at dette må være førende for den skattemessige tidfestingen selv om regnskapsreglene gir grunnlag for inntektsføring i tidligere år. Dette standpunkt har også vært inntatt i Lignings-ABC, senest for 2004 på s. 1078. På dette punkt er det således lagt til grunn at inntrådt skattemessig innvinning er et vilkår for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd. Resultatet sammenfaller for øvrig med det tidspunkt for tidfesting av utbytteinntekter som legges til grunn ved tidfesting etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2.

Sentralsskattekontoret for storbedrifter (SFS) har i en forhåndsuttalelse av 10. mars 2004, inntatt i Utv. 2005 s. 166, uttalt at skattemessige tidfesting av utbytte i avsetningsåret kunne legges til grunn dersom styret i datterselskapet hadde foreslått utbytteavsetning og

morselskapet har kontroll over at forslaget ble vedtatt på generalforsamlingen. Slik kontroll vil i utgangspunktet foreligge hvor morselskapet har flertallet av stemmene på generalforsamlingen, direkte eller indirekte gjennom andre selskaper som kontrolleres. Det er uklart om uttalelsen beror på en fortolkning av tidspunktet for skattemessig innvinning, eller om den bygger på at regnskapsmessig inntektsføring av utbytte i avsetningsåret uansett vil kunne legges direkte til grunn etter sktl. § 14-4 annet. Som det fremgår antar departementet at skattemessig innvinning av utbytte krever generalforsamlingsbeslutning.

Etter innføring av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, vil utbytte mottatt av selskaper mv. i stor utstrekning være skattefrie inntekt. I de tilfeller skattefritaksreglene gjelder, vil særskilte skatteregler om innvinning og tidfesting ikke ha betydning. Utover disse tilfellene, står ovennevnte utgangspunkter om skattemessig tidfesting fast.

Basert på ovenstående standpunkt med hensyn til gjeldende skatterett på dette punkt, antas at den konstaterte forskjell mellom inntektsføring av utbytte etter rskl. og IFRS ikke vil ha skattemessig betydning. Den generelle rekkevidden av standpunktet om skattemessig innvinning som vilkår for tidfesting, er imidlertid ikke fullt ut avklart etter gjeldende rett. Det samme gjelder i hvilken utstrekning innvinningstidspunktet vil tilsvare tidspunktet for transaksjonsbasert opptjening etter rskl..

Når det gjelder øvrige mulige forskjeller mellom rskl. og IFRS med hensyn til tidfesting av inntekter basert på opptjening, antas at forskjellene kan gå i ulike retninger. Det er bl.a. ikke avklart i hvilken utstrekning de ulike vurderinger av sannsynlighetskravet i forhold til resultatføring av opptjent inntekt, vil avvike fra det lignende krav i forhold til skattemessig innvinning.

Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter som ikke omfattes av særregelen i sktl. § 14-5 tredje ledd som etter gjeldende rett foretas i samsvar med utforming av regnskapsmessige løpende kontraktsmetode, antas forenlig med et krav om at inntektene også må være innvunnet på tidfestingstidspunktet.

#### **4.1.2 IFRS innebærer vesentlig utvidelse av området for verdibasert opptjening – markedsverdi prinsipp og løpende verdijustering**

##### *4.1.2.1 Endringer i rskl. og forskjeller mellom IFRS og rskl.*

Om virkelig verddivurdering og adgang til oppskrivning mer generelt, heter det i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 3.3.1 bl.a.:

*”Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets forslag om å videreføre de generelle vurderingsreglene om omløpsmidler (§ 5-2) og anleggsmidler (§ 5-3). Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om ikke å tillate oppskrivning av anleggsmidler. Departementet uttalte i Ot. prp. nr. 42 (1997-98) følgende (s. 120):*

*«Departementet mener at oppskrivningsinstituttet ikke har slike trekk som gjør det forenlig med de grunnleggende regnskapsprinsippene, og at det derfor bør inngå i ny regnskapslov.»*

I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 3.3.3 om virkelig verdi på ikke finansielle eiendeler, heter det bl.a.:

*”Departementet legger til grunn at vurdering av slike eiendeler til virkelig verdi strider mot opptjeningsprinsippet og uansett går ut over rammen for en slik historisk kost modell som forslaget i proposisjonen her bygger på i forhold til bestemmelsene i regnskapsloven.”*

For finansielle instrumenter spesielt, ble det ved endringslov 3. juni 2005, vedtatt en endring i rskl. § 5-8 som innebærer en viss utvidelse av anvendelse av markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter som er omløpsmidler. I Ot.prp. 39 (2004—2005) punkt 3.3.2 heter det:

*”Departementet går inn for at finansielle instrumenter utenom handelsporteføljen fortsatt skal vurderes til kost og ikke virkelig verdi. Det inkluderer investering i datterselskap, tilknyttet selskap (associates) og felleskontrollert virksomhet (joint ventures) som etter IAS 39 i enkelte tilfeller kan eller skal vurderes til virkelig verdi.*

*Innen handelsporteføljen foreslår departementet å utvide plikten til virkelig-verdi-vurdering noe ved å fjerne begrensningen til finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2. Departementet anser at avgrensningen av hvilke finansielle instrumenter som skal vurderes etter bestemmelsen bør fastsettes etter hva som til enhver tid allment anerkjennes som finansielle instrumenter sammen med kriteriene om klassifisering som omløpsmiddel, plassering i handelsportefølge, notering og likviditet. Departementet går videre inn for å oppheve den formelle begrensningen som ligger i kravet om omsetning på børs eller i et regulert marked «som nevnt i børsloven § 2-1». Etter børsloven § 2-1 kan virksomhet som børs eller autorisert markeds plass bare drives av foretak som har tillatelse til dette fra departementet. Det bør klargjøres at bestemmelsen også omfatter finansielle instrumenter omsatt på tilsvarende utenlandsk regulert marked.”*

Bortsett fra ovennevnte endring av rskl. § 5-8 om anvendelse av markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter som er omløpsmidler, er det ikke foreslått eller vedtatt noen utvidet anvendelse av verdibasert opptjening etter norsk regnskapsrett. Det er herunder forutsatt at utvidet anvendelse av målingsregler basert på virkelig verdi, vil kreve lovendring.

IFRS innebærer derimot en utstrakt og til dels pliktig anvendelse av markedsverdiprinsippet, samt en utvidet adgang til løpende verdijustering av eiendeler, som ikke vil være tillatt etter rskl.. Det vises angivelsene i punkt 2.3.3.

#### *4.1.2.2 Skattemessige effekter i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd*

Av gjennomgangen i punkt 3.3.2 fremgår det at utvidelse av adgangen til anvendelse av verdibasert opptjening i form av anvendelse av markedsverdiprinsipp og adgang til løpende verdijustering av eiendeler i regnskapet, vil kunne ha direkte effekt for den skattemessige tidfesting av urealiserte verdiendringer knyttet til eiendeler som har karakter av omsetningsgjester/omløpsmidler. For urealiserte verdiendringer knyttet til eiendeler som er anleggsmidler, vil endringer med hensyn til den regnskapsmessige behandling bare få betydning dersom man forutsetter at skattemessig innvinning av inntekten ikke er et vilkår for tidfesting etter skatteloven § 14-4 annet ledd.

På grunn av skattemessige særregler kan det uansett slås fast at etter gjeldende skatterett har regnskapsreglene om anvendelse av markedsverdiprinsippet, jf. rskl. § 5-8 og 5-9, ikke skattemessig betydning. Unntak gjelder anvendelse av dagskursprinsippet for kortsiktige poster i utenlandsk valuta som nevnt.

#### *Særlig om finansielle instrumenter, jf. skatteloven § 14-4 femte ledd*

Ved endringslov 17. desember 1999 nr. 94 ble det innført en særskilt skatteregel om at gevinst eller tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd, skal inntekts- eller fradragføres etter realisasjonsprinsippet, jf. punkt 3.2.2.1. Med bakgrunn i forutsetningene ved vedtakelse av denne regel, jf. Ot.prp. nr.1 (1999-2000) punkt 16.3.5,

antas at enhver utvidelse av adgangen til regnskapsmessig å anvende markedsverdi prinsippet på andre finansielle instrumenter enn de som er omfattet av verdipapirhandelloven § 1-2, vil kunne få skattemessig betydning.

Dersom det forutsettes at skattemessig innvinning av inntekter (og motsvarende at inntrådt pådragelse vil være vilkår for fradragsføring, jf. punkt 4.2.2) er en forutsetning for tidfesting av inntekt etter sktl. § 14-4 annet ledd, vil endringer i regnskapsreglene på dette punkt ikke få skattemessig betydning. I så fall vil både særregelen i § 14-4 femte ledd og eventuell ytterligere særregulering av den skattemessige behandling, være overflødig.

### **4.1.3 Departementets vurderinger og forslag**

#### *4.1.3.1 Generelt*

I samme utstrekning som det kan påvises skattemessige konsekvenser av de endrede og ulike regnskapsrettslige løsninger etter rskl. og IFRS om tidfesting av inntekt, skal det i utgangspunktet iverksettes nøytraliseringsiltak, jf. punkt 2.4. De gjeldende skatterettslige løsninger bør i så fall presiseres og eventuelt lovfestes slik at den skattemessige tidfesting av inntekter blir mest mulig upåvirket av de endrede regnskapsregler.

Utgangspunkt må være at slik lovfesting ikke kan eller bør skje ved presisering av hvilke regnskapsrettslige løsninger som ikke skal tilleggs skattemessig betydning. De skattemessige tilpasninger bør skje ved presisering/lovfesting basert på skattemessige begreper i den utstrekning disse begreper også kan anses dekkende for gjeldende rett. Skattereglene bør i minst mulig utstrekning baseres på vurderingstemaer og skjønn som oppstilles i regnskapsretten, i fremtiden etter rskl. og standarder for norsk god regnskapsskikk på den ene side og IFRS på den andre.

Av gjennomgangen foran fremgår at de endrede og ulike regnskapsregler i stor utstrekning bare vil få skattemessig betydning dersom det legges til grunn at tidfesting i samsvar årsregnskap avlagt etter IFRS eller rskl., kan skje uavhengig av om tidspunktet for skattemessig innvinning etter sktl. § 5-1 allerede har inntrådt. Legger en til grunn at innvinningstidspunktet må ha inntrådt, vil de skattemessige konsekvenser bli minimale. Fastlegging av de skattemessige konsekvenser basert på sistnevnte forutsetning, antas dessuten i stor utstrekning også dekkende for gjeldende rett.

I forhold til transaksjonsbasert opptjening vil opptjeningstidspunktet normalt være sammenfallende med tidspunktet for skattemessige innvinning. Eventuelle endringer i praktiseringen av det regnskapsrettslige sannsynlighetskrav for resultatføring av opptjente inntekter, vil bare ha skattemessige effekter hvor det regnskapsmessige sannsynlighetskrav praktiseres strengere enn etter det lignende krav i forhold til det skattemessige innvinningsbegrep. Den regnskapspraksis om utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet som i praksis behandles etter sktl. § 14-4 annet ledd, jf. ovennevnte tilfeller fra praksis ved SFS, antas å kunne videreføres også under forutsetning om skattemessig innvinning som vilkår for tidfestingen.

I forhold til de endrede og ulike regnskapsregler om verdibasert opptjening og adgang til løpende verddivurdering, legges generelt til grunn at urealisert verdiendringer ikke kan anses som skattemessig innvunnet inntekt og at slik inntekt heller ikke skal inntektsføres etter gjeldende rett med virkning for beskatningen. Eneste unntak er ligningspraksis om behandling av kortsiktige valutaposter etter dagskursprinsippet, jf. rskl. § 5-9.

Ovenstående sammenholdt med den nøytralitetsforutsetning som er angitt i punkt 2.4, tilsier at det bør lovfestes at skattemessig tidfesting av inntekt basert på årsregnskapet bare vil gjelde inntekter som allerede er innvunnet i skattemessig forstand. Særregelen i skatteloven § 14-4 femte ledd kan da oppheves. Anvendelse av dagskursprinsippet for kortsiktige valutaposter, bør lovfestes som et særlig unntak.

Forslaget om lovfesting av innvinningsforutsetningen, medfører behov for presiseringer av innholdet i innvinningskriteriene etter skatteloven § 5-1. Spørsmål i den forbindelse må imidlertid avklares ut fra skatterettslige regler og prinsipper og vil kunne videreutvikles i ligningspraksis og ved administrative uttalelser uavhengig av utviklingen av regnskapsreglene.

Departementet antar i denne sammenheng at det vil være administrative besparelser knyttet til at det vesentlige element i den skattemessige tidfestingsregel vil bli å fastlegge med utgangspunkt i skatterettslige begreper. Ligningsmyndighetene vil i færre tilfeller enn i dag måtte vurdere og ta stilling til tolkningsspørsmål knyttet til de regnskapsregler som gjelder for inntektsføring av aktuelle poster.

Etter departementets oppfatning vil alternativet til ovennevnte forslag, være å oppheve sktl. § 14-4 annet ledd og i stedet innføre realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 som generell tidfestingsregel også for regnskapspliktige. Departementet antar at også en slik endring i stor utstrekning ville vært å anse som en dekkende lovfesting av gjeldende skatterett med hensyn til tidfesting og regnskapsreglenes innflytelse på dette punkt. Selv om regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd om kopling mellom regnskap og skatt i utgangspunktet kan anses mer som en formell enn en reell regel, antas likevel at fullstendig opphevelse av denne kopling vil kunne ha konsekvenser som det er vanskelig å forutse. Det vises herunder bl.a. til gjennomgangen i punkt 3.3 om betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd i forhold til spørsmål om fradragføring eller aktivering av skattemessig fradragberettigede kostnader.

Videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd medfører også at grunnlaget for, innholdet i og det lovmessige system med særregler bl.a. for varer og fordringer, kan videreføres.

På denne bakgrunn foreslås at skatteloven § 14-4 annet ledd første punktum videreføres med følgende endringer som i all hovedsak anses dekkende for gjeldende rett:

2) Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfesting av *allerede innvunnet inntekt, jf. § 5-1, jf. § 5-3*, 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.

Den særskilte ulovfestede unntaksregel om anvendelse av markedsverdi prinsippet for kortsiktige valutaposter, foreslås lovfestet i et nytt tredje ledd slik:

*(3) For kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, sml. § 14-5 femte ledd, legges regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets slutt, til grunn ved tidfestingen etter annet ledd.*

Ovenstående presiseringer innebærer etter departementets oppfatning at regelen i sktl. § 6-10 fjerde ledd første punktum blir overflødig. Regelen presiserer at regnskapsmessige verdiendringer på fast eiendom ikke skal ha skattemessig virkning, verken med hensyn til

inntektsføring/fradragsføring eller ved fastsettelse av grunnlaget (kostpris) for skattemessige avskrivninger.

Med ovennevnte presisering av at inntrådt skattemessig innvinning er en betingelse for tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd, er det klart at regnskapsmessige regler om virkelig verdi vurdering av faste eiendommer ikke får skattemessig effekt. Tilsvarende er det klart at slike verdiendinger heller ikke vil kunne påvirke skattemessig kostpris som grunnlag for avskrivninger etter § 6-10, jf. § 14-42.

Det foreslås på denne bakgrunn at skatteloven § 6-10 fjerde ledd første punktum oppheves.

#### *4.1.3.2 Skatteloven § 14-4 femte ledd – Finansielle instrumenter - Finansnæringens særlige behov*

##### *Generelt*

Det vises til forslaget om lovfesting av at inntrådt innvinning etter sktl. § 5-1 og av det motsvarende krav inntrådt faktisk pådragelse etter sktl. § 6-1 første ledd, jf. punkt 4.2, som vilkår for tidfesting av inntekter og fradrag etter sktl. § 14-4 annet ledd. Disse forslag medfører at særregelen i § 14-4 femte ledd om finansielle instrumenter kan oppheves som overflødig. Dette skulle i utgangspunktet være tilstrekkelig for å oppfylle nøytralitetsforutsetningen. Departementet legger for øvrig til grunn at det i denne sammenheng ikke er grunnlag for å foreta noen ny vurdering av - eller å foreslå - innført noe generelt markedsverdiprinsipp for finansielle instrumenter med virkning for beskatningen.

På bakgrunn av uttalelsene i NOU 2003: 23 som til dels er gjentatt i NOU 2003:9 og kommentert i St.meld. nr. 29, vil departementet i det følgende vurdere spørsmål om det likevel bør innføres en adgang til å anvende markedsverdiprinsippet ved beskatning av finansielle derivater i banker.

##### *Bakgrunn for vurdering av innføring av skattemessig markedsverdi for finansnæringens finansielle instrumenter og derivater*

I NOU 2003:23 punkt 21.9.2 skriver utvalget følgende om finansielle derivater i banker:

*”Med finansielle derivater menes avtaler hvor verdien avhenger av verdien på ett eller flere underliggende produkter, som aksjer, renter, valuta. De finansielle instrumenter som er definert i lov om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd inkluderer de vanligst forekommende finansielle derivater, herunder terminkontrakter eller tilsvarende instrumenter med kontant oppgjør, fremtidige renteavtaler (FRA), rente- og valutabytteavtaler og opsjoner.*

*Bankene har en særstilling innenfor all handel med finansielle derivater, herunder rentesikringsavtaler og valutasikringsavtaler, hvor de har rollen som næringslivets infrastruktur. Bankene inngår kundekontrakter som bidrar til å redusere risikoen i næringslivet. Netto udekkede posisjoner i forbindelse med slike forretninger er normalt av relativt begrenset størrelse, da det sørges for utligning av risikoen på bankenes hånd. For banker med stort volum av finansielle derivater innebærer periodisering av gevinster og tap betydelige midlertidige forskjeller. Disse utslagene kan være tilfeldige, da omfanget avhenger av kundenes behov for sikringsinstrumenter ved årsskiftet eller prisutviklingen på instrumentene.*

*Fremskutt beskatning som gir regnskapsmessige motposter i utsatt skattefordel, svekker bankenes rapporterte soliditet, fordi slike eiendeler trekkes fra egenkapital ved beregningen av kapitaldekning for banker.*

Som nevnt ovenfor inneholder IAS 39 ny definisjon og nye krav til dokumentasjon av sikring. Ved store volumer av finansielle derivater vil det neppe være kostnadseffektivt å gjennomføre og dokumentere sikring på individuell basis, slik IAS 39 krever. Kravene til sikring etter IAS 39 innebærer krav til identifikasjon, effektivitetstesting og dokumentasjon som gjør reglene lite anvendelige innenfor bankvirksomhet på grunn av de store volumene og den praktiske styringen av risikoposisjonene. Regnskapsmessig kan man da anvende markedsverdiprinsippet for slike finansielle instrumenter for å oppnå balanse i verdsettingen av de ulike instrumentene. Økt bruk av virkelig verdi på forretninger som er en del av risikostyringsstrategien, vil således kunne bidra til å forsterke forskjellene mellom den regnskapsmessige og skattemessige behandling. I tillegg kommer at det store antall transaksjoner med derivater, dels som selvstendige formuesobjekt og dels som uselvstendige, kan skape risiko for feil skattemessig periodisering ved avvik fra den regnskapsmessige periodisering.

Tilsvarende problemstillinger vil kunne gjøre seg gjeldende i store foretak som har organisert seg med egen »internbank».

På bakgrunn av de økte utfordringer som IAS 39 vil kunne skape for den skattemessige behandling av finansielle derivater i banker, vil utvalget anbefale at en bør vurdere behovet for særbestemmelser på dette området for denne næringen.”

I NOU 2003:9 punkt 7.3.4.4 skriver skatteutvalget følgende:

”For visse næringer har beskatning av verdipapirer og finansielle derivater en særskilt betydning for virksomheten, bl.a. for større forretningsbanker. Bankene kjøper og selger store volumer av alle typer finansielle derivater. Virksomheten er en forutsetning for andre næringers sikringsaktivitet og optimalisering av finansielle posisjoner. Bruk av realisasjonsprinsippet for tidfesting av inntekter og utgifter, kan for denne type virksomhet være bedriftsøkonomisk uheldig og praktisk vanskelig.

Et effektivt marked for handel med finansielle instrumenter er en forutsetning for et godt finansielt system. For at omsetning av slike instrumenter skal kunne skje så effektivt og friksjonsfritt som mulig, er det viktig at beskatningen av gevinster og tap på slike instrumenter samsvarer med de økonomiske realiteter som aktørene styrer sin virksomhet etter.

Ulik skattemessig og regnskapsmessig behandling av finansielle instrumenter gir store og tilfældige utslag i beskatningen. Tilpasninger vil virke forstyrrende på aktiviteten og risikostyringen, og vil ha uheldige konsekvenser for markedets effektivitet og bankenes styring av den finansielle risikoen. Samsvar mellom den skattemessige behandlingen og den forretningsmessige verdimålingen er viktig for å sikre en effektiv håndtering av slike instrumenter i banknæringen. Dette kan tilsi at beskatningen av slike instrumenter bør skje etter markedsverdiprinsippet. En slik løsning er i tråd med løsningene i de fleste andre land innenfor OECD.

Utvalget foreslår at dette utredes nærmere med sikte på at tidfestingsreglene ikke skal virke forstyrrende på aktiviteten og risikostyringen”.

I St.meld. 29 (2003-2004) punkt 5.5 het det følgende om forslaget i NOU 2003:9:

”Enkelte spørsmål vedrørende skattemessig tidfesting av gevinst/tap på finansielle instrumenter er omtalt av Regnskapslovutvalget i NOU 2003: 23. Utvalgets forslag om en nærmere utredning av markedsverdiprinsippet for skattemessig tidfesting av gevinst/tap på finansielle instrumenter bør derfor ses i sammenheng med oppfølgingen av NOU 2003: 23”.



I brev av 6. juli 2004 til departementet har Finansnæringens hovedorganisasjon (FNH) fremmet forslag om bruk av markedsverdiprinsippet for skattemessig periodisering av finansielle instrumenter, i banker og finansieringsinstitusjoner.

FNH fremhever at bankene er underlagt strenge kontrollmekanismer for å redusere finansielle risiko i bankens egen virksomhet. Generelt har norske banker lagt opp aktiviteten med beskjedne nettoeksponeringer inne valuta- og rentehandel, slik at det kun oppstår mindre resultatsvingninger som følge av endret prising i markedet. Dette forhindrer ikke at bruttoomsetningen av finansielle instrumenter er betydelig i bankene. I samsvar med regnskapsreglene og behovet for reell økonomisk styring vurderes transaksjonene i regnskapet til løpende markedsverdier. På grunn av gjeldene regler for risikostyring og et begrenset omfang av udekket risiko, vil selv store endringer i valuta- og rentebildet i realiteten ikke gi vesentlige reelle økonomiske utslag eller påvirke bankenes regnskaper i vesentlig grad. Dette er imidlertid langt fra tilfellet for beskatningen.

FNH fremhever den skattemessige asymmetri som oppstår fordi alle derivater skal behandles etter realisasjonsprinsippet i skatteregnskapet, mens de i hovedsak behandles etter markedsverdiprinsippet i bankenes regnskaper. De balansepostene som swapavtalene skal sikre verdien av, er ikke underlagt tilsvarende forskjellsbehandling i skatteregnskapet og finansregnskapet. Derved blir behandlingen i skatteregnskapet asymmetrisk, og det oppstår skattemessige tap eller gevinster som ikke har sammenheng med de økonomiske realiteter, og som heller ikke fremkommer i regnskapet.

FNH viser videre til at kapitaldekningsreglene bla. har bestemmelser om at utsatt skattefordel i balansen skal trekkes fra kjernekapitalen ved beregningen av kapitaldekningen for institusjonen. Kravet om slikt fradrag kan føre til en vesentlig reduksjon i kjerne- og total kapitaldekningen. Det største problemet ved beskatningen av finansielle instrumenter etter realisasjonsprinsippet i bankene er den uforutsigbarhet som kursbevegelsene gir i styringen av soliditetsbildet.

FNH fremhever også at de aller fleste land som det er naturlig å sammenligne seg med følger et markedsverdiprinsipp eller periodiseringsprinsipp ved beskatning av finansielle instrumenter. Hensynet til skattyters likviditet er ikke relevant for banker. De likviditetsmessige bindingene som de finansielle instrumentene og beskatningen medfører er små sett i sammenheng med de betalingsstrømmene bankene håndterer.

Overligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter har i et vedtak av mars 2004 vedrørende en banks rente- og valutaswapavtaler, bl.a. uttalt følgende:

*”Overligningsnemnda er etter dette kommet til at banken ikke får medhold i sin klage. Nemnda finner allikevel grunn til å bemerke at denne saken viser at realisasjonsprinsippet, som ble lovfestet med virkning fra og med 1999, gir særlig uheldige utslag for finansinstitusjoner. I og med at finansielle derivater skattemessig skal behandles etter realisasjonsprinsippet, mens de i hovedsak behandles etter markedsverdiprinsippet i bankens regnskaper, oppstår det en stor skattemessig asymmetri. De fleste land som det er naturlig å sammenligne seg med følger, etter det overligningsnemnda kjenner til, et markedsverdiprinsipp ved beskatning av finansielle derivater. Det er etter nemndas skjønn grunn for lovgiver til å overveie å innføre et slikt prinsipp også i Norge, iallfall for finansinstitusjoner som blir så uheldig berørt som det foreliggende tilfelle viser.”*

Om begrunnelsen for lovfesting av realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter, jf. sktl. § 14-4 femte ledd, vises til Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.5.2 hvor det heter:

*”Under et markedsverdiprinsipp skattlegges en for den til enhver tid påløpte, men ikke nødvendigvis realiserte, avkastningen. Skatten vil da være uavhengig av om verdipapiret omsettes eller ikke. Skattlegging etter markedsverdiprinsippet vil dermed i utgangspunktet virke nøytralt på markedets virkemåte, ved at også kursgevinster som oppstår i annenhåndsmarkedet blir skattlagt løpende, uavhengig av om gevinsten realiseres eller ikke. Dermed vil en ikke kunne utsette skatten på gevinster og framskynde fradragene for tap. Isolert sett unngår en da problemene knyttet til skattekreditter (innlåsningseffekter) og skattemotiverte salg, slik gevinstbeskatning basert på realisasjon kan gi opphav til. Transaksjonskostnader og forhold knyttet til både markedets og den enkelte investors likviditet kan i en del tilfeller likevel føre til at også skatteregler basert på markedsverdiprinsippet kan påvirke markedet.*

*Etter departementets oppfatning er markedsverdiprinsippet et mer balansert periodiseringsprinsipp enn laveste verdis prinsipp, ettersom markedsverdiprinsippet forutsetter at urealiserte gevinster må inntektsføres. Markedsverdiprinsippet åpner derfor ikke for uønskede skattekreditter i samme grad som laveste verdis prinsipp.*

*Etter departementets syn er det imidlertid andre hensyn som kan tale mot å legge dette prinsippet til grunn ved den skattemessige periodiseringen. Blant annet kan plikten til å inntektsføre urealiserte gevinster føre til at skattyter i noen tilfeller får et likviditetsproblem, fordi han må inntektsføre og betale skatt av gevinster som ikke innvunnet. I høringsnotatet foreslo departementet at markedsverdiprinsippet ikke burde benyttes som skattemessig periodiseringsprinsipp for ovennevnte markedsbaserte finansielle instrumenter, men at de i stedet skulle periodiseres etter realisasjonsprinsippet. (...)*

*Departementet har under arbeidet med skattemessig oppfølging av ny regnskapslov ikke hatt som siktemål å foreta en bred gjennomgang av reglene for beskatning av finansielle instrumenter, men først og fremst foreta nødvendige tilpasninger som følge av ny regnskapslov. Ved at markedsverdiprinsippet er innført i regnskapsloven for markedsbaserte finansielle instrumenter, er det imidlertid nødvendig å ta stilling til om dette skal legges til grunn også for beskatningen i medhold av skatteloven § 50 annet ledd. Etter departementets vurdering gjør de samme hensyn som ligger til grunn for forslaget om beskatning av obligasjoner seg gjeldende for beskatningen av markedsbaserte finansielle instrumenter, sammenlign kapittel 15. En bredere vurdering på dette punktet vil en eventuelt måtte komme tilbake til på et senere tidspunkt.”*

#### *Departementets vurderinger og forslag*

På denne bakgrunn har departementet kommet til at det foreligger særlige forhold for banker og finansieringsforetak som kan begrunne innføring av en særskilt regel om anvendelse av markedsverdiprinsippet ved beskatning av slike institusjoners finansielle instrumenter og varederivater.

Departementet legger herunder vekt på at gjeldende regler medfører en betydelig asymmetri mellom den regnskapsmessige og skattemessige behandling av finansielle instrumenter i banker og finansieringsinstitusjoner. Beskatningen av finansielle instrumenter påvirker i særlig grad banker og finansieringsinstitusjoner fordi de omsetter store mengder finansielle instrumenter. Ulik skattemessig og regnskapsmessig behandling av finansielle instrumenter gir store og tilfeldige utslag i beskatningen av banker og finansieringsinstitusjoner. Tilpasninger kan virke forstyrrende på aktiviteten og risikostyringen, og vil ha uheldige konsekvenser for markedets effektivitet og bankenes styring av den finansielle risikoen.

Hensynet til skattyters likviditet som taler mot et markedsverdiprinsipp, har ikke samme vekt når det gjelder banker og finansieringsselskaper.

Som angitt i punkt 2.2.2.2 er det ikke tatt stilling til om det skal vedtas begrensninger i finansinstitusjonenes adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet for regnskapsåret 2005. Utforming av særlige regler for finansnæringen på dette punkt, bør ta høyde for den mulighet at finansinstitusjonene kan benytte IFRS i selskapsregnskapet, på dette punkt. Dette legges til grunn i det følgende.

Departementet bemerker herunder at for banker og finansieringsinstitusjoner som avlegger selskapsregnskap etter rskl., vil anvendelse av et regnskapsmessig markedsverdiprinsipp være begrenset til de finansielle instrumenter og derivater som omfattes av rskl. § 5-8 slik denne lyder etter lovendring sanksjonert 3. juni 2005, jf. punkt 4.1.2.1. Denne avgrensning av anvendelsesområdet for markedsverdiprinsippet er også nedfelt i § 3-2 i forskrift 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap m.m. for banker, finansieringsforetak og morselskap for slike. Forskriftens § 3-2 er ikke foreslått endret i Kredittilsynets høringsbrev av 20. desember 2004 om endringer i bl.a. denne forskrift på grunn av øvrige endringer i regnskapslovgivningen. Institusjoner som avlegger regnskap etter IFRS skal derimot benytte markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter mer generelt, jf. IAS 39 og angivelsene i punkt 2.3.3. Etter IAS 39 er det ikke noe vilkår for anvendelse av markedsverdiprinsippet at instrumentene klassifiseres som omløpsmidler, inngår i handelsportefølje mv. slik vilkårene er etter rskl. § 5-8.

Under henvisning til nøytralitetsforutsetningen, legger departementet til grunn at innføring av et skattemessig markedsverdiprinsipp for finansinstitusjonene, må ha samme innhold og samme avgrensning uansett om institusjonene avlegger regnskap etter IFRS eller rskl.

Departementet antar at en særregel om at banker, finansieringsselskaper og foreninger av låntakere kan anvende markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter med virkning også ved beskatningen, må begrenses tilsvarende det omfang markedsverdiprinsippet har etter rskl. § 5-8. Selv om regelen også skal omfatte banker mv. som fører selskapsregnskapet etter IFRS, vil den skattemessige regel om anvendelse av markedsverdiprinsippet bare skal gjelde finansielle instrumenter og varederivater som nevnt i og som oppfyller kriteriene i regnskapsloven § 5-8 første ledd. I den utstrekning IAS 39 tilsier bruk av markedsverdiprinsippet i tilfeller som ikke dekkes av regnskapsloven § 5-8, skal den regnskapsmessig vurdering ikke ha skattemessig effekt.

For finansielle instrumenter som ikke omfattes av og som ikke oppfyller kriteriene i § 5-8 første ledd skal de alminnelige tidfestingsregler i sktl. § 14-4 annet ledd, gjelde. De alminnelige tidfestingsregler etter § 14-4 annet ledd vil i det alt vesentlige tilsvare realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2.

En mulig innføring av en særlig skatteregel for finansinstitusjoner som nevnt, kan også reise spørsmål om regelen vil være i strid med statsstøttereglene i EØS-avtalens Artikkel 61. Det vises herunder til det lignende spørsmål som kan reises i forhold til den særregel som allerede foreligger i sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g om tidfesting av institusjonenes tap på utlån og garantier, jf. punkt 4.5.3.1. Som nevnt har Kommisjonen bl.a. i et vedtak av 27. mai 2003 (N 482/2001) lagt til grunn at det på grunn av den finansielle sektors særlige kjennetegn kan være berettiget å gi særlige skatteregler for denne sektor. Slike særregler kan i så fall anses som en særlig del av skattesystemets oppbygging, slik at særordningen ikke kan anses som statsstøtte.

Med dette utgangspunkt vil departementet foreta en nærmere vurdering om det vil være nødvendig å notisere et eventuelt forslag som nevnt til EFTA Surveillance Authority (ESA) for vurdering i forhold til statsstøttereglene.

På denne bakgrunn foreslår departementet at nåværende bestemmelse i sktl. § 14-4 femte ledd oppheves som overflødig. I stedet forelås at det i § 14-4 fjerde ledd inntas følgende særregel for finansinstitusjonenes finansielle instrumenter og derivater:

*(4) For finansielle instrumenter og varederivater som oppfyller kriteriene i regnskapsloven § 5-8 første ledd, skal banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, legge regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi til grunn ved tidfestingen etter annet ledd.*

## **4.2 Reglene om skattemessig tidfesting av fradrag etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd, jf. punkt 3.2**

### **4.2.1 IFRS innebærer endring av prinsippene for kostnadsføring**

#### *4.2.1.1 Forskjeller mellom IFRS og rskl*

*Forskjeller basert på de ulike rammeverk for IFRS og rskl*

På dette punkt vises i hovedsak til fremstillingen i punkt 2.3.2. Som hovedpunkt nevnes at for regnskapspliktige som fører regnskap etter regnskapslovens ordinære system, vil de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kap. 4, gjelde. Dette gjelder ikke for regnskapspliktige som velger å føre regnskap etter IFRS.

Etter rskl. § 4-1 nr. 3 er sammenstillingsprinsippet det grunnleggende prinsipp for kostnadsføring. Sammenstillingsprinsippet er også et grunnleggende utgangspunkt for kostnadsføring i IFRS, men dette er underordnet og vil kunne overstyres av balansedefinisjonene i rammeverket. Når sammenstillingsprinsippet eventuelt medfører balanseposter som ikke tilfredsstillende definisjonene i rammeverket, må sammenstillingen modifieres. I NOU 2003: 23 punkt 9.1.3 heter det bla.:

*”Balanseorienteringen kommer her klart til uttrykk ved at balansedefinisjonen overstyrer sammenstillingsprinsippet. En konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og definisjonene kan i mange tilfeller løses ved å endre spesifikasjoner. I andre situasjoner vil det måtte bli resultat- og/eller egenkapitaleffekt. I så fall vil regnskapsføringen nærme seg et kontantprinsipp.”*

I punkt 9.3.2.2 Sammenstillingsprinsippet heter det videre:

*”Sammenstillingsprinsippet er mer problematisk i forhold til IAS rammeverket. Rammeverket krever eksplisitt at alle poster i balansen skal tilfredsstillende definisjonen av en balansepost (eiendel, gjeld eller egenkapital). Dersom sammenstillingsprinsippet medfører balanseposter som ikke tilfredsstillende definisjonene, må sammenstillingen eventuelt modifieres. En kan dermed si at balansedefinisjonene overstyrer sammenstillingsprinsippet. I den utstrekning det måtte oppstå konflikt mellom disse prinsippene, vil IAS løsninger være i strid med norsk lovgivning.*

*Det er mange grunner til at omfanget av konflikter mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjonene reduseres i forhold til det en kunne frykte. For det første er balansedefinisjonene lite presise. Forpliktelser omfatter for eksempel langt mer enn kontraktsfestet gjeld. Dette gjør det mulig å inkludere pensjonsforpliktelser, restruktureringsavsetninger og utsatt skatt. Mangel på presisjon gjør for øvrig definisjonene lite operasjonelle. Videre har IASB forbeholdt seg retten til å fravike definisjonene når det er hensiktsmessig.*

*En tredje årsak til at antall konflikter mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjonene minimeres er at potensielle konflikter kan avverges ved å modifisere balanseføringen (siden sammenstillingsprinsippet ikke sier noe om balanseføring). Vedlikeholdsavsetninger vil ikke tilfredsstille definisjonen av forpliktelser, men det er ikke noe i veien for at avsetningene føres mot verdien av eiendelen som vedlikeholdes. Tvert imot er det nødvendig å vurdere eiendelen i lys av vedlikeholdsprogram dersom en ikke kan periodisere vedlikeholdet på annen måte. Dermed kan en i realiteten kostnadsføre vedlikehold i samsvar med sammenstillingsprinsippet til tross for at vedlikeholdsavsetninger er utelukket. Dermed avverges konflikten i dette tilfelle også. En reell konflikt oppstår kun når inntekter og utgifter ikke kan periodiseres i samsvar med sammenstillingsprinsippet. I så fall vil IAS rammeverkets balansedefinisjoner modifisere sammenstilling i retning av et kontantprinsipp. Det er få, men viktige eksempler på slike reelle konflikter. Forbud mot balanseføring av mange immaterielle eiendeler kan nevnes i denne sammenheng. ”*

Regnskapsføring og måling av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler er for IFRS' del regulert i IAS 37 Avsetninger, betingede eiendeler og forpliktelser, mens norsk standard om det samme er NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. En generell forskjell mellom disse er at NRS 13 kvantifiserer sannsynlighetsbegrepet (sannsynligheten for at en forpliktelse kommer til oppgjør), mens dette ikke er tilfelle etter IAS 37. Det er derfor en mulighet for at disse begrepene kan fortolkes forskjellig.

Etter god regnskapskikk i Norge er det tillatt å regnskapsføre enkelte typer avsetninger som ikke tilfredsstiller definisjonen av forpliktelse etter IFRS rammeverk. Eksempel på dette er vedlikeholdsavsetninger. Dersom større periodisk vedlikehold er nødvendig for at driftsmidlet skal kunne brukes (f eks fly og skip), skal kostnadene til vedlikehold i henhold til IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr balanseføres som en utskiftning dersom det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilfalle foretaket og anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.

Når det gjelder fjerningsutgifter tillater den norske standarden kostnadsavsetninger for å møte slike kostnader. Etter IAS 16 og IAS 37 skal derimot fjerningskostnader, herunder kostnader til demontering og sanering, inngå som en del av anskaffelseskost, både de som pådras ved anskaffelsen og de som oppstår som følge av bruk i en periode.

*Forskjeller med hensyn til vurderingsregler(måleregler) etter IFRS og rskl*  
Som angitt i pkt 2.3.3 innebærer IFRS utvidet rett og plikt til anvendelse av markedsverdiprinsippet for en rekke eiendeler. Om markedsverdiprinsippets betydning for tidfesting av inntekt, vises til punkt 4.1.2. Markedsverdiprinsippet innebærer også at verdinedgang i disse tilfellene kan kostnadsføres som tap. Dette gjelder blant annet investeringseiendommer (IAS 40) og biologiske eiendeler i landbruk, fiskeri og havbruk (IAS 41). IFRS åpner for øvrig for en temmelig generell adgang til revurdering av verdien av materielle og immaterielle eiendeler (IAS 16 og IAS 38). Etter regnskapsloven er markedsverdiprinsippet begrenset til visse finansielle instrumenter som er omløpsmidler, jf

regnskapsloven § 5-8. Om anvendelse av markedsverdi prinsippet for finansielle instrumenter, vises til pkt 4.1.2.1.

#### *4.2.1.2 Skattemessige effekter i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. tredje ledd*

Gjennomgangen i foregående punkt, viser at forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven med hensyn til prinsipper for kostnadsføring særlig knytter seg til:

- Modifikasjon av sammenstillingsprinsippet som følge av balansedefinisjonene i IFRS, der utgifter som ikke tilfredsstiller balansedefinisjonene må kostnadsføres når utgiften ”oppstår” (faktisk påløper),
- Ulik adgang til å foreta avsetninger, herunder blant annet vedlikeholdsavsetninger og avsetning til fjerningskostnader.
- Utvidet adgang til kostnadsføring av urealisert tap etter IFRS som følge av markedsverdi prinsippet

#### *(i) Konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjoner som medfører ulik regnskapsmessig tidfesting av faktisk påløpte kostnader*

Det fremgår i NOU 2003:23 punkt 9 at det er få, men viktige eksempler på at det oppstår reell konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjonene. Det angis at slike konflikter i mange tilfeller løses ved å endre spesifikasjoner. I andre situasjoner vil det måtte bli resultat- og/eller egenkapitaleffekt. I så fall vil regnskapsføringen nærme seg et kontantprinsipp. Som eksempel nevner utvalget forbudet mot balanseføring av mange egenutviklede immaterielle eiendeler. De skattemessige effekter av dette eksempel er behandlet i punkt 4.3.1.1.

Det kan imidlertid ikke utelukkes at det finnes andre typer utgifter hvor denne konflikten oppstår og hvor ulike løsninger i forhold til hva som følger av rskl. kan påvises.

I de tilfeller hvor det foreligger slike forskjeller, antas at regnskapsmessig tidfesting etter sammenstillingsprinsippet i rskl. vil medføre utsatt fradragføring i form av aktivering med fordeling av de påløpte kostnader over de år som den korresponderende inntekt opptjenes, mens IFRS på den annen side tilsier umiddelbar kostnadsføring.

Som det fremgår av punkt 3.2.2 antas det at endringer i regnskapsreglene på dette punkt ikke vil ha skattemessig betydning ettersom kravet om pådragelse/oppofrelse for kostnadene i sktl. § 6-1 første ledd ikke vil være oppfylt før det med sikkerhet kan fastslås at utgiften påvirker skattyters inntektsforhold i vedkommende inntektsår. Spørsmålet har trolig ikke kommet på spissen fordi sammenstillingsprinsippet etter rskl. gjerne har gitt grunnlag for tilsvarende utsatt fradragføring som det som antas å følge av tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd.

#### *(ii) Ulike regnskapsregler om fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader*

Regnskapsloven og IFRS gir forskjellig regulering av adgangen til å foreta regnskapsmessige avsetninger for fremtidige, ikke påløpte/pådratte kostnader med resultat effekt. Dette har dels sammenheng med at balansedefinisjonene overstyrer sammenstillingsprinsippet, dels med at enkeltstandarder gir ulik løsning og spesifikasjon. Eksempler på avsetninger som ikke tillates kostnadsført direkte etter IFRS er vedlikeholdsavsetninger og fjerningskostnader.

Departementets utgangspunkt er at det etter gjeldende rett ikke er adgang til å få skattemessig fradrag for regnskapsmessige avsetninger for fremtidige, ikke pådratte kostnader ettersom kostnader faktisk må være pådratt før disse kan tidfestes etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje

ledd, jf pkt 3.2. Med dette utgangspunktet skal det i prinsippet ikke få noen skattemessig effekt at det er ulik adgang til avsetninger etter hhv regnskapsloven og IFRS. Når det særlig gjelder regnskapsmessig aktivering av fjerningskostnader m.v., vises til pkt. 3.3.1.1 hvor det fremgår at regnskapsmessig balanseføring av slike fremtidige kostnader som kostpris ved anlegg eller lignende ikke vil ha skattemessig betydning.

*(ii) Ulike regnskapsregler om kostnadsføring av urealisert tap*

Det vises til punkt 3.2.1.1 hvor det fremgår at innføring av markedsverdiprisnipp med adgang til regnskapsmessig fradragsføring av urealiserte tap, bare vil kunne få skattemessig betydning for kortsiktige valutaposter og andre finansielle omløpsmidler enn fordringer. Urealiserte verdiøkning anses ikke som innvunnet inntekt etter sktl. § 5-1. Urealiserte verdinedgang oppfyller ikke pådragelsesvilkåret etter sktl. § 6-1 første ledd.

Ovenfor legges til grunn og foreslås lovfestet at tidfesting av fradrag etter sktl. § 14-4 annet, jf. tredje ledd forutsetter at tidspunktet for skattemessig pådragelse er inntrådt. Endrede regnskapsregler om markedsverdi og løpende verdjusteringer på ulike eiendeler vil derfor ikke ha skattemessig betydning.

#### **4.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

##### *4.2.2.1 Konflikter mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjoner som medfører ulik regnskapsmessig tidfesting av fradrag for påløpte kostnader*

Departementet legger til grunn at for kostnader hvor balansedefinisjonene etter IFRS overstyrer sammenstillingsprinsippet, vil IFRS i en viss utstrekning medføre direkte fradragsføring i tilfeller hvor sammenstillingsprinsippet etter rskl. ville tilsi utsatt fradragsføring (aktivering). Utsatt fradragsføring av kostnader som i slike tilfeller følger av rskl, antas å samsvare med den løsning som ville følge av oppofrelseskravet i sktl. § 6-1 første ledd i slike tilfeller. Dersom angjeldende mulige løsninger etter IFRS skal tillegges skattemessig betydning, ville det kunne medføre ulike skattemessige effekter avhengig av om skattyter avlegger regnskap etter IFRS eller etter rskls ordinære system.

I punkt 3.2.2 er det lagt til grunn at det følger av gjeldende skatterett at utsatt fradragsføring av kostnader i slike tilfeller ikke vil ha betydning. Det er likevel et spørsmål om man bør klargjøre de skattemessige regler på dette punkt. Nedenfor foreslås det å lovfeste at kostnader ikke skal kunne tidfestes etter regnskapsprinsippet før disse faktisk er pådratt, jf. 4.2.2.2. Med denne presiseringen mener departementet at det også blir klargjort at vilkår for fradragsføring av kostnader etter sktl. § 6-1 første ledd er å anse som særregler om tidfesting i forhold til § 14-4 annet ledd. Det vises til det lignende behov og forslag til presiserende lovendring i punkt 4.2.2.2.

Etter departementets oppfatning ville alternativet være å innføre et generelt realisasjonsprinsipp for alle regnskapspliktige. De her aktualiserte spørsmål om tidfesting av kostnader tilsier imidlertid ikke i seg selv fullstendig opphevelse av den någjeldende koblingen mellom regnskap og skatt for fullt regnskapspliktige. Heller ikke hensynet til nøytralitet mellom regnskap basert på regnskapsloven og IFRS, tilsier opphevelse av regnskapsprinsippet som formell hovedregel forutsatt at de spesifikt skattemessige utgangspunkter og begrensninger i sktl. § 14-4 annet ledd lovfestes.

#### 4.2.2.2 Ulike regnskapsregler om fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader

Som det fremgår av punkt 3.2.1 er det departementets oppfatning at avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd rammer alle avsetninger til fremtidige utgifter, dvs. alle kostnader som ikke faktisk er pådratt. Dette innebærer en betydelig modifikasjon av regnskapsprinsippet.

Etter departementets vurdering er det ønskelig å beholde en regel med dette innholdet. De hensyn som lå til grunn for innføring av avskjæringsregelen ved skattereformen 1992, har således like stor vekt i dag. Da avskjæringsregelen ble innført var det viktige målsetninger å få et nøytralt system gjennom å fjerne skattekreditter og forenkle den ligningsmessige behandling, herunder når det gjaldt regnskapsmessige vurderinger. I dag kan man også trekke frem hensynet til likebehandling med næringsdrivende som baserer sin tidfesting på realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd. Det kan ikke ses noen grunn til at fradragsretten for fremtidige utgifter eventuelt skal være mer vidtgående for næringsdrivende med full regnskapsplikt enn den er for andre næringsdrivende. Departementet vil også peke på at det er ulik adgang til å foreta avsetninger etter regnskapsloven og IFRS. Hensynet til skattemessig nøytralitet mellom disse regnskapssystemene, taler også klart for at man fortsatt skal avskjære adgangen til å foreta regnskapsmessige avsetninger for fremtidige utgifter med skattemessig virkning.

Under enhver omstendighet er det nødvendig å foreta en endring av ordlyden i avskjæringsregelen ved innføring av IFRS som valgfritt grunnlag for selskapsregnskapet. Den någjeldende ordlyden er bygget på norsk regnskapslovgivning og passer derfor ikke for regnskap ført etter IFRS. Dersom rettsoppfatningen som er lagt til grunn i Shell-dommen blir stående, vil dessuten regelens innhold avhenge av en sontring mellom sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, som har forskjellig relevans og vekt etter regnskapsloven og IFRS. Videre aktualiserer Shell-dommen behovet for en generell klargjøring av regelens innhold.

Departementet har vurdert hvordan en avskjæringsregel for fremtidige utgifter bør utformes.

I petroleumsskatteloven § 3 bokstav g er det bestemt at særskattepliktig skattyter ikke i noen tilfelle gis fradrag for *avsetninger til dekning av fremtidige utgifter* til fjerning av innretning brukt i utvinning, behandling eller rørledningstransport. På sitt område har denne regelen samme innhold som det departementet mener følger av skatteloven § 14-4 tredje ledd. Bestemmelsen har en hensiktsmessig ordlyd rettet mot fjerningsutgifter spesielt. I en generell regel som skal omfatte alle typer fremtidige utgifter, bør det likevel ikke tas utgangspunkt i det regnskapsmessige begrepet "avsetning". I regnskapsmessig terminologi er avsetning et resultat av kostnadsføring av fremtidige utgifter. Hvorvidt det foreligger "fremtidige utgifter" vil dermed i utgangspunktet bero på regnskapsrettens definisjon av påløpte kostnader, som ikke nødvendigvis er sammenfallende med det skattemessige pådragelseskriteriet som bør ligge til grunn for avskjæringsregelen. Som det fremgår av punkt 3.3.2 legger departementet til grunn at fremtidige kostnader som er forårsaket av virksomheten i en periode og som regnskapsmessig er å betrakte som "påløpt" slik at sammenstillingsprinsippet krever kostnadsføring, like fullt er å anse som fremtidig, ikke pådratt kostnad i forhold til sktl. § 6-1 første ledd. Avsetningsbegrepet er også i en viss utstrekning forskjellig etter regnskapsloven og IFRS. Etter departementets oppfatning bør en regel som skal avskjære fremtidige utgifter derfor baseres på etablerte skattemessige begreper.



Departementet foreslår at det lovfestes i skatteloven § 14-4 annet ledd at kostnader ikke kan tidfestes før disse er pådratt etter skatteloven § 6-1 første ledd. Dette er i samsvar med departementets oppfatning av gjeldende rett. For å unngå muligheten for å videreføre den fortolkning av pådragelseskriteriet som Høyesterett foretok i Shell-dommen, der fremtidige utgifter til nedstengning av oljeinstallasjon ble ansett som pådratt allerede ved igangsettelse av oljeproduksjonen, bør det presiseres i skatteloven § 6-1 første ledd at kostnader *faktisk* må være pådratt for å gi fradragrett.

Med bruk av ordet "faktisk" er hensikten å markere at rettslige plikter som medfører fremtidige utgifter ikke kan anses pådratt før de aktuelle utgiftene som knytter seg til plikten er pådratt/oppfret. Dette innebærer blant annet at nedstengningsutgifter først kan anses pådratt etter hvert som nedstengningsarbeidet skrider frem, og ikke på det tidligere tidspunkt hvor skattyter pådrar seg en forvaltningsrettslig plikt til å foreta nedstengning når virksomheten avsluttes. Tilsvarende vil heller ikke fremtidige utgifter som knytter seg til fremtidig hjemfall av kraftverk være faktisk pådratt før hjemfallstidspunktet inntreffer og de aktuelle utgifter og tap realiseres. Det samme vil gjelde i andre tilfeller hvor pådragelse av kostnader hviler på en ensidig offentligrettslig eller privatrettslig plikt til uten særskilt vederlag å utføre, tåle eller unnlate handlinger som medfører fremtidige utgifter. Først når skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som hun er forpliktet til, vil kostnaden eventuelt være pådratt.

Ut over disse tilfellene tilsiktes det ikke noen endring av det tradisjonelle pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd. I gjensidig bebyrdende avtaler vil vilkåret om faktisk pådragelse av kostnad fortsatt oppfylles når det oppstår en ubetinget plikt til å dekke eller innfri en kostnad. Ved å erstatte dagens avskjæringsregel med et krav om at kostnader faktisk må være pådratt/oppfret før disse kan periodiseres etter regnskapsprinsippet, klargjøres det imidlertid at regnskapsmessige avsetninger til fremtidige utgifter ikke skal ha skattemessig effekt.

På denne bakgrunn foreslås følgende endringer i sktl. § 6-1 første ledd første punktum:

- (1) Det gis fradrag for kostnader som *faktisk* er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32.

Videre foreslås følgende endringer i sktl. § 14-4 annet ledd første punktum.

- (2) Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfestingen av *allerede innvunnet* inntekt, jf. § 5-1, jf. § 5-3, og fradrag for tap og pådratte kostnader, jf. § 6-1 første ledd første punktum, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og at ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen.

Sktl. § 14-4 tredje ledd foreslås opphevet.

#### 4.2.2.3 Ulike regnskapsregler om kostnadsføring av urealisert tap

De presiseringer som er foreslått i punkt 4.2.2.2, jf. også punkt 4.1.4.1, antas tilstrekkelige til å sikre at innføring av regnskapsmessig markedsverdi-prisnipp med adgang til fradragføring av urealiserte tap, ikke vil ha skattemessig betydning utover det som følger av gjeldende rett.

### **4.3 Reglene om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler mv., jf. punkt 3.3**

#### **4.3.1 Endringer i regnskapsreglene vedrørende balanseføring/kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader**

##### *4.3.1.1 Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte kostnader til forskning og utvikling samt andre kostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, herunder immaterielle eiendeler*

###### *Utgifter til egen forskning og utvikling*

Etter rskl. § 5-6 som ikke er endret siden vedtakelsen i 1998, kan utgifter til egen forskning og utvikling alltid kostnadsføres selv om vilkårene for balanseføring er tilfredstilt. I NRS (F) Immaterielle eiendeler (2000) er forutsatt at utgifter til forskning og utvikling bare kan balanseføres hvis det foreligger en sannsynlig fremtidig fordel. Hvis en immateriell eiendel ikke tilfredsstiller kravene for balanseføring, jf. foran, skal utgiftene til anskaffelsen kostnadsføres når de oppstår.

Etter IAS 38 Immaterielle eiendeler skal utgifter til forskning alltid kostnadsføres, mens utgifter til utvikling alltid skal balanseføres når kriteriene for balanseføring er tilfredstilt. IFRS forbyr med andre ord balanseføring av forskningsutgifter.

Forskning er definert bl.a. som grunnleggende og planlagte undersøkelser foretatt for å oppnå ny vitenskapelig eller teknisk kunnskap og forståelse samt søking etter og evaluering og valg av alternativer når det gjelder materialer, innretninger, produkter mv. Utgifter til forskning (eller i forskningsfasen i et internt prosjekt) skal kostnadsføres når de oppstår.

Utvikling er definert som anvendelse av forskningsresultater eller annen kunnskap med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede materialer, oppfinnelser, produkter, prosesser, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk. Utgifter til utvikling skal balanseføres såfremt foretaket kan påvise at alle følgende punkt er oppfylt:

- ” a) de tekniske forutsetningene for å fullføre den immaterielle eiendelen med sikte på at den vil bli tilgjengelig for bruk eller salg,*
- b) foretaket har til hensikt å fullføre den immaterielle eiendelen og ta den i bruk eller selge den,*
- c) foretakets evne til å ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den,*
- d) hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler. Blant annet skal foretaket kunne dokumentere at det eksisterer et marked for produktene av den immaterielle eiendelen eller av den immaterielle eiendelen i seg selv, eller dersom den skal anvendes internt, nytten av den immaterielle eiendelen,*
- e) tilgjengeligheten av tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser til å fullføre utviklingen og til å ta i bruk eller selge den immaterielle eiendelen, og*
- f) foretakets evne til på en pålitelig måte å måle de utgiftene som er henførbare på den immaterielle eiendelen mens den er under utvikling.”*

Kravene til balanseføring etter IAS 38 Immaterielle eiendeler er mer spesifisert enn i NRS(F) Immaterielle eiendeler. Selv om kravene etter de to regelsett i utgangspunktet antas samsvarende, kan det ikke utelukkes at de kan danne grunnlag for ulikheter i praksis.

*Kostnader ved egentilvirkning av immaterielle eiendeler som ikke anses som forskning eller utvikling*

I NRS (F) Immaterielle eiendeler opereres det videre med en type kostnader ved egen tilvirkning av immaterielle eiendeler som ikke regnes som forskning eller utvikling. Eksempler er markeds kampanjer, opplæringskostnader, patentbeskyttelse, individuell tilpasning av standard systemer. For slike kostnader gjelder ikke den valgtrett som følger av rskl. § 5-6. Slike kostnader skal kostnadsføres med mindre de tilfredsstillt kravet til balanseføring, eller balanseføres som en del anskaffelseskost for et driftsmiddel etter sammenstillingsprinsippet. Balanseføring som anleggsmiddel skal bare skje dersom ikke rskl. § 5-6 om utgifter til egen forskning og utvikling kommer til anvendelse.

IAS 38 har også særlige regler og veiledning med hensyn til andre kostnader til egenutvikling av immaterielle eiendeler. Herunder er særlig bestemt at egen-utviklede varemerker, navnerettigheter, utgiverrettigheter, kundelister og lignende generelt ikke kan balanseføres som eiendel. Andre kostnader som direkte kan henføres til en internt utviklet immateriell eiendel skal balanseføres dersom eiendelen tilfredsstillt kravene for balanseføring, jf. foran.

#### *Kostnader til leting etter eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster*

Kostnader som nevnt er ikke omfattet av noen norsk regnskapsstandard. God regnskapskikk på dette området er å benytte internasjonale bransjestandarder.

Også anvendelsesområdet for IAS 38 er positivt avgrenset mot kostnader til leting eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster. Slike kostnader omhandles i IFRS 6 Exploration of and evaluation of Mineral Resources som er i ferd med å bli godkjent av EU-kommisjonen. Det er ennå ikke sikkert om denne forutsetningsvis EU-godkjente standard, vil bli innlemmet i norsk regnskapsrett i form av vedtakelse i forskrift 17. desember 2004 nr. 1852 med virkning for regnskåret 2005. Etersom standarden allerede i dag antas anvendt i norsk regnskapsrett, legges til grunn at anvendelse av IFRS, herunder IFRS 5 i selskapsregnskapet ikke vil medføre vesenlige endringer i forhold til det som allerede antas å følge av rskl.

#### *4.3.1.2 Skattemessige effekter*

##### *Kostnader til egen forskning og utvikling*

Ved lovendring 17. desember 1999 nr. 94 ble skatteloven § 14-4 sjette ledd vedtatt som en særlig skatteregel om behandling av kostnader til forskning og utvikling. Regelen ble innført på bakgrunn av den klargjøring vedtakelsen av rskl. § 5-6 i 1998 innebar med hensyn til den regnskapsmessige behandling av utgifter til egen forskning og utvikling.

Skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum statuerer aktiveringsplikt for kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler. Aktiveringsplikten vil gjelde forsknings- og utviklingskostnader tilknyttet både fysiske og immaterielle driftsmidler. Regelen tilsiktet en kodifisering av hva som var ansett som gjeldende skatterett, jf. Forlanddommen Utv. 1993 s. 1351 og kan grovt sett sies å innebære samme plikt til aktivering av kostnader til egenutvikling av driftsmidler (kostpris) som følger av de alminnelige regler. Om rekkevidden av sktl. § 14-4 sjette ledd vises til departementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 som er tilgjengelig på departementets hjemmeside på internet.

Som kodifisering av gjeldende rett, jf. Forlanddommen, kunne regelen like gjerne vært forankret i sktl. § 6-1 første ledd. Den regnskapsmessige behandling av slike kostnader skulle i utgangspunktet ikke ha skattemessig betydning. Tilsvarende antas at i den utstrekning det skulle være tvil om de aktuelle kostnader faller inn under sktl. § 14-4 sjette ledd, kan spørsmål

om aktiveringsplikt like gjerne forankres i sktl. § 6-1 første ledd, jf. for eksempel avgjørelser av Oslo overligningsnemnd omhandlet i Utv. 2004 s. 558.

I sktl. § 14-4 sjette ledd annet punktum ble det fastsatt en særlig tidfestingsregel for fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling (som ikke er aktiveringspliktige etter bestemmelsens første punktum). Slike kostnader skal fradragsføres etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2. Man ønsket ikke at regnskapsreglene via skatteloven § 14-4 annet ledd, skulle overstyre denne tidfestingen, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt.16.3.3.2. Regelen klargjør at den regnskapsmessige behandling med direkte kostnadsføring eller balanseføring av kostnader som ikke er aktiveringspliktige etter bestemmelsens første punktum, ikke skal ha skattemessig betydning.

Ved vedtakelsen av rskl. i 1998 hadde man allerede en særlig skatteregel om at utviklingskostnader knyttet til egentilvirkede varer, skal kostnadsføres, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-5 annet ledd a annet punktum. Denne bestemmelse må anses som en spesialregel i forhold til sktl. § 14-4 sjette ledd.

Ut fra ovenstående legges det i utgangspunktet til grunn at de endrede regnskapsregler om kostnads- eller balanseføring av forsknings- og utviklingskostnader ikke vil ha skatterettslig betydning. I denne forbindelse vises imidlertid til at det under høringen av NOU 2003:23 fremkom bl.a. følgende uttalelser som er gjengitt i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 3.3.6:

*”Skattedirektoratet 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 Skattedirektoratet til at det gjøres enkelte vurderinger rundt dette i odelstingsproposisjonen*

Departementet bemerker at på bakgrunn av regelens tilblivelse og tilknytning til vedtakelsen av rskl. § 5-6 i 1998, vil artsbegrensningen av kostnader som omfattes av reglene i sktl. § 14-4 sjette ledd i utgangspunktet bli å avgrense på samme måte som kostnader til forskning og utvikling som dekkes av de tilsvarende begreper i rskl. § 5-6. Videre legges til grunn at disse begreper i rskl. § 5-6, jf. NRS(F) Immaterielle eiendeler vil samsvare med de tilsvarende begreper etter IAS 38.

Begrepene kostnader til forskning og utvikling i sktl. § 14-4 sjette ledd er like fullt spesifikt skattemessige begreper som må forstås på bakgrunn av sin tilblivelse, og som ikke uten videre vil kunne endres i takt med eventuell utvikling av de regnskapsmessige begreper. Med bakgrunn i forarbeidene henvisning til Forlanddommen, antas at prosjekteringskostnader som var aktuelle i saken, vil bli å anse som utviklingskostnader i skattelovens forstand. Lovens ordlyd tilsier dessuten at skattemessig aktiveringsplikt kan være aktuelt både for forsknings- og utviklingskostnader. Den regnskapsmessige klassifisering av kostnadene i nevnte kategorier, vil med andre ord ikke være avgjørende for spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt foreligger. Dette skal i utgangspunktet vurderes konkret. For kostnader som regnskapsmessig anses som forskningsutgifter, antas imidlertid at det i praksis sjeldent vil kunne bli aktuelt å statuere noen aktiveringsplikt etter sktl. § 14-4 sjette ledd.

Med hensyn til de kriterier som er oppstilt for at aktiveringsplikten etter sktl. § 14-4 sjette ledd skal inntre, bemerkes videre at denne i utgangspunktet blir å vurdere i forhold de kriterier som er nedfelt i skatteloven og i prinsippet uavhengig av de kriterier for plikten til balanseføring av forskningsutgifter som er nedfelt i IAS 38. Kriteriene i IAS 38 vil kunne være veiledende, men ved tolkning av bestemmelsen vil vurderinger knyttet til det

underliggende oppofrelseskriteriet og tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd, jf. Forlanddommen, i prinsippet være avgjørende.

#### *Kostnader til egenutvikling av (immaterielle) driftsmidler som ikke dekkes av særreglene om kostnader til forskning og utvikling*

For kostnadsarter vedrørende egenutvikling av driftsmidler som ikke dekkes av særregelen i sktl. § 14-4 sjette ledd, legger departementet til grunn at i den utstrekning kostnadene ikke er fradragsberettiget fordi kostnadene anses investert etter sktl. § 6-1 første ledd, vil det foreligge skattemessig aktiveringsplikt. Dette gjelder uavhengig av den regnskapsmessige behandling av kostnadene. I den utstrekning slike kostnader kan anses skattemessig fradragsberettiget som pådratt etter § 6-1, vil den regnskapsmessige behandling av spørsmålet om fradragsføring eller aktivering være avgjørende etter sktl. § 14-4 annet ledd.

Det følger av fremstillingen foran at bl.a. de kostnader ved egenutvikling av immaterielle eiendeler som etter NRS(F) immaterielle eiendeler og etter IAS 38 ikke likestilles med utgifter til forskning og utvikling, i utgangspunktet heller ikke vil være omfattet av reglene i skatteloven § 14-4 sjette ledd. Med bakgrunn i en lignende forutsetning med hensyn til omfanget av skatteloven § 14-4 sjette ledd, uttaler O. Gjems-Onstad i *Bedriftsskatterett* 6. utg. s. 164 bl.a.:

*”I så fall er det ikke gitt skattemessige særregler om denne type utgifter til å utvikle immaterielle eiendeler. Dermed binder den balanseføring som har skjedd i regnskapet”. (...)* ”Det må anses tvilsomt hvor langt man kan oppstille et skatterettslig FOU-begrep som er videre enn det regnskapsmessige og derfor gjør at særregelen om plikt til umiddelbar utgiftsføring ved ligningen går foran den regnskapsmessige behandling.”

Av punkt 4.3.1.1, fremgår at etter IAS 38 kan kostnader til egenutvikling av immaterielle eiendeler som ikke anses som forskning eller utvikling, ikke balanseføres. Etter NRS(F) Immaterielle eiendeler vil lignende kostnader derimot i visse tilfeller kunne balanseføres som del av anskaffelseskost for driftsmiddel etter sammenstillingsprinsippet.

I den utstrekning kostnadene er skattemessig fradragsberettigede etter sktl. § 6-1 første ledd, vil de antatt ulike regler om adgang til regnskapsmessig balanseføring etter henholdsvis rskl. og IFRS, medføre at kostnadene i noen tilfeller vil bli skattemessig aktiveringspliktige ved regnskapsavleggelse etter rskl.. En tilsvarende plikt vil ikke være aktuell etter IFRS. Det antas imidlertid ikke særlig praktisk at balansekriteriene etter rskl. vil være oppfylt for kostnader som skattemessig anses fradragsberettiget som pådratt etter sktl. § 6-1 første ledd..

#### *Kostnader til leting etter eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster*

I petroleumsskatteforskriften 30. april 1993 nr. 316 § 3 en særregel om at undersøkelsesutgifter i utvinningsvirksomhet ikke kreves aktivert. På dette punkt har regnskapspliktige fortsatt en valgadgang som går foran sktl. § 14-4 sjette ledd. Denne valgadgang gjelder uavhengig av den regnskapsmessige behandling, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) punkt 16.3.3. På den annen side har petroleumsskatteforskriften § 4 en særregel om at leteutgifter ikke kan tas med som kostpris ved beregning av friinntekt, uansett om kostnadene er skattemessig eller regnskapsmessig balanseført. Endringer i regnskapsreglene for kostnader som nevnt, vil ikke få skattemessig betydning.

#### *4.3.1.3 Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirkning/kjøp av omløps/anleggsmidler*

##### *Egentilvirkning*

Etter rskl § 5-2 skal omløpsmidler behandles etter laveste verdis prinsipp, mens anleggsmidler etter rskl. § 5-3 skal vurderes til anskaffelseskost. Ved vedtakelsen av rskl. i 1998 ble det innført plikt til balanseføring av full tilvirkningskost, jf. rskl. § 5-4 annet ledd første punktum. Full tilvirkningskost omfatter variable og faste tilvirkningskostnader, herunder renter og andre finansieringsutgifter som påløper frem til ferdigstilling. Aktivering av full tilvirkningskost som anskaffelseskost, ville gjelde ved tilvirkning både av omløpsmidler/varer og av anleggsmidler. Små foretak kan unnlate aktivering av full tilvirkningskost.

Ved endringslov sanksjonert 3. juni 2005, jf. Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) punkt 3.3, er det vedtatt et nytt tredje ledd til rskl. § 5-4 som innebærer at finansieringsutgifter på kapital som knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel, skal kunne kostnadsføres når de påløper. I tillegg til renteutgifter, vil bl.a. amortiseringer av underkurs og overkurs knyttet til lån og andre direkte kostnader knyttet til låneopptak være omfattet av bestemmelsen. Det samme gjelder valutagevinster og valutatap knyttet til lån i utenlandsk valuta i den grad de anses som justeringer av renteutgiftene. Endringen innebærer en forenkling og et begrenset unntak fra sammenstillingsprinsippet. Endringen antas dessuten å innebære at regnskapsloven vil åpne for samme valgadgang som etter IFRS, jf. nedenfor. Endringen omfatter ikke tilvirkning av varer/omløpsmidler.

Etter IAS 23 Låneutgifter er det valgadgang mellom aktivering og utgiftsføring av finansieringskostnader ved tilvirkning av anleggsmidler herunder ved kjøp av kvalifiserende eiendeler. Dette gjelder eiendeler som krever lang tid før de er ferdige for tilsiktet bruk eller salg, jf. også IAS 16. Hovedregelen eller anbefalt metode etter IAS 23 (7 og 11) er kostnadsføring av låneutgiftene i den perioden de påløper, uavhengig av hvordan lånebeløpet blir brukt. Det er også tillatt å balanseføre lånekostnader, men bare dersom foretaket pådrar seg en kvalifiserende eiendel ved låneopptaket. Låneutgiftene må være direkte henførbare til kjøp eller tilvirkning av kvalifiserende eiendeler. Etter IAS 2 Beholdninger kan låneutgifter (også) for varer med lang tilvirkningstid kostnadsføres når de påløper, eller balanseføres med de begrensninger som følger av IAS 23.

##### *Kjøp*

Finansieringskostnader knyttet til kjøp av anleggsmiddel eller omløpsmiddel, inngår ikke i uttrykket "kjøpsutgifter" og skal ikke balanseføres eller inngå i anskaffelseskost, jf. rskl. § 5-4. Dette er også antatt å gjelde kostnader ved avbetalingskjøp. Dersom det ved kjøp blir ytet rentefri kreditt eller renteelementet ikke er spesifisert i kjøpesummen, vil hensynet til riktig ansettelse av anskaffelseskost kunne medføre at det skal beregnes et renteelement som skal skilles ut fra kostpris og behandles som finansieringskostnad.

Tilsvarende regler antas å følge av IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 2 Beholdninger.

#### *4.3.1.4 Skattemessige effekter*

##### *Egentilvirkning*

Ved egentilvirkning av varer er det forutsatt at renter og andre finansieringsutgifter skal utgiftsføres direkte og uavhengig av den regnskapsmessige rapportering. Dette følger forutsetningsvis av sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a som er en særregel om fastsettelse av varers skattemessige anskaffelses- og tilvirkningsverdi. De skattemessige effektene av denne regel vil være uberørt av den regnskapsmessige behandling og tilsvarende uberørt av endringer i regnskapsreglene på dette punkt.

Ved endringslov 17. desember 1999 nr. 94 ble det i skatteloven § 14-4 syvende ledd innført en adgang til fradragsføring av renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler. Eventuell fradragsføring skal skje etter realisasjonsprinsippet, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Fradragsføring kan skje uavhengig av den regnskapsmessige behandling.

I forarbeidene til bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr.1 (1999-2000) punkt 16.3.5 er det forutsatt at uten skattemessig særregulering av disse spørsmål, ville skattyters behandling av finansieringskostnadene i årsregnskapet være bindende for beskatningen etter sktl. § 14-4 annet ledd, jf. Hydro- dommen i Rt. 1933 s. 129 (Utv. II s. 542) og Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1988 s. 91. Den ved rskl. § 5-4 annet ledd innførte regnskapsmessige aktiveringsplikt, ville ellers innebære en utilsiktet endring av de inntil da gjeldende skattemessige regler på dette punkt.

De nå vedtatte endrede regler i rskl. og de ulike løsninger etter rskl. og IFRS med hensyn til utgiftsføring eller aktivering av finansieringskostnader ved egentilvirkning av anleggsmidler, vil etter sktl. § 14-4 syvende ledd ikke ha skattemessige effekter. De ulike regnskapsmessige løsninger med hensyn til adgang til balanseføring, fratrar ikke skattyter adgang til skattemessig fradragsføring av finansieringskostnader ved egentilvirkning som omfattes av bestemmelsen og som ellers vil være fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, jf. § 6-40.

Etter petroleumsskatteforskriften 30. april 1993 nr. 316 § 2 annet ledd kan renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere rørledninger og produksjonsanlegg, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinært bruk, medregnes i kostprisen. Denne regel er ansett som en skattemessig særregel – og med virkning for friinntekten. Endringer i regnskapsreglene vil heller ikke påvirke de skattemessige effekter etter denne bestemmelse.

Ovennevnte skattemessige særregler er begrenset til ”renter og finansieringsutgifter” som i utgangspunktet må avgrenses basert på spesifikt skattemessige regler og prinsipper. Den regnskapsmessige behandling av kostnader vedrørende finansiering av egentilvirkningen, men som ikke dekkes av disse skatterettslige begreper, vil fortsatt kunne være bindende for beskatningen etter sktl. § 14-4 annet ledd. Betydningen av sktl. § 14-4 annet ledd vil imidlertid avhenge av hvordan de aktuelle kostnader skal klassifiseres skattemessig og hvilke regler som gjelder for tidfesting, herunder utgiftsføring eller aktivering av slike. Den regnskapsmessige tilordning av finansieringskostnader tilknyttet tilvirkning av flere ulike anleggsmidler, skal i utgangspunktet vurderes ut fra skattemessige regler og prinsipper. Som eksempel nevnes regnskapsmessig beregning av kostnader knyttet til uidentifiserbar lånegjeld som ikke vil være skattemessig relevant.

### *Kjøp*

Etter skatteloven § 6-40 kan renter av skattyters gjeld og renter ved kredittkjøp av løssøre, fradragsføres. Som utgangspunktet gjelder dette uavhengig av formålet med lånet. Tilsvarende antas at kostnader til å oppnå lån i forbindelse med kjøp, for eksempel garantiprovisjon eller juridisk bistand, vil være direkte fradragsberettiget som oppofret/pådratt etter sktl. § 6-1 første ledd, jf. bl.a. LRD inntatt i Utv. 2002 s. 1006 (Aker Material Holding). Teorien synes relativt samstemt om at det vil være skattemessig fradragsrett for finansieringskostnader ved kjøp, jf. bl.a. O. Gjems-Onstad *Bedriftsskatterett* 6. utgave s. 174 og *Bedriftsbeskatning i praksis 2000* (Almvik, Kristiansen, Myklebust) s. 96. Synspunktet er dels at slike kostnader må bli å likestille med gjeldsrenter etter § 6-40. Dels anføres at slike

kostnader har større sammenheng med den gjeld som tatt opp, enn til erverv av motsvarende verdier etter § 6-1.

Med skatteloven § 6-1 første ledd, eventuelt § 6-20, som hjemmel for skattemessig fradragsrett, vil eventuelle regnskapsregler som innebærer krav eller adgang til balanseføring av slike finansieringskostnader kunne få betydning for beskatningen. Slike løsninger er imidlertid ikke aktuelle etter rskl. og departementet har ikke identifisert at IFRS kan medføre noen nye løsninger på dette punkt.

#### *4.3.1.5 Regnskapsregler om behandling av påløpte oppkjøpskostnader*

##### *Kostnader vedrørende oppkjøp av virksomhet/driftsmidler*

Etter rskl. § 5-4 første ledd er anskaffelseskost ved kjøp lik kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Direkte utgifter knyttet til kjøp skal således aktiveres regnskapsmessig som del av anskaffelseskost. For oppkjøpssituasjoner avgrensers NRS(F) Konsernregnskap punkt 2.3. de aktiverbare kostnader kun til eksterne utgifter direkte knyttet til oppkjøpet, for eksempel honorar til rådgivere.

Også etter IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger skal bare kostnader som er direkte henførbare til oppkjøpet inngå i anskaffelseskost. Indirekte kostnader som ikke er direkte henføre til det aktuelle oppkjøp for eksempel undersøkelsesutgifter vedrørende oppkjøp som det ikke blir noe av, skal kostnadsføres. I mangel av norske standarder om behandling av indirekte kostnader, antas at løsningene etter IFRS også tillegges vekt etter norsk regnskapsrett.

##### *Kostnader vedrørende oppkjøp av aksjer/selskapsandeler*

Ovenstående regler om balanseføring av direkte oppkjøpskostnader som anskaffelseskost og fradragsføring av indirekte oppkjøpskostnader, gjelder i utgangspunktet også ved erverv av aksjer eller eierandeler i virksomhet. Siden vedtakelsen av rskl. i 1998 har det i visse tilfeller foreligget plikt til å fravike fra de alminnelige vurderingsregler i rskl. § 5-3 (kostmetoden). Ved investering i tilknyttet selskap, jf. rskl. § 5-17 og ved deltakelse i felleskontrollert virksomhet, jf. rskl. § 5-18, har det på visse vilkår foreligget plikt til å anvende den såkalte egenkapitalmetoden eller bruttometoden i selskapsregnskapet. Egenkapitalmetoden innebærer at investeringen skal vurderes til den regnskapspliktiges andel av egenkapitalen i det underliggende selskap. Bruttometoden innebærer at deltakeren regnskapsfører sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.

Ved lovendring av 3. juni 2005, jf. Ot.prp. nr. 39 (2003-2004) punkt 3.3.4, ble rskl. § 5-17 endret slik at tidligere regler om pliktig anvendelse av egenkapitalmetoden ved investering i tilknyttet selskap, ble opphevet. I stedet ble det innført valgadgang som i det vesentlige tilsvarer den valgfrihet som følger av tilsvarende regler i IAS 28 Regnskapsføring av investeringer i tilknyttet selskap. Unntak gjelder etter IAS 27 Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak som forbyr egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet når det avlegges konsernregnskap.

Ved anvendelse av egenkapitalmetoden eller bruttometoden vil det ikke være aktuelt å vurdere regnskapsmessig balanseføring av direkte eller indirekte oppkjøpskostnader som anskaffelseskost på de ervervede aksjer/selskapsandeler. I disse tilfeller blir direkte og indirekte oppkjøpskostnader å kostnadsføre i regnskapet.



#### *4.3.1.6 Skattemessige effekter*

##### *Kostnader vedrørende oppkjøp av virksomhet/driftsmidler*

I praksis, jf. bl.a. LRD inntatt i Utv. 2002 s. 1006 (Aker Material Holding), er det lagt til grunn at det ikke er fradragsrett etter sktl. § 6-1, men aktiveringsplikt, for kostnader som er direkte knyttet til oppkjøp av aksjer. Tilsvarende synspunkt vil gjelde i forhold til kostnader knyttet til oppkjøp av andre typer formuesobjekter, jf. LigningsABC 2004 s. 627. Med oppkjøpskostnader i denne sammenheng menes kostnader med direkte tilknytning til ervervet og som er pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre kjøpet. Regnskapsreglene, herunder det ovennevnte skillet mellom direkte og indirekte oppkjøpskostnader, vil kunne ha veiledende, men ingen avgjørende, betydning for spørsmålet om hvilke kostnader som ikke er fradragsberettigede, men aktiveringspliktige, etter sktl. § 6-1 første ledd.

Oppkjøpskostnader som er skattemessig aktiveringspliktige som ledd i investeringen, må avgrenses mot vanlige driftskostnader som har tilknytning til løpende drift og som er pådratt for å forberede integrering og organisering av virksomheten, med henblikk på senere drift. Hvis den enkelte kostnad har tilknytning både til erverv og løpende drift, er hovedformålet antatt avgjørende. Driftskostnader vil være direkte fradragsberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd. Som eksempler nevnes kostnader til interne omorganiseringer, markedsføringskostnader og kostnader vedrørende undersøkelser med sikte på kjøp som det ikke blir noe av.

I den utstrekning det regnskapsmessig foreligger adgang eller plikt til aktivering også av kostnader som skattemessig vurderes som direkte fradragsberettigede driftskostnader, kan det være spørsmål om den regnskapsmessige behandling kan tillegges skattemessig betydning etter sktl. § 14-4 annet ledd. Som det fremgår foran har departementet ikke identifisert at endringene i regnskapsreglene vil innebære utvidet adgang eller plikt til balanseføring av ellers skattemessig fradragsberettigede kostnader som påløper i forbindelse med kjøp. Tilsvarende antas at det ikke vil inntre tilfeller av regnskapsmessige balanseføring av slike kostnader med virkning for beskatningen, i annen utstrekning enn etter gjeldende rett.

##### *Kostnader vedrørende oppkjøp av aksjer/selskapsandeler*

Som angitt i punkt 4.3.1.2 vil anvendelse av egenkapitalmetoden eller bruttometoden ved investeringer i tilknyttet selskap og/eller ved deltakelse i felleskontrollert virksomhet, innebære regnskapsmessig kostnadsføring av direkte oppkjøpskostnader som ville blitt balanseført ved anvendelse av de alminnelige vurderingsregler (kostmetoden). Med bakgrunn i at spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt skal avgjøres etter reglene i sktl. § 6-1 første ledd, vil regnskapsreglene om egenkapitalmetoden og bruttometoden, eller eventuelle endringer i omfanget av disse regler, ikke ha skattemessig betydning for spørsmålet om kostnadene skal aktiveres som skattemessig kostpris eller ikke.

### **4.3.2 Departementets vurderinger og forslag**

#### *4.3.2.1 Generelt*

At regnskapsreglenes betydning via sktl. § 14-4 annet ledd for spørsmålet om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader, må begrenses til kostnader som er oppofret etter sktl. § 6-1 første ledd eller som er fradragsberettiget etter særbestemmelsen om renter i §§ 6-40, anses avklart etter gjeldende rett. I motsetning til sktl. § 6-1 første ledd som oppstiller skattemessig aktiveringsplikt for ikke oppofrede kostnader som anses investert, er reglene om fradragsrett i sktl. §§ 6-1 første ledd og 6-40 ikke å anse som særlige "tidfestingsregler" i forhold til sktl. § 14-4 annet ledd. For slike kostnader kan den regnskapsmessige behandling tilsi at kostnadene

skal aktiveres. Regelen i sktl. § 6-11 om fradragrett for kostnader til vedlikehold antas derimot som en særregel om fradragrett uavhengig av den regnskapsmessige behandling.

De skattemessige effekter av de endrede og ulike regnskapsregler om balanseføring eller kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader knyttet til erverv av driftsmidler, vil med andre ord bare knytte seg til de ulike regler i sktl. og IFRS med hensyn til adgang og vilkår for balanseføring eller fradragføring av kostnader som ellers vil være direkte fradragberettiget etter sktl. § 6-1 første ledd, eventuelt etter § 6-40.

Som angitt synes det likevel uklart i hvilken utstrekning dette prinsipielle utgangspunkt er eksplisitt vektlagt i praksis. Videre vises til at Norsk Økoforum i sin høringsuttalelse til NOU 2003:23 bl.a. uttalte:

*”Det kan også med fordel vurderes en særskilt presisering av oppofrelseskriteriet i forbindelse med hovedreglene for fradrag, og at denne bestemmelsen gjelder uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen.”*

Departementet er enig i at det kan være grunnlag for å presisere ovennevnte utgangspunkter. For å sikre at de skattemessige konsekvenser av endrede og ulike regnskapsregler om balanseføring faktisk blir vurdert i forhold til de spesifikt skatterettslige utgangspunkter og for å avskjære tvil, bør dette utgangspunktet fremkomme i selve lovteksten. I § 14-4 annet ledd foreslår departementet at det presiseres at kostnader ikke kan tidfestes før disse faktisk er pådratt etter § 6-1, jf pkt. 4.2.2.2. Motsetningsvis følger det av denne reguleringen at kostnader som er pådratt etter § 6-1, skal tidfestes etter regnskapsprinsippet i § 14-4 annet ledd. Dersom regnskapsmessige regler og prinsipper oppstiller aktiveringsplikt (plikt til balanseføring) for kostnader som er å anse som pådratt etter skattelovens hovedregel for fradragrett, vil regnskapet være bindende for tidfestingen. I tillegg foreslås presisert at reglene om fradragrett for renter i sktl. § 6-40 første og annet ledd ikke skal anses som særregler om tidfesting i forhold til § 14-4 annet ledd, dvs. slik at regnskapsmessig balanseføring av slike kostnader i utgangspunktet vil kunne være bindende ved beskatningen.

En presisering som angitt vil bare relatere seg til de skattemessige fradagsreglers effekt som ”tidfestingsregler” i forhold til spørsmålet om kostnadene likevel skal aktiveres slik at fradrag eventuelt skal skje via avskrivninger eller ved realisasjon. Det klargjøres at for sistnevnte spørsmål blir regnskapsreglene avgjørende.

En presiserende endring som angitt, vil for øvrig ikke berøre utgangspunktet om at reglene i sktl. kap. 6 som klassifiseringsregler for de aktuelle kostnader, er det relevante ved beskatningen. Den vil dessuten legge til rette for at lovens system videreføres slik at eventuelle unntak fra utgangspunktet om regnskapsreglenes betydning på dette punkt, kan utformes i særlige regler i øvrige ledd i § 14-4. Gjeldende regler i sktl § 14-4 sjette ledd annet punktum og § 14-4 syvende ledd er å anse som slike særregler.

Med hensyn til spørsmålet om behov for presisering av det skatterettslig oppofrelsesbegrep og tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd, er departementet enig i at begrepet ikke er klart i en hver henseende. Departementet antar imidlertid at ytterligere avklaring bør skje ved utvikling i ligningspraksis basert på gjeldende skatteregler. For øvrig vises til kommentarene i punkt 4.3.3.2 vedrørende regelen i sktl. § 14-4 sjette ledd første punktum om aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-4 første ledd første punktum som nevnt i punkt 4.2.2.2, samt følgende forslag til presisering av § 14-4 annet ledd annet punktum.

”Bestemmelsen i § 14-2 og bestemmelsene om fradragsrett i § 6-40 første og annet ledd anses ikke som slike særskilte bestemmelser.”

#### 4.3.2.2 *Kostnader til forskning og utvikling og andre kostnader til egenutvikling av driftsmidler*

##### *Kostnader til forskning og utvikling*

Forslag til presisering av anvendelsesområdet for sktl. § 14-4 annet ledd, kan reise spørsmål om regelen om aktiveringsplikt i sktl. § 14-4 sjette ledd første punktum bør oppheves som overflødig. Departementet antar imidlertid at den etablerte regel har medført avklaring innen sitt virkeområde. Det vises herunder til departementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 om rekkevidden av bestemmelsen.

Departementet antar imidlertid at det er grunnlag for å foreslå at regelen flyttes til sktl. § 6-1 første ledd. Dette vil være klargjørende med hensyn til utgangspunktet om at regelen i sktl. § 6-1 første ledd som regel om hvilke kostnader som ikke er fradragsberettiget, men aktiveringspliktige, er en særregel i forhold til regelen i § 14-4 annet ledd. Presiseringer av hvordan det skatterettslige oppofrelsesbegrep og tilknytningskrav skal tolkes/fastlegges, bør fortsatt forankres i skatterettslige regler. Videre vil en slik endring markere at spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt for ikke påløpte kostnader som anses investert, skal baseres på de skatterettslige vurderinger. De regnskapsrettslige kriterier for balanseføring kan være veiledende, men ikke avgjørende for det skatterettslige spørsmål. Ettersom regelen i sktl. § 14-4 sjette ledd uansett antas basert på de kriterier som uansett ville være avgjørende etter sktl. § 6-1 første ledd, jf. bl.a. Forlanddommen, vil en endret plassering av bestemmelsen være i samsvar med hva som kan anses som gjeldende rett.

Allerede på denne bakgrunn foreslår departementet at regelen i sktl. § 14-4 sjette ledd første punktum flyttes til skatteloven § 6-1 første ledd, som gis et nytt tredje punktum slik:

”Det gis fradrag for kostnad som *faktisk* er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32. *Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.*”

Når det ellers gjelder selve innholdet i gjeldende bestemmelse i sktl. § 14-4 sjette ledd første punktum med hensyn til når kriteriene for aktivering skal anses oppfylt (dvs. tidfesting av aktiveringsplikten), vises til at Skattedirektoratet under høringen av NOU 2003:23 bl.a. uttalte følgende:

*«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.»*

Ovenstående uttalelse relaterer seg til de kriterier for balanseføring av utviklingskostnader som følger av IAS 38 Immaterielle eiendeler og som i NOU 2003:23 var foreslått lovfestet som gjeldende regel etter norsk regnskapsrett. Dette forslag ble imidlertid ikke vedtatt. Etter det senere vedtatte tosporede regnskapssystem, antas at det også vil kunne foreligge forskjeller mellom rskl. og IFRS med hensyn til vurdering av spørsmålet om balanseføring av

kostnader til utvikling i forhold til hva som ville følge av IFRS. Etter departementets oppfatning er det således ikke grunnlag for å foreslå at de spesifikt skatterettslige vurderinger med hensyn til spørsmålet om tidfesting av plikten til aktivering etter sktl. § 14-4 sjette ledd første punktum - eller § 6-1 første ledd (jf. forslaget foran), skal erstattes eller tilpasses de regnskapsrettslige vurderingstemaer angitt i IAS 38 med hensyn til balanseføring av utviklingskostnader. En slik tilnærming mellom regnskapsmessige og skattemessige regler måtte i det minste forutsette at regnskapsregler og praksis er ensartet og avklart.

For øvrig finner departementet ikke grunnlag for å innføre lignende spesifikke regler om kriteriene for skattemessig aktivering av andre typer kostnader som har tilknytning til erverv (tilvirkning, utvikling eller kjøp) av driftsmidler. Ligningspraksis bør utvikle seg basert på fortolkninger av oppofrelsesbegrepet og tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd.

Gjeldende regel i sktl. § 14-4 sjette ledd annet punktum om plikt til å fradragsføre ikke oppofrede kostnader selv om kostnadene balanseføres i regnskapet, forutsettes videreført. Med grunnlag i foranstående forslag som presiserer av at reglene om fradragsrett for pådratte kostnader etter sktl. § 6-1 første ledd ikke er særregler i forhold til § 14-4 annet ledd, foreslås presisert at § 14-4 sjette ledd annet punktum innebærer en egen særregel for slike kostnader som er fradragsberettiget som "pådratt" etter § 6-1 første ledd. Regnskapsmessig balanseføring av slike kostnader skal ikke legges til grunn ved beskatningen.

#### *Andre kostnader til egenutvikling av driftsmidler*

De i punkt 4.3.1.1 angitte ulikheter mellom rskl. og IAS 38 med hensyn til adgang til balanseføring av andre kostnader til egenutvikling av immaterielle eiendeler enn forskning og utvikling, kunne tilsi et visst behov for å statuere at også regnskapspliktige som benytter IFRS, skulle foreta skattemessig balanseføring av slike ellers fradragsberettigede kostnader i samme utstrekning som dette ville følge av rskl. Forskjellene vil bare ha effekt dersom de aktuelle kostnader i utgangspunktet anses fradragsberettiget som pådratt/oppofret etter sktl. § 6-1 første ledd. Det antas imidlertid lite praktisk at balansekrakteriene etter rskl. vil være oppfylt for kostnader som skattemessig anses fradragsberettiget som pådratt "for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Departementet finner ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreslå spesielle nøytraliseringstiltak for disse tilfeller. En finner heller ikke grunnlag for å utvide regelen om fradragsplikt etter sktl. § 14-4 sjette ledd annet punktum med sikte på å fastsette en generell regel på dette punkt.

#### *4.3.2.3 Øvrige kostnader med tilknytning til erverv av driftsmidler og aksjer/ selskapsandeler*

Gjennomgangen foran tilsier at det ikke foreligger endringer i rskl. eller endrede løsninger som følge av IFRS som vil ha vesentlige skattemessige effekter i form av utvidet adgang/plikt til aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader eller som gjennomgående vil medføre fradragsføring av kostnader som tidligere i stor utstrekning har vært undergitt aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 annet. Nøytraliseringstiltak er således ikke påkrevet.

Departementet finner heller ikke at de endrede regnskapsregler gir noe forsterket behov for presiserende lovtiltak med hensyn til innholdet i det skatterettslige oppofrelsesbegrep, for eksempel i forhold til spørsmålet om aktiveringsplikt for oppkjøpskostnader som er utviklet i praksis i de senere år.

Departementet vil imidlertid bemerke at i forhold til spørsmål om fradragsrett for kostnader knyttet til erverv av aksjer mv omfattet av den innførte fritaksmetoden for beskatning av

aksjeinntekter i selskapssektoren, vil det kunne bli behov for presisering av spørsmål vedrørende fradragsrett og aktiveringsplikt for oppkjøpskostnader for slike eierandeler, jf. omtale i Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 21.

#### **4.4 Særlige skatteregler om klassifisering av ulike rettsforhold hvor regnskapsmessige klassifikasjonsregler av lignende forhold blir endret, jf. punkt 3.4**

##### **4.4.1 Endringer i regnskapsmessige klassifikasjonsregler og definisjoner**

###### *4.4.1.1 Generelt*

IFRS innebærer på flere områder mer presise og til dels endrede definisjoner /vurderingskriterier og klassifikasjonsregler enn det som følger av rskl. og gjeldende NRS. Det kan til dels være tvilsomt i hvilken utstrekning klassifikasjonsreglene etter IFRS også skal innfortolkes direkte i NRS slik at også selskaper som avlegger regnskap etter rskl. vil være forpliktet til å følge tilsvarende regler.

Det er ikke mulig å gi en fullstendig oversikt over hvilke endringer klassifiseringsregler og definisjoner i IFRS kan medføre i forhold til gjeldende norsk regnskapsrett i dette notat. I tillegg til å beskrive hvor ulikhetene mellom IFRS og rskl. vil ligge, ville en slik gjennomgang også kreve en implisitt eller påfølgende analyse av hvilke endringer som kunne tenkes å få slike mer indirekte skattemessige effekter som angitt i punkt 3.4.

Gjennomgangen vil i det følgende begrenses til spørsmål som gjelder endring av regnskapsreglene vedrørende vilkår for sikringsbokføring som IFRS antas å medføre i forhold til rskl og NRS.

Departementet viser for øvrig til at i den utstrekning de endrede og ulike klassifikasjonsregler/definisjoner og vurderingskriterier etter IFRS antas å ville få mer direkte skattemessige effekter, vil disse være gjennomgått i øvrige punkt i dette notat.

###### *4.4.1.2 IFRS innebærer endring i klassifiseringsregler for sikringsforhold i forhold til rskl. Generelt om sikring og sikringsbokføring*

I løpet av de siste par tiår har det skjedd en betydelig økning i bruken av finansielle instrumenter som enten investeringsobjekter eller sikringsinstrumenter. Økonomisk virksomhet er forbundet med risiko. Foretak som er eksponert for ulike typer prisrisiko, eksempelvis valutarisiko og renterisiko, kan beskytte seg mot negative virkninger av risikoeksponering. Sikring er en form for risikostyring. Siktemålet med en sikringstransaksjon er å redusere risiko ved å nøytralisere eller motvirke inntektssvingninger av pris- og valutaendringer. Risikoen søkes redusert ved at det inngås transaksjoner som har motsvarende verdi- eller kontantstrømeffekt som det objekt som er utsatt for risiko. En verdiendring på sikringsinstrumentet vil således oppveies av en verdiendring på sikringsobjektet. I NOU 1995: 30 -"Ny regnskapslov" punkt 2.3.8 er begrepet sikring beskrevet på følgende måte:

*"Sikring er et forhold mellom to posisjoner som i andre henseender er atskilt. Den ene er posisjonen som skal sikres, sikringsobjektet. Den andre er posisjonen som skal sikre, sikringsinstrumentet. Det er mest vanlig å forestille seg at sikringsobjektet blir anskaffet eller oppstår først, men posisjonene kan oppstå simultant eller til og med i motsatt rekkefølge. Det avgjørende spørsmålet må være om posisjonene sikrer hverandre og ikke hva som er sikringsobjekt og sikringsinstrument."*

Når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen av sikring (såkalt sikringsføring), uttales det i NOU 1995: 30 pkt. 2.3.8 – Sikring og resultatmåling, følgende:

*”Det grunnleggende prinsippet for regnskapsføring av sikring er at vinning og tap knyttet til sikringsinstrument og sikringsobjekt skal resultatføres symmetrisk. Symmetrisk behandling kan oppnås ved at vinning og tap blir resultatført løpende eller ved at resultatføringen blir utsatt. Vurdering av verdipapirer til markedsverdi og omregning av fordringer og gjeld i utenlandsk valuta med balansedagens kurs, vil automatisk føre til symmetrisk resultatføring av vinning og tap på disse balansepostene. Laveste verdis prinsipp er usymmetrisk resultatføring av vinning og tap. En strengt individuell anvendelse av prinsippet vil gi en resultatføring som er i konflikt med det grunnleggende prinsippet for regnskapsføring av sikring.”*

Sikringsføring refererer seg således til en form for regnskapsføring der formålet er å sammenstille resultateffektene av det som sikres (sikringsobjektet), med resultateffektene for sikringsinstrumentet. Norsk Regnskaps Stiftelse avga i november 2002 et diskusjonsnotat om IAS 39, NRS (D) – ”Diskusjonsnotat - Regnskapsføring av finansielle instrumenter”. I pkt 7.1 i notatet er det uttalt at behovet for sikringsføring oppstår i regnskapsregimer med ulike og asymmetriske vurderingsregler for de forskjellige typer instrumenter, ved individuell vurdering av hver eiendel og gjeld samt det forhold at fremtidige transaksjoner som sikres ikke er regnskapsført når sikringstransaksjonen inngås.

Sikringsvurdering av finansielle instrumenter innebærer resultatføring i samme periode av tap og gevinst på sikrede finansielle instrumenter og sikringsinstrumentene. Ved fullstendig sikring påvirker dermed ikke verdiendringer i perioden resultatet.

*Kriterier for sikringsvurdering/krav til sikringsforhold etter rskl.*

Regnskapsloven fastsetter som et grunnleggende regnskapsprinsipp i § 4-1 første ledd nr. 5 at ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode. Det er ikke fastsatt nærmere lovregler som presiserer hva som utgjør «sikring» etter bestemmelsen. Det er overlatt til utviklingen av god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6.

Verken lov eller forarbeider trekker opp kriterier for hva som anses som sikringsforhold; hva som anses å sikre (sikringsinstrument) og hva som anses å være sikret (sikringsobjekt). I NOU 1995:30, pkt 2.3.8 – Kriterier for sikringsvurdering, sies følgende om hvilke bindinger som forutsettes å foreligge mellom sikringsinstrumentet og sikringsobjektet for at sikringsvurdering skal være aktuelt:

*”Det er vanlig å stille noen alminnelige krav for at prinsippene for regnskapsføring av sikring skal kunne anvendes på et sikringsforhold. For det første er det et åpenbart krav at den posisjonen som skal sikres (sikringsobjektet) kan identifiseres, og at posisjonen innebærer risiko for foretaket ved prisendringer. Et annet åpenbart krav er at prisendringer i sikringsobjekt og sikringsinstrument skal motvirke hverandre. Perfekt sikring foreligger når virkningen av prisendring i objekt og instrument er like store og motsatte. Ved sikringsrelasjoner som er mindre enn perfekte, er spørsmålet hvilke krav som skal stilles til korrelasjon for at relasjonen skal kunne behandles som sikring regnskapsmessig. Ved sikringsrelasjoner mellom eksisterende posisjoner og fremtidige transaksjoner (« anticipatory hedges ») er spørsmålet om det må foreligge faste avtaler eller om det er tilstrekkelig med et krav om sannsynliggjøring.”*

Disse to kravene er benevnt som ”sannsynlighetskravet” og ”korrelasjonskravet”. Sannsynlighetskravet innebærer at sikringsinstrumentet og sikringsobjektet må ha motgående likviditetsvirkninger slik at resultatet blir en nøytraliserende likviditetsvirkning. Korrelasjonskravet innebærer et krav om sammenfallende prisvirkning. I NOU 1995: 30 side 60 første spalte uttaler utvalget at kriteriene for sikringsvurdering ikke skal innebære krav om faste kontrakter eller perfekt korrelasjon. De to kravene bør etter utvalgets oppfatning utvikles gjennom god regnskapsskikk. Dette er også lagt til grunn ved vedtakelsen av regnskapsloven, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997-1998) pkt. 6.4.5.

#### *Kriterier for sikringsvurdering/krav til sikringsforhold etter IFRS, jf. IAS 39*

I IAS 39 nr. 71 oppstilles en regel som innebærer at sikringsbokføring (etter bestemmelsene i nr. 89-102) skal finne sted under forutsetning av at det foreligger et identifisert sikringsforhold mellom et sikringsinstrument og en sikret post, og dette sikringsforholdet oppfyller vilkår fastsatt bl.a. i standardens nr. 85-88.

Norsk Regnskaps Stiftelse (NRS) har som nevnt ovenfor i et diskusjonsnotat datert november 2002 redegjort i detalj for reglene etter eksisterende IAS 39. I NRS (D) pkt 7.1 oppsummeres kravene for å kunne anvende sikringsføring i følgende 5 punkter:

- Sikringsrelasjonen må utpekes og dokumenteres ved etablering
- Sikringseffektivitet må kunne måles på en pålitelig måte
- Sikringen må forventes å være høyst effektiv ved inngåelse og gjennom sikringsperioden
- Faktisk sikringseffektivitet må måles og dokumenteres å ha vært tilstrekkelig effektiv
- Ved sikring av fremtidige kontantstrømmer må det være høy sannsynlighet for at kontantstrømmen inntreffer

Oppsummeringen tilsvare de kriterier som er fastsatt i IAS 39 nr. 88. I pkt. 7.5 redegjøres det for de ovennevnte kriteriene, og det oppstilles enkelte ytterligere vilkår. Pkt 7.5.1 omhandler dokumentasjonskrav knyttet til etableringen av sikringsrelasjonen, og tilsvare IAS 39 nr. 88 bokstav a. Bestemmelsen oppstiller et krav om at dokumentasjonen inneholder en beskrivelse av:

- Foretakets målsetting med risikostyringen og sikringsstrategi
- Den risiko som sikres
- Identifikasjon av sikringsobjekt og sikringsinstrument
- Hvordan sikringseffektivitet vil bli målt og vurdert på løpende basis.

Dersom disse kriteriene ikke er oppfylt, må sikringsobjektet og -instrumentet følge sine respektive vurderingsregler.

Som etter rskl. innebærer sikringsføring i henhold til IAS 39 enten utsatt resultatføring av gevinst og tap på sikringsinstrumentet eller fremskutt resultatføring av gevinst og tap på sikringsobjektet.

Etter departementets vurdering stiller IFRS strengere krav for når sikringsføring kan og skal finne sted enn det som følger av norsk regnskapslovgivning. Det legges likevel til grunn at

standarden er i samsvar med god regnskapsskikk og således innenfor den ramme som er beskrevet i forarbeidene til regnskapsloven. Det vises herunder til Ot.prp. nr. 15 (2003-2004) punkt 3.5.8 hvor departementet uttaler:

*”Departementet viser til at enkelte høringsinstanser uttrykker behov for at sikringsbokføring kan gjennomføres i samsvar med IAS 39 i selskapsregnskapene i et konsern. Departementet oppfatter at dette behovet har sammenheng med den registreringen av opplysninger i regnskapssystemene i de enkelte selskapene i et konsern, som er nødvendig for å gjennomføre korrekt sikringsvurdering på konsernnivå. Utvalget legger i sitt høringsnotat til grunn at regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5 åpner for anvendelse av bestemmelsene om sikringsvurdering i IAS 39. Det ble derfor ikke ansett nødvendig med endringer i lovbestemmelsen for at sikringsvurdering kan gjennomføres i samsvar med IAS 39. Utvalget antar at nærmere regulering mest hensiktsmessig kan gjennomføres i en egen regnskapsstandard om regnskapsføring av finansielle instrumenter.*

*Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger. Departementet legger i henhold til dette til grunn at sikringsvurdering som er gjennomført etter reglene i IAS 39 vil være i samsvar med bestemmelsen om sikring i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 5, jf. § 4-6 om god regnskapsskikk. Etter en slik forståelse kan sikringsvurdering etter IAS 39 også gjennomføres i selskapsregnskapet. Departementet anser at behovet som er angitt for å gjennomføre sikringsbokføring i de enkelte konsernselskapene med dette er tilstrekkelig ivare tatt.”*

Etter departementets oppfatning kan imidlertid ikke andre norske selskaper en de som er forpliktet til å avgi sitt konsernregnskap i samsvar med IFRS pålegges å følge IFRS' kriterier for regnskapsmessig sikringsføring. Det legges til grunn at selskaper som avlegger selskapsregnskap etter rskl. ikke vil være forpliktet til å følge IFRS på dette punkt. Det vil således fortsatt kunne avlegges selskapsregnskap med anvendelse av sikringsbokføring i de tilfeller som anses som sikringsforhold etter den praksis som hittil har vært lagt til grunn i norsk regnskapspraksis.

#### **4.4.2 Skattemessige effekter**

##### *4.4.2.1 Generelt*

Som angitt i punkt 4.4.1.1 foran, har departementet ikke funnet grunnlag for å foreta en særskilt gjennomgang av alle mulige ulikheter med hensyn til hvilke endrede klassifiseringsregler og definisjoner som IFRS kan medføre i forhold til gjeldende norsk regnskapsrett.

Høringsinstansene anmodes om eventuelt å beskrive på hvilke punkt innføring av IFRS vil kunne medføre slike endringer som kan ha påviselige direkte eller indirekte konsekvenser for tolkning av de tilsvarende skattemessige regler. Utover dette legger departementet til grunn at eventuelle behov for presisering av de spesifikt skatterettslige klassifiseringsregler som ellers kan bli påvirket av de regnskapsmessige regler i utilsiktet retning, må avdekkes i ligningspraksis.

##### *4.4.2.2 Grenser for et skatterettslig sikringsinstitutt?*

Dersom et finansielt instrument anses som et selvstendig formuesobjekt, skal det undergis separat beskatning. Det innebærer at det beregnes gevinst og tap på objektet uavhengig av



eventuell gevinst eller tap på det underliggende objektet, og det må vurderes om dette medfører skatteplikt eller fradragsrett. Et finansielt instrument som ikke er et selvstendig formuesobjekt er ikke undergitt separat beskatning. Det innebærer at beskatningen i sin helhet vil være knyttet til det underliggende objektet (integrrert beskatning). Reglene for dette objektet vil derfor avgjøre spørsmål om skatteplikt, skattesats og tidfesting.

Skatteloven inneholder ikke klassifikasjonsregler for å skille selvstendige og ikke-selvstendige formuesobjekter. Et unntak er skatteloven § 9-10 som omhandler finansielle opsjoner. I Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2 er det imidlertid lagt til grunn at de gjenstander som skattemessig betraktes som selvstendige finansielle instrumenter i all hovedsak vil være de samme som omfattes av legaldefinisjonen i lov om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd. Det er i teori og praksis lagt til grunn at det ikke er avgjørende for klassifiseringen av det finansielle instrumentet om det har funksjon som sikringsinstrument. Departementet viser i denne forbindelse bl.a. til Overligningsnemnda ved SFS' sak 2000-017 OLN, omtalt i Utv. 2003 s. 644.

Det følger av skatteloven §§ 14-4 femte ledd med henvisning til § 14-2 første ledd at gevinst og tap knyttet til et (selvstendig) finansielt instrument inntektsføres og fradragsføres etter realisasjonsprinsippet. De uselvstendige finansielle instrumentene skal som nevnt ovenfor beskattes i henhold til de regler som gjelder for det underliggende objekt.

Skatteloven inneholder ikke regler om skattemessig sikring. I praksis har det imidlertid vært lagt til grunn at det i visse tilfeller der det selvstendige finansielle instrumentet og det underliggende objektet inngår i en sikringstransaksjon, kan oppstilles et unntak fra de skattemessige tidfestingsreglene. Denne særlige unntakspraksis forutsetter at vilkårene for såkalt skattemessig sikring foreligger. Skattemessig sikring innebærer at gevinsten eller tapet på det finansielle instrumentet som er brukt som sikringsinstrument i en sikringstransaksjon kan tidfestes integrert med sikringsobjektet etter de tidfestingsprinsipper som gjelder for sikringsobjektet (integrrert tidfesting). I utgangspunktet oppstilles det ingen skattemessige skranker for hvilke finansielle instrumenter som kan nyttes i sikringsøyemed. Uttalelsen i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 6.5.2.4 om at det ikke er grunnlag for å beskatte sikringsinstrumentet sammen med det underliggende objekt dersom "sikringen foretas ved aksjeopsjon, fordi slike derivater alltid skal beskattes som selvstendige objekter" er derfor noe unøyaktig.

I Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2 uttalte departementet følgende om behovet for lovregulering av sikringstransaksjoner:

*"Departementet vil på et senere tidspunkt vurdere om det foreligger et særskilt behov for en skattemessig regulering av sikringstransaksjoner tilknyttet finansielle instrumenter."*

Departementet vil bemerke at uttalelsen ikke var ment å forstås slik at det ikke lenger forelå et ulovfestet skatterettslig sikringsinstitutt.

Utviklingen av det skattemessige sikringsbegrep har i stor utstrekning skjedd gjennom praksis i saker avgjort av Overligningsnemnda ved SFS, jf. bl.a. Oslo tingsretts dom av 2.november (Vital forsikring ASA). Dommen er ikke påanket. I sistnevnte dom fant retten at det ikke var grunnlag for å fravike realisasjonsprinsippet basert på at vilkårene for skattemessig sikring var oppfylt. I dommen heter det:

*”Saksøkeren har videre anført at det skattemessige sikringsprinsippet må komme til anvendelse i denne saken. Det er for retten ikke fremlagt annen praksis enn to saker for OLN der man har vurdert skattemessig sikring under strenge vilkår. Retten vil innledningsvis vise til hva den har uttalt over om lovgiverens uttalte vilje om periodiseringen. Den ene av sakene er for øvrig fra før lovendringen. Etter rettens syn er den skattemessige sikringen å strekke lovgivers intensjon.*

*Retten kan vanskelig se at det er grunnlag for å utlede av departementets uttalelser en vidtgående adgang til skattemessig sikring, om det i det hele tatt finnes noen slik adgang. Retten er i alle fall av den oppfatningen at det ikke er noen hjemmel i lov eller adgang etter praksis å foreta en slik sikring med forskjøvet periodisering som saksøkeren i dette tilfellet har ønsket. Her er det ingen direkte forbindelse mellom sikringsinstrumentene og anleggsobligasjonene utover en omtrentlig lik størrelse og at der holdes atskilt fra øvrige omløpsmidler i bedriften. ”*

Overligningsnemnda ved SFS har i en senere avgjørelse av desember 2004 (OLN-2004-40) lagt til grunn at vilkårene for skattemessig sikring forelå. Fra omtalen av vedtaket som er publisert på Lovdata, siteres følgende:

*”Overligningsnemnda la til grunn at skattemessig tidfesting av gevinst og tap på valutaterminkontrakter i utgangspunktet skal skje i henhold til realisasjonsprinsippet, jf. sktl. §14-4 femte ledd, jf. verdipapirhandelloven §1-2 annet ledd. Det innebar at det skulle foretas et gevinst- og tapsoppgjør ved utgangen av hver terminkontrakt.*

*Nemnda konstaterte imidlertid at det eksisterte et ulovfestet sikringsinstitutt som kunne få anvendelse ved tidfesting av gevinst/tap på finansielle instrumenter. I den foreliggende saken ga sikringsmetoden en tilnærmet 100 prosent sikring, og det forelå en direkte tilknytning mellom sikringsinstrumentet og sikringsobjektet. Selskapet fulgte videre en konsekvent praksis med forlengelse av valutaterminkontraktene hvor det var påkrevet med rullering for å sikre de fremtidige innteksstrømmene i utenlandsk valuta. Det vil si at det forelå en symmetrisk behandling både for gevinst og tap. I en slik situasjon, og sett på bakgrunn av at selskapet ikke hadde andre muligheter for å verge seg mot valutatap, mente overligningsnemnda at vilkårene for sikring burde anses å foreligge. ”*

Departementet legger etter dette til grunn at det foreligger et særskilt ulovfestet skatterettslig sikringsinstitutt. I ligningspraksis er det lagt til grunn en svært streng vurdering for at vilkårene for skattemessig sikring anses oppfylt. Det forutsettes at det foreligger tilnærmet fullstendig korrelasjon mellom sikringsinstrumentet og sikringsobjektet. Det innebærer at det underliggende objekt og sikringsinstrumentet sammenfaller i verdiutvikling, mengde, beløp og tid. I tillegg praktiseres et strengt sannsynlighetskrav.

Innholdet i og rammene for dette institutt avviker således klart fra området for den regnskapsmessige klassifisering av sikringsforhold – i hvert fall slik kravene til sikringsforhold er praktisert som grunnlag for sikringsbokføring etter rskl. og norsk god regnskapsskikk.

Departementet legger videre til grunn at rammene for hva som kan anses som skatterettslig sikring heller ikke vil være samsvarende med hva som kan defineres som sikringsforhold som grunnlag for sikringsbokføring etter IAS 39. Det bemerkes herunder at IAS 39 i det vesentlige synes å innebære skjærpede formelle krav med hensyn til når sikringsforholdet skal identifiseres og med hensyn til måling av effektiviteten og sannsynligheten for at denne skal inntre. Kravet til effektivitet angis som ”høyst effektivt ” og tilstrekkelig. Heller ikke IAS 39

synes å stille krav om tilnærmet 100 pst sikring og direkte korrelasjon mellom sikringsinstrument og sikringsobjekt. Vilkårene for skattemessig sikring antas derfor å være strengere enn vilkårene for regnskapsmessig sikring også etter IFRS.

Departementet antar på denne bakgrunn at eventuelle endringer i og ulike regnskapsmessige regler om regnskapsmessig sikring som kan bli lagt til grunn i selskapsregnskapet, ikke vil ha betydning for den skattemessige klassifisering eller avgrensning av sikringsforhold.

#### **4.4.3 Departementets vurderinger og forslag**

##### *4.4.3.1 Generelt*

Departementet har ikke identifisert endrede regnskapsmessige klassifikasjonsregler som kan medføre direkte eller indirekte skattemessige effekter i form av endret grunnlag for tolkning av skattemessige klassifiseringsregler eller prinsipper.

##### *4.4.3.2 Lovfesting av regler om skatterettslig sikring?*

Som det fremgår under pkt. 4.4.2.2 antar departementet at de endrede regnskapsregler om sikringsbokføring som følger av IAS 39 ikke vil ha skattemessig betydning. På bakgrunn av henstillinger som angis i det følgende, foretas likevel en vurdering av om det er grunnlag for å foreslå lovfesting av det ulovfestede skatterettslige sikringsinstitutt, eventuelt om det bør etableres endrede og utvidete skatteregler på dette punktet.

Som nevnt ovenfor i pkt. 4.4.2.2 uttalte departementet i forbindelse med forslag om skattemessige tilpasninger til rskl. i 1998 i Ot.prp. 1 (1999-2000) pkt. 16.3.5.2 at det på et senere tidspunkt vil vurderes om det foreligger et særskilt behov for en skattemessig regulering av sikringstransaksjoner tilknyttet finansielle instrumenter.

I NOU 2003: 23 pkt. 21.9.2 og 21.10.2 uttalte Utvalget følgende om sikringsforretninger:

*”IAS 39 vil kunne skape økt usikkerhet om den skattemessige behandling av sikringsforretninger. Utvalget anbefaler derfor at en bør vurdere behovet for endringer i reglene om beskatning av sikringsforretninger.”*

I sin høringsuttalelse til NOU 2003: 23 uttalte Skattedirektoratet bl.a.:

*”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 lovhjemmel. 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.  
(...)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.”*

I sin høringsuttalelse til NOU 2003:23 uttalte Sparebankforeningen i Norge bl.a:

*”På bakgrunn av de økte utfordringer som IAS vil kunne skape for den skattemessige behandlingen av finansielle derivater i banker, har utvalget i pkt 21.9.2 blant annet*

*foreslått at behovet for særbestemmelser på dette området for finansnæringen, utredes nærmere. I tillegg er det foreslått klare regler for beskatning av sikringsforretninger basert på regnskapsmessige prinsipper.*

*Sparebankforeningen er positiv til disse forslagene. I tillegg til konsekvensene i forhold til endringer i regnskapsregelverket, er dette også et område som etter dagens regler resulterer i uklarheter og ressursbruk i forhold til tolkning og korrekt anvendelse. Det er behov for skatteregler som antas å kunne forenkle denne prosessen.”*

Departementet tar til etterretning de argumenter som er fremsatt når det gjelder behovet for en avklaring av rettstilstanden. Innledningsvis bemerkes at innholdet i og grensene for det skatterettslige sikringsinstitutt, er blitt ytterligere avklart siden ovennevnte høringsuttalelser ble avgitt. Departementet viser i denne forbindelse særlig til den utvikling av praksis som har funnet sted ved SFS, jf. Kari Alice Frønsdals artikkel i Skatterett nr. 1/2005 side 68 flg.

Når det gjelder spørsmålet om endring eller utvidelse av det skatterettslige sikringsinstitutt, er det gjerne anført at særskilte skatteregler om sikringstransaksjoner bør utformes med utgangspunkt i den regnskapsmessige behandlingen av denne typen transaksjoner. Dette begrunnes i at de regnskapsrettslige regler tar høyde for en tilstrekkelig grad av korrelasjon, og at de er praktikable for de involverte parter. Det er anført at et krav om fullstendig korrelasjon, og da i særdeleshet forutsetningen om at det må foreligge et identisk pålydende på sikringsobjektet og sikringsinstrumentet, innebærer et urealistisk strengt krav som ikke medfører bedre sikring eller andre positive effekter.

Departementet bemerker at tiden uansett ikke kan anses moden for utvikling av skatterettslige regler om sikring som baserer seg på de regnskapsmessige vurderinger av slike forhold. Den omstendighet at det fortsatt vil kunne foreligge ulikheter mellom de regnskapsmessige vilkår for anvendelse av sikringsbokføring etter rskl. og IFRS, er i seg selv et argument i denne sammenheng. Regnskapspraksis bør i det minste være ensartet og avklart, før en slik utvikling kan finne sted. Så lenge det ikke er samsvar mellom rskl. og IFRS tilsier nøytralitetshensyn at det utvikles en egen skattemessig regel.

På denne bakgrunn antas at en eventuell lovfesting av særskilte regler om adgang til skattemessig sikring, bør avgrenses til og avspeile den ligningspraksis som er etablert. Departementet kan ikke se at det er grunnlag for å etablere en endret skatteregel for eksempel basert på de kriterier som er oppstilt i IAS 39.

På bakgrunn av den avklaring av det skatterettslige sikringsinstitutt som har funnet sted i den senere tid, kan departementet heller ikke se at innføring av adgangen til å benytte IFRS i selskapsregnskapet forsterker behovet for lovfesting nå. Departementet finner ikke tilstrekkelig grunnlag for å fremme noe lovforslag på dette punkt.

## **4.5 Særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsregler om tidfesting og klassifikasjon, jf. punkt 3.5**

### **4.5.1 Endrede regler for finansinstitusjoner om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier**

#### *4.5.1.1 Ny forskrift av 21. desember 2004 nr. 1740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier og IAS 39*

Med hjemmel i regnskapsloven § 10-1 tredje ledd ble det ved forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 fastsatt nye regler om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner. Forskriften er gitt virkning fra og med fra 1. januar 2005, og avløser reglene i den tidligere forskrift 19. november 1991 nr 4236 om vurdering av tap på utlån, garantier mv for forretningsbanker, sparebanker og finansieringsforetak (tapsforskriften) samt forskrift av 18. desember 1991 nr. 1017 om vurdering av tap på utlån, garantier mv for forsikringsselskaper.

De nye forskriftene må ses i sammenheng med den generelle tilpasning av norsk regnskapslovgivningen i forhold til de internasjonale regnskapsstandarder. Forskriften er utarbeidet under en forutsetning om at institusjoner som utarbeider regnskap etter IFRS, vil være pliktige til fullt ut å anvende alle internasjonale regnskapsstandarder som er godkjent av EU. Nasjonale regler kan ikke begrense eller forhindre en slik anvendelse. Regnskapsavleggelse etter IFRS vil således innebære pliktig anvendelse av IAS 39 for utlån. De norske regnskapsforskrifter om behandling av utlån og garantier vil ikke gjelde for institusjoner som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS.

Som angitt i punkt 2.2.2.2 er det p.t. ikke tatt stilling til om det skal vedtas begrensninger i finansinstitusjonenes adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet for regnskapsåret 2005. Spørsmål knyttet til den vedtatte forskrift og IFRS, behandles likevel her under forutsetning at finansinstitusjonene vil kunne benytte IFRS i selskapsregnskapet, i hvert fall på dette punkt.

Forskriften 21. desember 2004 nr. 1740 bygger bl.a. på at hensynet til sammenlignbarhet institusjonene imellom tilsier at det i størst mulig grad skal være de samme vurderingsreglene som gjelder for finansinstitusjonene uavhengig av om regnskapet er utarbeidet etter IFRS eller etter regnskapslovens ordinære system. Forskriften er således basert på de samme prinsipper som følger av IAS 39 og er bygget på fortolkninger av hva IAS 39 (slik den var revidert pr. desember 2003) ville innebære. I den utstrekning det skulle vise seg at en strengere fortolkning må legges til grunn etter IAS 39, vil fortsatt forskriftens løsninger bli å legge til grunn innen sitt virkefelt.

Den nye forskriften er gjort gjeldende for banker, finansieringsforetak, forsikringsselskaper og pensjonskasser og den vil gjelde både konsern- og selskapsregnskapet.

De viktigste endringer er i Kredittilsynets Bakgrunnsnotat av 23. august 2004, jf. Kredittilsynets rundskriv nr. 10/2005, angitt slik:

*”Mens tapsforskriftene av 1991 kun er knyttet til vurdering av tap på utlån, inneholder det reviderte forskriftsutkastet et mer fullstendig sett med vurderingsregler for utlån. Det vises her spesielt til forskriftsutkastets § 2-1 som omhandler vurdering av utlån på etableringstidspunktet, samt til § 2-2 første ledd som er hovedregelen for vurdering av utlån i de*

*etterfølgende perioder. Reglene om garantier er skilt ut i et eget kapittel og omfatter som i tapsforskriftene av 1991 kun regler for garantiavsetninger.*

*Det reviderte forskriftsutkastet er tilpasset revidert IAS 39 (desember 2003), hvilket innebærer både innholdsmessige og begrepsmessige forskjeller fra tapsforskriftene av 1991. De mest sentrale endringene er at reglene i tapsforskriftenes § 7 om uspesifiserte tapsavsetninger utgår og erstattes med nye regler om nedskrivning på grupper av utlån. Nedskrivning på grupper av utlån er betinget av at det foreligger objektive indikasjoner på verdifall, jf § 2-2 annet ledd og § 2-4 første og tredje ledd. Forskriftsutkastet inneholder også mer detaljerte regler om beregning av tap, jf § 2-5 som stiller krav til neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer. Videre følger det av § 2-2 tredje ledd at renteinntekter fra utlån skal resultatføres også i tilfeller hvor det er foretatt nedskrivning.*

*Forskriftsutkastet viderefører ikke begrepet "avsetning" hva angår utlån. I regnskapsterminologien knyttes avsetninger til balansesidens passivaside som en del av foretakets gjeld. I forhold til eiendeler anvendes begrepet "nedskrivning". Det er også andre begrepsmessige forskjeller. For nærmere omtale vises det til kommentarene til de enkelte bestemmelsene i forskriftsutkastet.*

*Forskriftsutkastet viderefører ikke egne regler om overtatte eiendeler og sikkerheter, da dette følger av vurderingsreglene i regnskapsloven. "*

På grunn av de innskjerpede krav til objektive bevis på verdifall, jf. forskriftens § 2-4, er det grunn til å anta at forskriften i praksis vil medføre en innskjerping av finansinstitusjonenes adgang til å nedskrive/avsette for tap sammenlignet med tidligere forskrifter.

Etter § 4-2 i årsregnskapsforskriften for banker, finansieringsforetak mv 16. desember 1998 nr. 1240 skal finansielle leasingkontrakter regnskapsmessig klassifiseres som utlån. Tilsvarende ble tap og tapsavsetninger på avtaler om finansiell leasing likestilt med utlån og omfattet av de tidligere tapsforskriftene. Det samme vil gjelde etter den nye tapsforskriften 21. desember 2004 nr. 1740. Den regnskapsmessige klassifisering av leasingavtaler som henholdsvis finansiell eller operasjonell leasing, vil muligens kunne være noe forskjellig etter rskl., jf. NRS 14 Leieavtaler og etter IAS 17 Leieavtaler som begge oppstiller nærmere kriterier for klassifiseringen. For avtaler som klassifiseres som finansiell leasing vil avtalen etter begge regelsett behandles som en finansieringsavtale bl.a. slik at leietaker skal balanseføre leieobjektet som ervervet driftsmiddel med leieforpliktelse og at utleier/bortleaser i stor utstrekning skal balanseføre kontrakten som en fordring.

Med bakgrunn i de eksplisitte angivelser av forutsetninger og siktemål for utarbeiding av forskrift 21. desember 2004 nr. 1740, legges til grunn at anvendelse av den nye tapsforskriften i det vesentlige vil gi de samme løsninger for regnskapsmessig behandling av tap og tapsavsetninger som ved regnskapsmessig behandling av tilsvarende engasjementer etter IAS 39 Finansielle Instrumenter slik denne standard forventes innlemmet i norsk rett ned virkning fra 1. januar 2005., jf. punkt 2.3.2.

#### *4.5.1.2 Skattemessige effekter*

##### *Generelt*

Regnskapsmessig tapsføring av lån og garantier mv i medhold av forskriften 21. desember 2004 nr. 1740 på den ene side eller etter IAS 39 på den andre, vil hver for seg ha direkte

skattemessige konsekvenser. Det vises til punkt 3.5. hvor den særlige skatteregel i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g er presentert.

Det forhold at denne særlige skatteregelen gis et nytt innhold i og med vedtakelse av de endrede regnskapsregler, antas i utgangspunktet ikke problematisk. Med bakgrunn i at den regnskapsmessige tidfesting av tapene i stor utstrekning vil bli den samme for institusjoner som følger de norske tapsforskriftene og de som benytter IFRS, kan departementet heller ikke se at det er nødvendig med skattemessige nøytraliserings tiltak på dette punkt.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse til de nye forskriftene av 29. oktober 2004, reist spørsmål om regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd g, kan innebære forskjellsbehandling i forhold til andre foretak som har utlån/fordringer og om denne forskjellsbehandling kan støte an mot statstøttereglene i EØS-avtalen.

Departementet bemerker at i følge EF-domstolens rettspraksis utgjør en skatteordning, som oppfyller alle vilkårene i artikkel 87 (EØS-avtalen artikkel 61), likevel ikke er statstøtte hvis den særlige skatteordning er begrunnet i systemets art og generelle oppbygging. På grunn av den finansielle sektors særlige kjennetegn kan det etter Kommisjonens oppfatning være berettiget å gi særlige skatteregler til fordel for denne sektoren. Kommisjonen har i vedtak av 27. mai 2003 (N 482/2001) godkjent tilsvarende danske regler, med den begrunnelse at de ikke utgjør statstøtte. Det er derfor departementets oppfatning at de norske regler ikke er i strid med statstøtteregelverket i EØS-avtalens artikkel 61. Vedtakelsen av de nye tapsforskriftene har ikke betydning i så måte.

#### *Særlige effekter knyttet til tap på leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing)*

Skattedirektoratet har både i høringsuttalelse av 29. oktober 2004 til den nye tapsforskriften og i særskilt henvendelse til departementet av 12. mai 2004 gjort oppmerksom på spørsmål knyttet til forskriftens skattemessige betydning.

Spørsmålet knytter seg til det forhold at tap på finansielle leasingkontrakter regnskapsmessig klassifiseres som utlån, jf. årsregnskapsforskriften 16. desember 1998 nr. 1240 § 4-2, slik at tap og tapsavsetninger på avtaler om finansiell leasing er omfattet av forskriften om regnskapsmessig behandling av garantier og utlån. Det samme vil for øvrig gjelde for etter IAS 39 for institusjoner følger IFRS. Etter skatteloven § 14-5 fjerde ledd g får finansinstitusjoner skattemessig fradrag for regnskapsmessige tapsavsetninger som avspeiler ikke realiserte tap på avtaler om finansiell leasing.

På den annen side blir leasingavtaler i skattemessig sammenheng, klassifisert enten som avtaler om utleie av det leasede objekt eller som salg med betaling av salgssummen over tid. Den regnskapsmessige klassifisering av leasingavtaler som finansiell leasing, er ikke bindende for den skattemessige vurdering av hvem som skal anses som eier av den leasede gjenstand. Om den konkrete vurdering som skal foretas etter skattereglene vises til LigningsABC 2004 s. 647 flg. Dersom avtaler som regnskapsrettslig klassifiseres som finansiell leasing, skattemessig klassifiseres som utleie, vil finansieringsselskapene/bortleaser anses som eier av det objekt leasingkontrakten gjelder. Leasingobjektet blir i så fall skattemessig aktivert hos finansinstitusjonen som eier og som også får skattemessige avskrivninger på objektet

Nevnte forhold kom opp i en sak avgjort av Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, jf. omtale i Utv. 2004 s. 417. Etter overligningsnemndas oppfatning gjelder

skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g etter sin ordlyd alle typer tap og tapsavsetninger i banker og finansieringsforetak, uavhengig av den skattemessige klassifiseringen. Banker og finansieringsforetak mv. må således innrømmes fradrag for tapsavsetninger på leasingskontrakter etter skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g selv om driftsmidlene de samme kontraktene knytter seg til avskrives etter saldoreglene i skatteloven. Overligningsnemnda uttalte videre at:

*”Oppfatningen medfører imidlertid at leasingselskaper i tiden frem til leasingkontrakten innfris eller tap på kontrakten er endelig konstatert, vil få fradrag for samme kostnad to ganger, både tapsavsetninger på leasingkontraktene, og saldoavskrivninger på driftsmidlene de samme leasingkontraktene knytter seg til. Da tapsavsetningene reverseres ved innfrielse av kontrakten eller ved konstatering av endelig tap, er det imidlertid ikke snakk om et endelig dobbelt fradrag, men en tidfestingsfordel. Selv om det kan hevdes at det vil være i strid med skattereglens formål å innrømme leasingselskaper en slik tidfestingsfordel det ikke er tatt høyde for, kan overligningsnemnda ikke se at bokstav g kan tolkes innskrenkende på grunnlag av dette.”*

Overligningsnemnda viser videre til at det ikke er noe i forarbeidene som tilsier annet enn at årsregnskapet skal legges til grunn for fradragsretten, og at forarbeidene heller ikke trekker i retning av at fradragsretten skal være avhengig av den skattemessige klassifiseringen av engasjementet.

Skattedirektoratet har påpekt at en løsning som innebærer at skattyter får fradrag for samme kostnad to ganger (dobbel fradrag) må anses stridende mot grunnleggende skatterettslige prinsipper. Direktoratet har således bedt departementet om å vurdere om det er grunnlag for lovendring.

#### **4.5.2 Forestående endringer i årsregnskapsforskriftenes regler om verdsettelse av faste eiendommer og IAS 40, jf. IAS 16**

##### *4.5.2.1 Verdsettelsesreglene for faste eiendommer i årsregnskapsforskriftene for forsikringsselskaper og pensjonskasser og IAS 40, jf. IAS 16*

I medhold av rskl. § 10-1 er det fastsatt særskilt forskrift 16. desember 1998 nr. 1241 om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og forskrift 27. februar 2001 om årsregnskap m.m. for pensjonskasser. Etter § 3-14 i årsregnskapsforskriften for forsikringsselskaper og i § 3-4 i årsregnskapsforskriften for pensjonskasser er det fastsatt at bygninger og andre faste eiendommer skal verdsettes til virkelig verdi etter nærmere regler fastsatt i forskriften, og i forskrift 23. februar 2003 nr. 198 om beregning av virkelig verdi for bygninger og andre faste eiendommer for livsforsikringsselskaper og pensjonskasser. Kredittilsynet sendte 20. desember 2004 ut høringsbrev med forslag til endringer i bl.a. ovennevnte regler som skal innebære en tilpasning til IAS 40 Investeringseiendommer. Endrede forskrifter er p.t. ikke fastsatt.

Om Kredittilsynets forutsetninger for utarbeiding av endrede verdsettelsesregler for faste eiendommer, siteres følgende fra punkt 4 i høringsbrevet vedrørende årsregnskapsforskriften for forsikringsselskaper:

*”Ett av områdene hvor det allerede i dag er stor likhet mellom årsregnskapsforskriften og IAS, er bygninger og andre faste eiendommer. Etter gjeldende årsregnskapsforskrift § 3-*



14 skal livsforsikringsselskaper vurdere bygninger og andre faste eiendommer til virkelig verdi beregnet etter nærmere fastsatte regler. Etter IAS 40 Investment Property kan man velge om investeringseiendommer skal vurderes til virkelig verdi eller kostpris. Dersom man velger vurdering til kostpris må man imidlertid opplyse om virkelig verdi av eiendommen i noter.

IAS 40 er en detaljert og omfattende standard. Det er ikke hensiktsmessig å implementere standarden i sin helhet. Foreslåtte endringer er begrenset til åpenbare uhensiktsmessige forskjeller mellom forskriften og standarden.

Den viktigste forskjellen mellom forskriften § 3-14 og IAS 40 ligger i selve vurderingsmetoden ved fastsettelse av virkelig verdi. Etter forskriften § 3-14 beregnes virkelig verdi til nåverdien av en nærmere bestemt driftsavkastning. Etter IAS 40 er virkelig verdi markedsverdien, nærmere definert som det beløp en eiendom kan omsettes for mellom to opplyste, uavhengige og villige parter i en transaksjon.(...)  
Endringsforslaget sikrer at verdsettelsesmetoden i årsregnskapsforskriften og IAS 40 er like. (...)

IAS 40 krever årlig verdsettelse. Dersom verdsettelsesmetoden i forskriften § 3-14 endres, synes det ikke urimelig at hyppighet av verdsettelsen blir lik det som kreves etter IAS 40.”

Om verdsettelse av egne bygg heter det særskilt:

”En annen forskjell mellom IAS 40 og forskriften § 3-14, er at standarden kun gjelder investeringseiendommer, mens forskriften § 3-14 gjelder alle bygninger og fast eiendom. Kredittilsynet ønsker å opprettholde denne forskjellen for å ivareta kundetildelingen. Årsaken er at dersom man skal skille ut egne bygg vil disse, uten særskilt unntak i forskriften, måtte vurderes etter regnskapsloven § 5-3 til anskaffelseskost med avskrivningsplikt og betinget nedskrivningsplikt. En slik verdivurdering er ikke ønskelig på grunn av kundetildelingen. En eventuell verdiøkning vil da ikke bli synliggjort før ved realisasjon, og det vil være tilfeldig hvilke kunder som får tildelt økningen.

Dersom man skulle kreve en annen metode for egne bygg ville det være naturlig å kreve verdsettelse etter IAS 16 Property, Plant og Equipment, ettersom egne bygg etter IAS 40 skal vurderes i samsvar med IAS 16. Etter IAS 16 kan man velge om man vil vurdere eiendeler omfattet av standarden til kost eller virkelig verdi<sup>1</sup>. For begge alternativene foreligger avskrivningsplikt. Man kunne således i forskriften kreve at egne bygg skulle verdsettes etter IAS 16, men da fjerne valgdgangen og kun tillate vurdering til virkelig verdi. Man ville da komme ut med tilnærmet<sup>2</sup> samme verdi etter IAS 40 og IAS 16. Årsaken til at denne løsningen ikke er foreslått, er at IAS 16 krever at verdiendringer ikke skal føres over resultatregnskapet, men direkte mot egenkapitalen. Dette er ikke ønskelig på grunn av kundetildelingen.

Etter vår vurdering bør egne bygg fortsatt vurderes tilsvarende investeringseiendommer. Selskap som er del av børnotert konsern kan da i konsernregnskapet benytte virkelig verdi vurderingen etter forskriften, og kun foreta små endringer for å sikre at behandlingen er i samsvar med IAS 16 i konsernregnskapet. ”

---

<sup>1</sup> Strengt tatt skal alle eiendeler som verdsettes etter IAS 16 vurderes til kost, men dersom virkelig verdi kan måles pålitelig har man anledning til å oppskrive verdien ved verdiøkning det etterfølgende år.

<sup>2</sup> Det vil være en liten forskjell pga at avskrivninger er påkrevd etter IAS 16, men ikke etter IAS 40.

Med bakgrunn i ovennevnte forutsetninger og siktemål for utarbeiding av endrede regler om verdsettelse av forsikringsselskaper og pensjonskassers faste eiendommer, legges til grunn at de endrede årsregnskapsforskrifter på dette punkt i det vesentlige vil samsvare med de løsninger som vil følge av direkte anvendelse av IAS 40 Investerings eiendommer og IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr for institusjoner som velger å avlegge selskapsregnskap etter IFRS.

#### *4.5.2.2 Skattemessige effekter*

Med bakgrunn i at den regnskapsrettslige verdsettelse av forsikringsselskaper og pensjonskassers faste eiendommer i det vesentlige antas å ville bli like uansett om selskapene avlegger regnskap basert på årsregnskapsforskriftenes § 3-14 og 3-4 eller basert på IAS 40, jf. IAS 16, antas at de skattemessige effekter via sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum heller ikke blir vesentlig ulike avhengig av hvilke regnskapsregler skattyter har valgt.

### **4.5.3 Endrede regnskapsregler om forsikringsselskapenes avsetninger til forsikringsfond?**

Som nevnt i forbindelse med presentasjonen av sktl. § 8-5 i punkt 3.5, er det etter § 8-2 i lov 6. oktober 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet § 8-2, jf. forskrift av 15. desember 1997 nr. 1005 (sist endret ved forskrift 24. november 2003 nr. 1382) fastsatt særskilte regler om avsetninger til forsikringsfond innen livsforsikring. I medhold av forsikringsvirksomhetsloven § 8-6 er det videre fastsatt forskrifter 5. oktober 1991 nr. 301 og 19. november 1992 nr. 1242 om forsikringstekniske avsetninger og risikostatistikk o skadeforsikring.

I IFRS finnes ikke tilsvarende presise krav om forsikringsselskapers avsetninger til forsikringsfond. I IFRS 4 Forsikringskontrakter er det fastsatt at selskapene i utgangspunktet skal kunne avsette etter tidligere anvendte prinsipper. Det åpnes også for overgang til andre avsetningsprinsipper dersom disse anses mer relevante.

Departementet viser til at det fortsatt ikke er avklart om finansinstitusjonene skal kunne avlegge selskapsregnskap etter IFRS, jf. punkt 2.2.2.2. I tillegg har departementet fått opplyst at selv om det åpnes for IFRS i selskapsregnskapet også for forsikringsselskapene, er det mest sannsynlig at disse selskaper likevel vil bli pålagt å foreta avsetninger til forsikringsfond mv etter samme regler som gjelder selskaper som avlegger regnskap etter rskl. Det er således ikke grunnlag for å foreta noen nærmere vurderinger vedrørende disse regler nå.

### **4.5.4 Departementets vurderinger og forslag**

#### *4.5.4.1 Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g*

Med bakgrunn i at den regnskapsmessige tidfesting av finansinstitusjonenes tap på lån og garantier i stor utstrekning blir den samme for institusjoner som følger de norske tapsforskriftene og de som benytter IFRS, er det etter departementets oppfatning ikke nødvendig med skattemessige nøytraliseringstiltak i forhold til sktl. § 14-5 fjerde ledd bokstav g.

Etter departementets oppfatning er det imidlertid grunn til å vurdere tiltak vedrørende den påviste effekt av ulik klassifisering av finansielle leasingkontrakter etter skattereglene på den ene side og regnskapsreglene på den andre side. Departementet er enig i at det vil stride mot grunnleggende skatterettslige prinsipper å innrømme skattemessig inntektsfradrag på to ulike grunnlag for samme kostnad, både som tapsavsetning på leasingkontraktene og avskivning av

driftsmidlene de samme leasingkontraktene knytter seg til. Disse effekter vil kunne inntre uavhengig av om berørte finansinstitusjoner følger IFRS eller de norske tapsforskriftene.

For å unngå ovennevnte utilsiktede effekter bør virkefeltet for regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd g, begrenses slik at den ikke gjelder tap og tapsavsetninger knyttet til avtaler som regnskapsmessig er klassifisert som finansiell leasing. Tap knyttet til slike kontrakter bør behandles på bakgrunn av den skattemessige klassifisering av leasingkontrakten. I den utstrekning avtalen skattemessig er klassifisert som utleie, vil institusjonens/bortleasers skattemessige fradrag følge de alminnelige regler om avskrivninger og gevinst/tap på det aktuelle formuesobjekt. I den utstrekning avtalen skattemessig klassifiseres som salg med utsatt betaling av kjøpesummen, slik at leieobjektet skattemessig er aktivert som ervervet av leietaker, vil bortleasers tapsfradrag tilsvarende være knyttet til leasingskontrakten som realisasjon av det aktuelle formuesobjekt.

Departementet legger til grunn at det både for rapporterings- og kontrollformål er mulig å spore opp og skille ut finansinstitusjonenes årlige tap og tapsavsetninger som refererer seg til finansielle leasingavtaler. Opplysninger om slike engasjementer skal oppgis i noter, jf. årsregnskapsforskriften § 8-2. Det samme krav antas å følge av IFRS. I den utstrekning det skulle være uklart rundt identifisering eller rapportering av de aktuelle tapselementer, forutsettes at departementet vil kunne fastsette nærmere regler om dette i medhold av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav h.

På bakgrunn av dette foreslås at skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g tilføyes et nytt annet punktum, slik at bestemmelsen skal lyde:

*”Institusjoner som nevnt under f kan føre til fradrag konstatert tap og tapsavsetning som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Forrige punktum gjelder likevel ikke tap og tapsavsetninger som knytter seg til institusjonenes leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing).”*

#### *4.5.4.2 Skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum*

Regnskapsmessig vurdering av forsikringsselskapers og pensjonskassers faste eiendommer til virkelig verdi basert på § 3-14 og § 3-4 i årsregnskapsforskriftene for slike institusjoner som avlegger regnskap etter rskl. og tilsvarende verddivurderinger etter IAS 40, jf. IAS 16 for institusjoner som avlegger selskapsregnskap etter IFRS, vil hver for seg ha direkte skattemessige konsekvenser. Det vises til punkt 3.5. hvor særregelen i sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum er presentert.

Med bakgrunn i at de regnskapsrettslige løsninger etter de to regnskapsrettslige regelsett i all hovedsak antas å ville tilsvare hverandre, finner departementet ikke grunnlag for å foreslå særlige skattemessige nøytraliseringstiltak på dette punkt.

Ut fra de forslag til presiserende lovtiltak som er angitt i punkt 4.1, 4.2 og 4.3 foreslår departementet at bestemmelsen i sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum flyttes til § 14-4. Adgangen for forsikringsselskaper mv til å tillegge de regnskapsmessige regler om virkelige verddivurdering av faste eiendommer skattemessig virkning, innebærer unntak fra kravet om at inntekt og kostnader må være innvunnet og pådratt før tidfesting etter sktl. § 14-4 annet ledd finner sted. Hjemmelen for et slikt unntak som er begrunnet i regnskapsreglene, bør plasseres som en uttrykkelig særregel i § 14-4. Plassert som en særlig tidfestingsregel, er det samtidig klart at inntektsføring av verdistingning og eventuell fradragføring av verdireduksjoner også

vil påvirke den skattemessige kostpris som grunnlag for avskrivninger etter sktl. § 6-10, jf. § 14-42 annet ledd. Tilsvarende effekter er forutsatt for forslaget om innføring av en særregel om virkelig vurdering for finansinstitusjoners finansielle instrumenter jf. punkt 4.1.4.2. Løpende inntektsføring av verdiendringer vil samtidig påvirke instrumentenes skattemessige kostpris som grunnlag for beregning av gevinst/tap ved realisasjon. Dette resultat kan forankres direkte i det skattemessige kostprisbegrep, jf. også sktl. § 6-1 første ledd.

På denne bakgrunn foreslås at bestemmelsen i sktl. § 6-10 fjerde ledd annet punktum flyttes til § 14-4 nytt femte ledd, med følgende ordlyd.

*(5) For faste eiendommer skal livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser legge regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi til grunn ved tidfesting etter annet ledd.*

#### **4.6 Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser, jf. punkt 3.6**

##### **4.6.1 Endringer i regnskapsreglene som kan få betydning for regnskapsmessige balansestørrelser**

###### *4.6.1.1 Hovedeksempler på forskjeller mellom IFRS og rskl. med betydning for balansestørrelser*

Som det fremgår foran, innebærer IFRS på flere og grunnleggende punkter løsninger som avviker fra de løsninger som følger av rskl. og norsk god regnskapsskikk. Disse forskjellene kan i stor utstrekning også påvirke de regnskapsmessige balansestørrelser slik at disse blir forskjellige avhengig av om regnskapet avlegges etter IFRS eller etter rskl.

IFRS' balanseorienterte rammeverk med balansedefinisjoner som overstyrende i forhold til sammenstillingsprinsippet, kan for det første medføre slike forskjeller i forhold til hva som følger av rskl. Det vises til punkt 2.3.

Med hensyn til reglene om måling og balanseføring av eiendeler, vises til den utvidete og utstrakte bruk av markedsverdi prinsippet og adgangen til oppskrivning/verdijustering av eiendeler som IFRS vil innebære, i forhold til hva som følger av rskl. Tilsvarende gjelder reglene om måling og balanseføring av gjeld etter IFRS i forhold til etter rskl.

Som hovedeksempler på forskjeller med betydning for balansen nevnes:

- Etter IAS 10 Hendelser etter balansedagen kan avsatt utbytte ikke gjeldsføres før det er vedtatt. Etter rskl. § 6-2 første ledd D III nr 7, jf. NRS 13 Hendelser etter balansedagen har det hittil vært ansett som god regnskapsskikk å balanseføre avsatt utbytte som gjeld. Etter forslag i Ot.prp. 39 (2004-2005) ble regelen i rskl. § 6-2 første ledd D III nr. 7 opphevet ved lov 3. juni 2005. I proposisjonen er forutsatt at spørsmålet om regnskapsføring av utbytte skal overlates til standardsetter.
- Etter IAS 12 Inntektsskatt er nåverdiregning av utsatt skatt/skattefordel ikke tillatt, i motsetning til etter NRS (F) Resultatskatt.
- Etter IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 38 Immaterielle eiendeler tillates årlige verddivurdering av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler til markedsverdi (primært oppskrivninger) etter bestemte kriterier. Slik verdiregulering tillates ikke etter rskl. § 5-3.

- Etter IAS 39 Finansielle instrumenter kreves virkelig verdi av finansielle instrumenter i flere tilfeller enn de som dekkes av markedsverdi prinsippet etter rskl. § 5-8, jf. endringslov 3. juni 2005.
- Etter IAS 40 Investeringseiendom kan investeringseiendommer som et alternativ til kostpris verdsettes til en høyere virkelig verdi. Dette er ikke tillatt etter rskl. § 5-3.
- Etter IAS 41 Landbruk skal biologiske eiendeler i landbruk, fiske og havbruk måles til virkelig verdi, hvilket er i strid med rskl. §§ 5-2 og 5-3.
- Etter IAS 27.(37) Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak må investeringer i datterselskaper, tilknyttede selskaper og felleskontrollert virksomhet enten regnskapsføres i henhold til IAS 39 eller til anskaffelseskost. Egenkapitalmetoden er ikke tillatt. Rskl. § 5-17, jf. endringslov 3. juni 2005, forbyr bruk av IAS 39, men tillater i stedet egenkapitalmetoden eller vurdering etter generelle vurderingsprinsipper i selskapsregnskapet. Etter rskl. § 5-18, jf. endringslov 3. juni 2005, skal investering i felleskontrollert virksomhet behandles i selskapsregnskapet etter egenkapital- eller bruttometoden eller etter de alminnelige vurderingsprinsipper.
- Etter IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger og IAS 38 Immaterielle eiendeler vil sannsynlighetskravet om at eiendelen vil medføre fremtidige økonomiske fordeler alltid anses oppfylt for immaterielle eiendeler ervervet ved virksomhetssammenslutning. Slike eiendeler skal vurderes til virkelig verdi. Ved virksomhetssammenslutninger vil det fremkomme immaterielle eiendeler i større utstrekning enn tradisjon i norsk praksis, jf. NRS (F) Immaterielle eiendeler punkt 2.3. hvorefter spørsmålet må vurderes konkret.
- Etter IFRS 3 er det forbud mot avskrivning på goodwill, men det skal foretas en årlig test for nedskrivning for eventuelt verdifall. Rskl. § 5-7, jf. § 5-3 påbyr avskrivninger etter en fornuftig avskrivningsplan.
- Etter IFRS 3, jf. IAS 38, eksisterer ikke negativ goodwill (lenger) som begrep og kan generelt ikke anses som gjeld som kan balanseføres. Negativ goodwill kan oppstå ved oppkjøp hvor kjøpesummen er lavere enn virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i datterselskapet. Etter norsk regnskapsrett skal negativ goodwill balanseføres som goodwill selv om det medfører at samlet goodwill blir negativ jf. NRS (F) Konsernregnskap, men det antas at denne rettsoppfatning etter hvert vil bli harmonisert med IFRS 3.

#### *4.6.1.2 Selskapsrettslige regler for nøytralisering av forskjeller mellom IFRS og RL i forhold til fri og bundet egenkapital*

Etter forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) jf. endringslov 3. juni 2005, er det vedtatt selskapsrettslige regler som skal nøytralisere forskjellene mellom IFRS og rskl. i forhold til fri og bundet egenkapital. Reglene vil påvirke selskapenes adgang til utdeling av utbytte og konsernbidrag, jf. aksjelovene § 8-1, jf. § 3-9. Henvisningen i aksjelovene § 8-1 første ledd til rskl. § 6-2 første ledd C II nr. 3 vedrørende begrepet "annen egenkapital" og hvilke fond som ikke inngår i dette, er tilsvarende endret. Det er herunder lagt vekt på at utbyttegrunnlaget skal være tilnærmet likt i selskaper som fører årsregnskap i samsvar med IFRS og de som følger rskl. og norsk god regnskapsskikk. De vedtatte regler er inntatt i aksjelovene hvilket innebærer at de direkte bare vil gjelde for selskaper som omfattes av aksjelovene. Det er imidlertid lagt til grunn at kravet til spesifisering i balansen også ivaretas etter IFRS, dvs. også for selskaper som ikke dekkes av aksjelovene ved kravet etter IAS 1 Presentasjon av finansregnskap om at fond skal spesifiseres i balansen under egenkapital.

På denne bakgrunn er det i aksjelovene § 3-3 bokstav a, jf. endringslov 3. JUNI 2005, innført en regel om avsetning til fond for urealiserte gevinster som vil være bundet egenkapital, jf. aksjelovene § 8-1 første ledd nr. 4. Verken selskaper som følger norsk regnskapslov eller som benytter IFRS vil således kunne dele ut urealiserte gevinster som skal avsettes til fondet, som

utbytte. Kravet om avsetning til fond for urealiserte gevinster vil inkludere avsetning av differanser ved vurdering av hver enkelt eiendel og gjeld til virkelig verdi eller ved verdireguleringer i henhold til virkelig verdi. Kravet om avsetning til fond for urealiserte gevinster vil ikke gjelde:

- finansielle instrumenter som dekkes av rskl. § 5-8 og som skal vurderes til markedsverdi både etter rskl. og IFRS,
- pengeposter i utenlandsk valuta,
- balanseført forskning og utvikling,
- goodwill og
- netto utsatt skattefordel.

Balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel skal fradras i utbyttegrunnlaget etter aksjeloven § 8-1 første ledd nr.2. Som angitt foran, innebærer IFRS i motsetning til rskl. bl.a. forbud mot balanseføring av forskningsutgifter, forbud mot avskrivninger på goodwill og forbud mot nåverdiberegning av utsatt skattefordel/utsatt skatt.

Uavhengig av de nye reglene om avsetning til fond etter aksjelovene § 3-3 bokstav a, antas således at det vil kunne oppstå forskjeller mellom foretakenes utbyttegrunnlag etter aksjeloven avhengig av hvilke regnskapsregler foretaket følger.

Etter forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), jf. endringslov 3. juni 2005, er reglene om avsetning til bundet fond for vurderingsforskjeller flyttet fra rskl. § 5-17 tredje ledd nr. 4 til aksjelovene § 3-3. For selskaper som regnskapsfører selskapsinvesteringer i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet etter egenkapital- eller bruttometoden, skal fondet avspeile positive differanser mellom investeringens balanseførte verdi og dens anskaffelseskost.

Etter forslag i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) er det ved endringslov 10. desember 2004 nr. 81, gitt en bestemmelse i aksjelovene § 3-6 tredje ledd om at departementet i forskrift kan gi regler om fri og bundet egenkapital når årsregnskapet er ført i annen valuta enn norske kroner. Etter rskl. § 3-4, jf. endringslov 3. juni 2005, kan årsregnskapet avlegges i norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta.) Føring av selskapsregnskapet i annen valuta enn norske kroner kan ha konsekvenser for fri og bundet egenkapital.

#### **4.6.2 Skattemessige effekter i forhold til de enkelte særregler**

##### *4.6.2.1 Skatteloven § 8-15 – skattepliktig inntekt innen rederibeskatningen*

På dette punkt vises til følgende redegjørelse og analyse av de endrede regnskapsreglers effekter ved rederibeskatningen som er mottatt fra Sentralskattekontoret for storbedrifter og som departementet ikke har vesentlig merknader til:

”For rederibeskattede selskaper er det først og fremst følgende regnskapsmessige størrelser som har konsekvenser for beskatningen:

§ 8-15 annet ledd:

"... forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital..."

§ 8-15 tredje ledd<sup>3</sup>:

"... totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs, og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier."

§ 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1:

"avsetning til utbytte i selskapets årsoppgjør"

§ 8-15 syvende ledd:

"... summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør..."

Med totalkapital menes sum eiendeler iht. RF-1167 post 9400. Med finanskapital menes finansaktiva fra RF-1167 side 3. De fleste omløpsmidler som er ført under post 9350 vil inngå, unntatt varelager. I tillegg til en rekke av postene under anleggsmidler. Som gjeld inngår selskapets egen bokført gjeld, i tillegg regnskapsmessige avsetninger, avsatt utbytte, betalbar og utsatt skatt.

Hvordan bruk av IFRS i rederibeskattede selskaper vil påvirke beskatningen, er bl.a. avhengig av hvilke eiendeler og gjeld slike selskaper normalt besitter, og hvilke forskjeller som oppstår mellom innføring av IFRS og tidligere regler i rskl.. Det fremgår av sktl. § 8-11 hvilke eiendeler et selskap kan ha. Det er i tillegg forbud mot lån og sikkerhetsstillelse til andre, jf. sktl. § 8-12. Det er videre stilt krav til virksomheten om at selskapet ikke kan ha egne ansatte, jf. sktl. § 8-13. Dette medfører at konsekvensene av IFRS vil være noe begrenset i forhold til selskaper utenfor ordningen.

For rederibeskattede selskaper vil det til en viss grad være mulig å ha en formening om hvordan en typisk normal balanse vil se ut. I regnskapene antar vi at balansen består av følgende eiendeler og gjeld:

- skip i fart
- flyttbar innretning for bruk i petroleumsvirksomhet
- leide skip og flyttbar innretning (som regnskapsføres som finansiell leasing)
- finansaktiva, herunder eierandel i børsnoterte selskaper, eierandel i andre rederibeskattede selskaper, kontantinnskudd og kundefordringer
- gjeld til bank og selskaper i samme konsern
- leverandørgjeld, gjeld til offentlige myndigheter etc.
- utbytte og konsernbidrag
- finansielle derivater, spesielt valutaderivater

Områder det kan oppstå forskjeller mellom IFRS og rskl. vil være:

Varige driftsmidler, immaterielle driftsmidler, finansielle instrumenter, avsetning til forpliktelser, leasing og regnskapsføring av utsatt skatt/skattefordel. Vi vil nedenfor kommentere de ulike områdene nærmere.

Vi vil presisere at overgang til IFRS vil påvirke balansestørrelsene på to måter.

- 1) Forskjeller som følger av forskjellige regnskapsstandarder, tolkninger og prinsipper
- 2) Regnskapsføring av implementeringseffekter, jf. IFRS 1

---

<sup>3</sup> Vi kommer tilbake til spørsmålet om hvordan endringer i RL og IFRS kan påvirke konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt ved inntreden.

For å gjøre overgangen til IFRS nøytral vil det derfor være nødvendig med regler som håndterer begge forholdene.

#### Varige driftsmidler - IAS 16:

Etter IAS 16 kan varige driftsmidler vurderes til markedsverdi. Dette vil sannsynligvis medføre at driftsmidlenes bokførte verdi økes i forhold til vurdering etter historisk kost. Det kan også tenkes at verdiene reduseres som følge av markedsverdi, dersom bokført verdi etter historisk kost har vært forsvarlig på bakgrunn av gunstige avtaler/kontrakter som har vært vurdert sammen med skipet. Ved vurdering av markedsverdi etter IAS 16, antar kontoret at avtaler knyttet til skipet ikke skal inngå i markedsverdien (se nedenfor).

I følge RL og regnskapspraksis avskrives skip over skipets økonomiske levetid. Det har for mange selskaper ikke vært vanlig å ta hensyn til utrangeringsverdien ved beregningen av de årlige avskrivningene. Under IAS 16 skal utrangeringsverdi inkluderes i avskrivningsplanen. Begrepet utrangeringsverdi i IAS 16 (residual value) kan avvike fra det norske begrepet utrangeringsverdi, jf. IAS 16.6. Begge forhold kan medføre lavere avskrivninger under IAS 16.

Etter IAS 16 plikter selskapet for elementer som er "significant to the total cost, to be separately identified and depreciated over that component's economic life." I motsetning til hva som er vanlig under rskl., skal kostpris dekomponeres og avskrives over forventet brukstid. Dette henger sammen med behandling av utgifter til vedlikehold og utskiftninger.

For rederibeskattede selskaper vil den regnskapsmessige behandlingen av "drydocking cost" og klassifikasjonskostnader bli behandlet forskjellig under IAS 16 enn etter rskl.. Ved anskaffelse av et skip skal en andel av anskaffelseskost allokere til drydocking/klassifikasjon, og avskrives frem til neste drydock/klassifikasjon. Drydocking er en form for periodisk vedlikehold, ettersyn og kontroll. Utskifting av enkelte elementer på skipet er også vanlig å utføre. Under IAS 16 vil utgifter som gjelder utskifting av deler, forbedringer og fornyelser balanseføres som en del av skipet. Andre utgifter vil bli kostnadsført i perioden drydocking utføres. Under rskl. var det vanlig at alle utgiftene ved drydocking ble balanseført og avskrevet som en egen balansepost frem til neste kontroll. Behandlingen av drydocking vil trolig være forskjellig under IAS 16 sammenlignet med rskl.. Vi antar at forskjellene på totalkapitalen ikke vil endres vesentlig som følge av dette.

#### Immaterielle driftsmidler - IAS 38:

Også etter IAS 38 kan eiendelene vurderes til markedsverdi, dersom det finnes et velfungerende marked for den immaterielle eiendelen. For rederibeskattede selskaper vil muligens langsiktige kundeavtaler kunne kvalifisere til en immateriell eiendel (separabel kriteriet). Kontoret antar allikevel at vurdering til markedsverdi, ikke er særlig praktisk pga. kravet om aktive markeder.

IAS 38 og IFRS 3 er strengere i forhold til allokering av kostpris ved oppkjøp til immaterielle eiendeler forskjellig fra goodwill, enn hva som følger av rskl. Dette vil i seg selv ikke medføre særlige konsekvenser på sum balanse. Det at goodwill ikke skal avskrives, men testes årlig for nedskrivning, vil som oftest påvirke sum balanse. Det samme gjelder forbudet mot regnskapsføring av negativt goodwill. Omfanget av goodwill og negativ goodwill er begrenset i rederibeskattede selskaper, slik at det ikke bør få særlige konsekvenser.



Utgifter til utvikling skal under gitte forutsetninger balanseføres etter IAS 38. I følge rskl. kan slike utgifter resultatføres. Kontoret antar at rederibeskattede selskaper ikke har vesentlige utgifter til utvikling som kreves balanseført etter IAS 38.

#### Finansielle instrumenter - IAS 39:

Standarden er omfattende og gjelder ikke bare for regnskapsføring av derivater, men også for andre finansielle poster som bankinnskudd, aksjeinvesteringer, fordringer, lån fra kredittinstitusjoner og leverandørgjeld. Innebygde derivater er også omfattet. Standarden skiller mellom i realiteten fem kategorier finansielle instrumenter, hvor kategorien avgjør den regnskapsmessige behandlingen. Standarden omfatter også sikring. Kontoret mener at regnskapsføring av sikring etter IAS 39 kan legges til grunn ved sikring etter rskl.<sup>4</sup>, slik at det ikke vil oppstå vesentlige forskjeller her.

IAS 39 er under stadig utvikling og flere endringer er ute på høring. Generelt kan alle finansielle instrumenter måles til virkelig verdi. Dette er ikke tillatt etter rskl., med de unntak som følger av rskl. § 5-8. Kontoret antar at det kan oppstå forskjeller mellom amortisert kost etter IAS 39 og historisk kost etter rskl., men antar at disse i de fleste tilfellene ikke er vesentlige. For rederibeskattede selskaper vil derfor IAS 39 ha vesentlig betydning for finansielle instrumenter som måles til virkelig verdi. Dette kan gjelde spesielt for eiendeler som børsnoterte aksjer og finansielle derivater.

#### Avsetninger, betingede forpliktelser og eiendeler - IAS 37:

Den norske standarden, NRS nr. 13, er i hovedsak i samsvar med IAS 37. Etter IFRS er det ikke tillatt å avsette for periodisk vedlikehold eller bygge opp gradvis avsetninger til fjerningsutgifter<sup>5</sup>. For rederibeskattede selskaper vil behandlingen av "drydocking cost" bli behandlet forskjellig, se ovenfor. Når det gjelder behandling av fjerningsutgifter/opprydning utgifter knyttet til skip, har vi ikke sett vesentlige avsetninger til slike utgifter. For enkelte typer skip kan det tenkes at det må gjøres slike avsetninger (ved frakt av giftige stoffer etc.), men omfanget antas å være begrenset.

#### Leasing - IAS 17:

Det kan tenkes at IAS 17 vil bli praktisert strengere enn NRS nr. 14 når det gjelder klassifisering til finansiell lease. Kontoret mener at forskjellene i standardene ikke bør slå vesentlig ut for rederibeskattede selskaper.

#### Utsatt skatt/skattefordel - IAS 12:

Etter IAS 12 skal utsatt skatt måles til nominell verdi. Etter FNRS - resultatskatt, punkt 2.18 skal nåverdieffektene gjenspeiles i regnskapet. I praksis settes det derfor ikke av til utsatt skatt for rederibeskattede selskaper. Unntak er ved utdeling av ubeskattet kapital eller når utreden av ordningen er sannsynlig. Det vil tilsynelatende kunne oppstå vesentlige forskjeller på området. Kontoret antar<sup>6</sup> at IAS 12 tolkes slik at dersom ledelsen ikke forventer å gå ut av ordningen eller betale ut utbytte, skal det ikke avsettes til utsatt skatt (IAS 12.51 og 12.52A). I praksis antar derfor kontoret at det ikke vil oppstå vesentlige forskjeller ved bruk av IAS 12.

#### Pensjonsforpliktelser - IAS 19:

---

<sup>4</sup> Jf. Ot. prp. nr. 15 (2003-2004), punkt 3.5.8, side 24

<sup>5</sup> Vi antar at behandling av fjerningsutgifter etter IAS 16 og IAS 37 vil være lovlig under RL og god regnskapsskikk i Norge. Se eksempelvis Regnskapsloven, red. Johnsen/Kvaal, 1999, side 120.

<sup>6</sup> Vi vil bemerke at det er en viss usikkerhet knyttet til tolkningen av IAS 12 i forhold til skattemessige særregimer.

Da rederibeskattede selskaper ikke kan ha ansatte, er standarden ikke særlig aktuell. SFS har uttalt at forpliktelser som har oppstått før inntreden i ordningen som vanskelig kan løftes ut av selskapet, for eksempel pensjonsforpliktelser for tidligere ansatte, kan beholdes også etter inntreden, jf. Utv. 1998 s. 228, punkt 1.2.0. For selskap som har pensjonsforpliktelser i balansen og uamortiserte estimatavvik, kan disse føre avviket direkte mot egenkapitalen, jf. IFRS 1.20. Effekten vil påvirke balansestørrelser som gjeld og totalkapital. Omfanget av pensjonsforpliktelser i rederibeskattede selskaper er imidlertid meget begrenset.

#### Utbytte:

Utbytte skal etter IFRS ikke klassifiseres som gjeld før det er vedtatt av generalforsamlingen. I Norge skal klassifiseringen utvikles gjennom god regnskapsskikk. Det at utbytte ikke klassifiseres som gjeld vil medføre at gjeld reduseres, men vil ikke påvirke den regnskapsmessige totalkapitalen.

#### Aksjebasert betaling:

Det kan tenkes at balansen kan endres som følge av regnskapsføring av aksjebasert betaling etter IFRS 2 eller rskl.§ 5-9a. Vi tror ikke omfanget av slike vederlagsformer vil være av noe særlig omfang i rederibeskattede selskaper.

#### **Oppsummering:**

For balansestørrelsene "totalkapital", "gjeld" og "finanskapital" mener vi at følgende IFRS-effekter kan være vesentlige for rederibeskattede selskaper:

- Vurdering av skip til markedsverdi, jf. IAS 16  
Dette vil generelt medføre at balanseført verdi av skip økes i forhold til balanseført verdi etter rskl.. Totalkapitalen vil derfor øke.
- Vurdering av finansielle instrumenter til markedsverdi, jf. IAS 39  
Bruk av markedsverdi vil medføre at balanseført verdi økes på finansielle eiendeler og gjeld, dvs. finanskapitalen. Både gjeld og totalkapitalen vil generelt øke.
- Klassifisering av utbytte som egenkapital  
Dette vil redusere sum gjeld, men ikke totalkapitalen.

Andre effekter som er nevnt ovenfor kan i enkelte tilfeller være vesentlige. Vi har ved utforming av nøytralitetsregler valgt å se bort fra dette med bakgrunn i forutsetning om praktiserbare og enkle regler.

Sammenhengen mellom regnskapet og sktl. § 8-15 kan illustreres slik:

Balanse	Endringer i forhold til IFRS og RL	§ 8-15 (2) 4-7 pkt. Gev=valutagevin st Tap=valutatap	§ 8-15 (2) 7-10 pkt. Rentefradrag	§ 8-15 (7) Rentetillegg
Finanskapital	Økning	Gev/tap: + / -	-	NA
	Reduksjon	Gev/tap: - / +	+	NA
Totalkapital	Økning	Gev/tap: - / +	+	+

	Reduksjon	Gev/tap: + / -	-	-
Gjeld	Økning	NA	NA	-
	Reduksjon	NA	NA	+
+ = økt skatteplikt				
- = redusert skatteplikt				

Overgang til IFRS vil kunne medføre både økning og reduksjon av balanseførte verdier sammenlignet med vurderinger etter rskl. Dette vil være tilfelle både ved implementering (transition date) og ved etterfølgende regnskapsføring. Regler for å nøytralisere effektene må derfor ta hensyn til dette.”

#### 4.6.2.2 Petroleumsskatteloven § 3 h

Ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h, jf. også § 3 d syvende ledd, skal man som nevnt i punkt 3.6 ovenfor ta utgangspunkt i regnskapsmessig balanse pr. 31. desember.

En adgang til regnskapsføring etter IFRS vil kunne medføre flere endringer i selskapenes regnskapsmessige balanse sammenlignet med gjeldende regler. Virkningen i forhold til petroleumsskatteloven § 3 h avhenger av hvordan regnskapene er ført til nå, og i hvilken utstrekning selskapene vil gå over til å anvende IFRS. Departementet vil peke på følgende forhold som blant annet vil kunne ha betydning etter § 3 h:

a) Etter regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr 7 har det hittil vært ansett som god regnskapsskikk å balanseføre avsatt utbytte som gjeld. Etter forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) er regelen i regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7 opphevet. I proposisjonen er det forutsatt at spørsmålet om regnskapsføring av utbytte skal overlates til standardsetter. Etter IAS 10 Hendelser etter balansedagen kan avsatt utbytte ikke gjeldsføres før det er vedtatt.

Hvis avsatt utbytte medregnes som egenkapital i stedet for gjeld ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h, vil det ha stor betydning for størrelsen på egenkapitalandelen, og dermed muligheten for å øke skattefradraget for gjeldsrenter. For særskattepliktige selskaper som også driver landvirksomhet, kan tilsvarende virkning oppstå i forhold til avsatt konsernbidrag

b) Regnskapsloven § 5-3 tillater ikke oppskrivning av anleggsmidler. Etter IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 38 Immaterielle eiendeler tillates årlige verdivurdering av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler til markedsverdi (primært oppskrivninger) etter bestemte kriterier (jf. også IFRS 6 som foreløpig ikke er implementert).

I den grad oljeselskapene har anledning til, og benytter seg av, adgangen til oppskrivning av eiendeler, vil størrelsene i regnskapsmessig balanse kunne påvirkes vesentlig. Virkningen av oppskrivninger ved anvendelsen av § 3 h reduseres ved at det må foretas avsetning til utsatt skatt med 78 prosent. Avsetningen til utsatt skatt begrenser muligheten til å øke fradragberettiget rentebærende gjeld som følge av oppskrivningen. Hvis oppskrivningsbeløpene er betydelige, kan likevel nettoeffekten bli vesentlig.

c) Etter norsk regnskapsskikk, jf. NRS (F) Resultatskatt, kan fremtidig friinntekt knyttet til allerede foretatte investeringer behandles som en midlertidig forskjell ved beregning av utsatt særskatt. Når et selskap foretar en investering, vil dermed størrelsen på utsatt skatt reduseres

ved at selskapet tar hensyn til fremtidige friinntektsfradrag. Dette er ikke tillatt etter IAS 12 Inntektsskatt. Etter IAS 12 vil friinntektsfradraget bare få effekt ved beregning av betalbar skatt det enkelte år.

Det vises også til øvrige poster omtalt i punkt 4.6.1.1, som vil kunne ha betydning for størrelsene av balansepostene etter petroleumsskatteloven § 3 h.

#### *4.6.2.3 Skatteloven § 10-5 – korreksjonsinntekt*

For at det skal kunne beregnes korreksjonsinntekt må det for det første foreligge netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige verdier og skattemessige verdier. I den utstrekning slike forskjeller avspeiler seg i selskapets balanse, vil de utgjøre ubeskattet kapital. Utdeling av slik ubeskattet kapital kan utløse korreksjonsinntekt. Skatteloven § 10-5 har sjablonmessige regler som innebærer at slik ubeskattet kapital anses utdelt når det foreligger såkalt "underdekning". Om det foreligger underdekning beregnes med utgangspunkt i selskapets egenkapital fastsatt i årsregnskapet. Denne sammenholdes så med selskapets innbetalte aksjekapital og overkurs samt en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsregnskapet og selskapets skattemessige verdier.

Hvorvidt det foreligger slik underdekning som nevnt, påvirkes av gjeldende regnskapsmessige og skattemessige tidfestingsregler og vurderingsregler. De endrede og ulike regnskapsmessige tidfestingsregler som følge av implementeringen av IFRS i selskapsregnskapet, vil kunne medføre at det vil kunne oppstå underdekning i tilfeller hvor det ikke ville ha oppstått underdekning om reglene i rskl. hadde blitt fulgt. Motsatt kan anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet i noen tilfeller innebære at underdekning ikke oppstår, i tilfeller hvor det ville ha oppstått underdekning ved anvendelse av reglene i rskl.. Disse ulike skattemessige effekter foranlediger etter departementets oppfatning ingen endringer i skatteloven § 10-5 om korreksjonsinntekt.

I tillegg til at det må foreligge en underdekning som nevnt, må det – for at korreksjonsinntekt skal kunne beregnes - foretas en disposisjon som etter skatteloven § 10-5 kan utløse korreksjonsinntekt. De disposisjoner som kan utløse korreksjonsinntekt er følgende:

- a) det er avsatt utbytte i selskapets årsoppgjør eller
- b) det gis konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt eller
- c) det i løpet av inntektsåret er utdelt utbytte, jf. § 10-11, som overstiger fjorårets avsetning til utbytte, eller det er utdelt mer enn aksjens forholdsmessige del av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksje, jf. § 10-37 annet ledd.

Som det fremgår av punkt 4.6.1.1 følger det av IAS 10 Hendelser etter balansedagen, at avsatt utbytte ikke kan gjeldsføres før det er vedtatt. I samsvar med dette er regnskapsloven § 6-2 annet ledd D III nr. 7 opphevet ved endringslov 3. juni 2005. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) s. 74 er det lagt til grunn at spørsmålet om regnskapsføring av utbytte skal overlates til standardsetter. For foretak som avlegger regnskap etter rskl. kan spørsmålet ikke anses avklart.

Hvis avsatt utbytte ikke skal regnskapsføres som gjeld, vil en utbytteavsetning ikke kunne resultere i noen underdekning etter sktl. § 10-5. Det motsatte vil gjelde hvis standardsetteren kommer til at utbytte fremdeles skal regnskapsføres som gjeld. I så fall vil det også bli en

systematisk forskjell i skattereglene på dette punkt for skattytere som anvender IFRS i selskapsregnskapet og de som anvender rskls ordinære system.

#### *4.6.2.4 Sktl. §§ 4-31 og 6-91 - fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utland*

Regnskapspliktige skattytere som har eiendom eller utøver virksomhet i utlandet hvor formuen er unntatt fra beskatning i Norge, har i følge skatteloven § 4-31 annet ledd bare krav på et begrenset gjeldsfradrag. Gjeldsfradraget begrenses ut fra forholdet mellom den regnskapsmessige verdien av fast eiendom og eiendeler i utlandet og verdien av fast eiendom og eiendeler i Norge. Anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet vil kunne få betydning for verdsettelsen av de ulike eiendeler, bl.a. ved at det tillates årlige verdivurderinger av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler til markedsverdi. Dette vil gjelde både for eiendeler som befinner seg i Norge og eiendeler som befinner seg i utlandet. Endringer i verdsettelsen kan medføre at det i konkrete tilfeller finner sted en forskyvning mht. forholdstallet i den ene eller annen retning..

Skatteloven § 6-91 gjelder fordeling av gjeldsrenter, og bygger på den samme fordelingsmetoden som etter § 4-31. De mulige skattemessige utslag av endrede regnskapsregler i form av forskyvning av forholdstall som legger til grunn for fordelingen, vil også kunne inntre på tilsvarende måte.

### **4.6.3 Departementets vurderinger og forslag**

#### *4.6.3.1 Skatteloven § 8-15 – inntektsbeskatning innen rederibeskatning*

Også på dette punkt viser departementet til nedenstående vurderinger og forslag til lovtiltak som er mottatt fra Sentralsskattekontoret for storbedrifter:

”Begrunnelsen for å velge regnskapsmessige verdier er omtalt i Ot.prp. nr. 11 (1996-1997), punkt 6.5.4.2, side 34:

"Etter departementets vurdering burde gjeldsgraden ideelt sett vært basert på *markedsverdien* av selskapets eiendeler. (...) Det vil imidlertid være meget vanskelig å for skattyter og ligningsmyndighetene å finne frem til markedsverdien av de ulike eiendelene i hvert inntektsår, og de regnskapsmessig balanseførte tall fremstår derfor som det eneste praktiske alternativ."

Som en innledning vil vi bemerke at IFRS generelt fremmer vurdering av regnskapsposter til markedsverdi. Bruk av IFRS ved beregninger etter sktl. § 8-15 er derfor i tråd med departementets tidligere vurderinger om hvordan reglene ideelt sett burde være.

For å nøytralisere virkningene av IFRS kan følgende modeller være aktuelle:

- 1) Regnskapet legges til grunn - selskapets regnskap legges til grunn, uavhengig om rskl.s alminnelige bestemmelser benyttes eller om IFRS benyttes. Modellen vil ikke være skattenøytral, men vil være enkel å praktisere. Provenymessige effekter er ikke anslått, men bruk av IFRS vil sannsynligvis øke skatteprovenyet noe.
- 2) Valgfrihet - som modell 1, men selskap som benytter IFRS kan få mulighet til å korrigere balanseposter til en slik verdi som ville vært regnskapsført etter rskl..

- 3) Full omarbeiding - selskaper som benytter IFRS må omarbeide balansen til rskl. alminnelige regler i forhold til sktl. § 8-15. Eventuelt at enkelte eiendeler/gjeld skal vurderes etter rskl. alminnelige regler (f.eks. skip og finansielle instrumenter)
- 4) Korreksjonsmodellen - selskaper som benytter IFRS må omarbeide spesielle poster som fraviker fra RL. En praktisk metode kan være det gjøres fradrag for fond for urealiserte gevinster, jf. departementets forslag i Ot. prp. 39 (2004-2005), punkt 6.1.5, side 156. Vi viser til utkast til ny bestemmelse i aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-3 a. Fondet trekkes fra totalkapitalen, og fra gjeld dersom elementer gjelder poster som inngår i gjeld/forpliktelse i regnskapet. Kontoret mener at denne modellen vil være enkel å praktisere og at den nøytraliserer de vesentligste forskjellene mellom IFRS og rskl..

Felles for alle modellene er at loven utformes slik at styrets forslag til utbytte skal inngå i "gjeld" i forhold til sktl. § 8-15 syvende ledd og at det samme regnes som utdeling etter § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1."

Departementet er enig i at alternativ 4) Korreksjonsmodellen må anses som den løsning som vil synes enklest å praktisere og som i tilstrekkelig utstrekning nøytraliserer de skattemessige effekter av forskjellene mellom IFRS og rskl. Under forutsetning av at Korreksjonsmodellen velges, har SFS videre utformet følgende forslag til lovendringer:

Nytt åttende ledd til § 8-15:

*"Selskap som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd skal korrigere for fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3-3 a eller allmennaksjeloven § 3-3 a, i følgende tilfeller:*

- a) ved beregning av maksimalt rentefradrag etter annet ledd fjerde punktum,
- b) ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum,
- c) ved beregning av inntektstillegg etter syvende ledd første punktum, men kun for den del av fondet som skyldes eiendeler som medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.

*Selskap etter første punktum skal i tillegg korrigere for foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum. Foreslått utbytte skal regnes som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter syvende ledd første punktum."*

Endring av 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2:

- 1. foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2,*
- 2. utdeling av utbytte i løpet av året som overstiger fjorårets foreslåtte utbytte "*

#### *4.6.3.2 Petroleumsskatteloven § 3 h*

Etter petroleumsskatteloven § 3 h skal alle poster i regnskapsmessig balanse pr. 31. desember medtas som henholdsvis egenkapital og gjeld. Da bestemmelsen ble innført, jf. Ot.prp. nr. 12 (1994-95), ble det vurdert om enkeltposter i balansen skulle tas ut ved beregningen av egenkapitalandelen. Etter en nærmere vurdering kom departementet til at alle poster i regnskapsmessig balanse i utgangspunktet skulle medregnes. Departementet la imidlertid til

grunn at petroleumsskatteloven § 8 ga hjemmel til nærmere regulering hvis blant annet utviklingen av regnskapspraksis medførte behov for det.

Departementet har vurdert om adgangen til å benytte IFRS tilsier at det bør foretas tilpasninger i forhold til petroleumsskatteloven § 3 h, jf. også § 3 d syvende ledd. Det vises også til forutsetningen omtalt i punkt 2.4 om at innføringen av nye regnskapsregler skulle være skattemessig nøytral.

Dersom en skulle sikre at endringene i regnskapsreglene ikke får skattemessig betydning, kunne en løsning ha vært å bestemme at selskapene ved anvendelsen av § 3 h skulle benytte balansestørrelser vurdert etter regnskapsloven uten tilpasninger til IFRS. En slik løsning anses ikke som et aktuelt alternativ. Den ville medføre at selskaper som tilpasser seg IFRS likevel måtte utarbeide et eget finansregnskap utelukkende for § 3 h-formål.

Med ett unntak, jf. nedenfor, foreslår departementet i stedet at det faktiske regnskapet fortsatt skal legges til grunn ved anvendelsen av § 3 h. Det vises til at virkningene av å benytte IFRS kan gå i forskjellige retninger, og det er vanskelig nå å angi den samlede effekten av nye regler. Det vil imidlertid være nødvendig å følge utviklingen av regnskapspraksis nøye, for å se om den regnskapsmessige behandlingen fører til at petroleumsskatteloven § 3 h ikke virker etter sitt formål. Departementets forslag her bygger uansett på en forutsetning om at oljeselskapene ved en eventuell oppskrivning av sokkeleiendeler i balansen må foreta avsetning til utsatt skatt med 78 prosent. Hvis den regnskapsmessige behandlingen hos selskapene viser seg å avvike fra denne forutsetningen, vil departementet gi forskriftsbestemmelse som nøytraliserer virkningen av oppskrivninger ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h.

Når det gjelder *avsatt utbytte*, foreslår departementet derimot at denne posten skal behandles som gjeld ved anvendelsen av § 3 h, uansett hvordan den er behandlet i selskapets regnskapsmessige balanse. Ved innføringen av § 3 h ble denne posten særskilt vurdert, jf. Ot.prp. nr. 12 (1994-95) pkt. 3.2. Konklusjonen ble at avsatt utbytte skulle medtas som gjeld etter minstekapitalregelen. Etter departementets syn bør dette fortsatt gjelde. Det foreslås derfor at det fastsettes særskilt at avsatt utbytte skal anses som gjeld ved anvendelsen av § 3 h.

Særskattepliktige selskaper som også driver landvirksomhet, kan yte konsernbidrag med virkning for inntekt som henføres til landdistriktet. Vurderingene ovenfor om avsatt utbytte gjelder tilsvarende for avsatt konsernbidrag. Departementet foreslår at også avsatt konsernbidrag skal anses som gjeld etter § 3 h.

I Ot.prp. nr. 12 (1994-95) forutsatte departementet at petroleumsskatteloven § 8 ga hjemmel til å regulere nærmere i forskrift hvilke poster som skulle medregnes etter § 3 h. Departementet legger dette til grunn og foreslår at en regel som nevnt om avsatt utbytte og konsernbidrag tas inn i petroleumsskatteforskriften i et kapittel IX Om beregning av egenkapitalandel etter petroleumsskatteloven § 3 h § 18. Endringene forutsettes gitt virkning fra inntektsåret 2005. Gjeldende kapittel IX og gjeldende § 18 blir nytt kapittel X og ny § 19, slik, jf. også punkt 6.

Forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum Kapittel IX skal lyde:

Kapittel IX Om beregning av egenkapitalandel etter petroleumsskatteloven § 3 h

## § 18

*Ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h, jf. § 3 d syvende ledd, skal avsatt utbytte og konsernbidrag medregnes som gjeld i balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør.*

Gjeldende kapittel IX blir nytt kapittel X.

Gjeldende § 18 blir ny § 19.

### *4.6.3.3 Skatteloven § 10-5 – korreksjonsinntekt – vurdering utsettes*

Etter departementets oppfatning er det i utgangspunktet ikke grunnlag for å foreta endringer i sktl. § 10-5 på grunn av de ulike muligheter som kan oppstå for utdeling av ubeskattet inntekt som dekkes av skattereglene, avhengig av om skattyter avlegger regnskap etter IFRS eller etter rskl.. Regler om korreksjonsinntekt forutsetter i seg selv at utdeling av ubeskattet kapital skal beskattes uansett om ulike eller endrede regnskapsregler kan medføre ulike muligheter til å foreta slike utdelinger.

Derimot bør det eventuelt vurderes særlige nøytraliseringsiltak slik at spørsmålet om beregning av korreksjonsinntekt stiller seg likt, uavhengig av om skattyter etter regnskapsreglene skal føre opp avsatt utbytte som gjeld eller ikke. På det nåværende tidspunkt er det ikke avklart hva som vil bli ansett som god norsk regnskikk på dette punkt.

Departementet har i Ot.prp.nr.1 (2004-2005) punkt 5.6.6 s. 56 varslet at det vil bli foretatt en nærmere gjennomgang av korreksjonsinntektsreglene i lys av aksjonærmodellen.

Departementet ser det som naturlig at også eventuelle endringer som følge av vedtatte endringer i regnskapsreglene vurderes i denne sammenheng og vil eventuelt komme tilbake til spørsmålet.

### *4.6.3.4 Skatteloven §§ 4-31 og 6-91- fordeling av gjeldsfradrag mellom Norge og utlandet*

De ulike vurderingsregler som IFRS vil innebære i forhold til rskl når det gjelder fast eiendom og andre typer eiendeler i virksomhet, vil kunne medføre forskyvning av forholdstallet for fordeling av gjelderentefradrag mellom Norge og utlandet etter ovennevnte regler i den ene eller annen retning. Departementet antar at disse ulikheter ikke vil utgjøre noen systematisk ulik behandling mellom skattytere som følger IFRS i forhold til de som følger rskl. De endringer i den enkelte skattyteres fordelingsforhold som overgang til IFRS kan medføre, vil kunne anses som tilfeldige og individuelle utslag av skattereglene på dette punkt.

Etter departementets oppfatning tilsier ikke nøytralitetsforutsetningen, jf. punkt 2.4, at det foretas særskilte skattemessige tilpasninger for å forhindre ovennevnte effekter.

## **5. Ikrafttredelse mv.**

### **5.1 Ikrafttredelse**

Ved endringslov av 10. desember 2004 nr. 81 med ny rskl. §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum, ble det vedtatt at både børsnoterte og andre regnskapspliktige skal ha anledning til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandarder som er vedtatt etter den nye bestemmelse i rskl. § 3-9 annet ledd, jf. forskrift 17. desember 2004.



I endringslovens del IX 1. ble det vedtatt at loven trer i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. I Ot.prp.nr. 89 (2003-3004) s. 26 ble det uttalt:

*”Departementet tar ut fra dette sikte på at den foreslåtte adgangen til å anvende vedtatte IFRS både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan tre i kraft fra 1. januar 2005, og legger opp til at dette fastsettes i medhold av lovforslaget del IX nr. 1 om at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.”*

Om eventuelle skattelovsendringer i forbindelse med ikrafttreden av ny regnskapslov § 3-9 tredje ledd, heter det i Ot.prp.nr. 89 (2003-3004) s. 26:

*”Departementet vil prioritere arbeidet med å avdekke endringsbehov, utvikle og foreslå skattemessige løsninger og løsninger for offentlig kontroll/rapportering med sikte på at nødvendige endringer i skatte- og ligningslovgivningen og eventuelt andre regler skal kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2005. Det legges opp til at lovforslag om disse spørsmål skal kunne vedtas i løpet av 2005.”*

Regnskapslovens ordinære regler er også endret ved endringslov sanksjonert 3. juni 2005, med bakgrunn i forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). Også disse endringer skal forutsetningsvis tre i kraft for regnskapsåret 2005, men slik at den formelle avgjørelse av ikrafttredelsestidspunktet er tillagt Kongen. Det legges til grunn at skattemessige tilpasninger med bakgrunn i disse endringer i rskl. tilsvarende må tre i kraft fra inntektsåret 2005.

På denne bakgrunn foreslår departementet at skattelovsendringene som er foreslått i dette høringsnotatet, trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2005.

De fleste av forslagene må anses som presiseringer av gjeldende rett. Dette gjelder bl.a. presisering i skatteloven § 14-4 annet og tredje ledd om at inntekter må være innvunnet og kostnader må være faktisk pådratt før det kan foretas tidfesting etter regnskapsprinsippet, lovfesting av gjeldende regel om tidfesting av gevinster og tap knyttet til kortsiktige fordringer og gjeld i fremmed valuta, opphevelse av særregel i skatteloven § 14-4 femte ledd vedrørende realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter som overflødig og lovfesting av at oppofrelseskriteriet i skatteloven § 6-1 gjelder uavhengig av regnskapsprinsippet. Ikrafttreden fra og med inntektsåret 2005 skulle være uproblematisk når det gjelder disse forslagene

## **5.2 Behov for overgangsregler ?**

I praksis har det forekommet at skattytere har fått skattemessig fradrag for avsetninger til fremtidige utgifter. I den utstrekning utgifter som ligger til grunn for slike avsetninger faktisk pådras i inntektsåret 2005, vil avsetningen kunne føres mot de faktisk pådratte kostnader. Dersom de aktuelle faktisk pådratte kostnader i 2005 er lavere enn de foretatte avsetninger, eller kostnadene faktisk ikke oppstår i dette inntektsåret, må avsetningene oppløses og inntektsføres i 2005. Dette er en konsekvens av at den tidligere fradragsførte avsetning ikke er oppofret. Når disse kostnadene senere pådras, vil det derimot gis fradrag på vanlig måte. Etter opphevelse av ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk og innføring av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd i 1992, er det ingen skattytere som har hatt en sikker og rimelig forventning om å få skattemessig fradrag for avsetning for fremtidige utgifter. Departementet vil derfor ikke foreslå overgangsordninger som medfører en lempeligere inntektsføring av slike tilbakeførte avsetninger.

Banker og finansieringsinstitusjoner vil etter det departementet foreslår, fra og med inntektsåret 2005 gå over fra realisasjonsprinsippet til markedsverdi prinsippet mht. den

skattemessige tidfesting av finansielle instrumenter. Departementet mener det ikke er behov for særskilte overgangsregler i denne forbindelse. Bankene og finansieringsinstitusjonene fører allerede i dag sine regnskaper etter markedsverdiprinsippet, slik at den nødvendige informasjon allerede blir registrert i forbindelse med regnskapsføringen.

For banker og finansieringsforetak m.v. er det videre foreslått at fradrag for tap og tapsavsetninger som knytter seg til institusjonenes leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing) ikke skal gi fradragsrett etter skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g. I den utstrekning det er gitt fradrag for realisert tap på avtaler om finansiell leasing etter denne bestemmelsen før inntektsåret 2005, vil den skattemessige behandling være endelig. I tilfeller hvor det kun er foretatt tapsavsetninger i tidligere inntektsår, må avsetningen imidlertid oppløses og tilbakeføres som inntekt i 2005. Ut fra hensynet til å avverge dobbelt fradrag for kostnader til leiefinansieringsavtaler, vil departementet ikke foreslå noen overgangsordning for denne lovendringen.

Forslag til endring av skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser, herunder reglene i skatteloven § 8-15 femte ledd bokstav a og § 8-15 nytt åttende ledd og petroleumsskatteloven § 3 h, tar utelukkende sikte på å nøytralisere forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS som kan ha skattemessige konsekvenser. Forslagene bygger på at man skal videreføre de skattemessige effekter gjeldende regnskapsregler leder til. Det er derfor ikke behov for noen overgangsregler i tilknytning til disse endringene.

### **5.3 Skattemessig rapportering**

Etter ligningsloven § 4-4 nr. 1 skal skattytere som driver virksomhet, levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Det følger av ligningsloven § 4-4 nr. 7 at departementet fastsetter skjema for næringsoppgave. Myndigheten til å fastsette slikt skjema er delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet arbeider med å revidere RF-1167 Næringsoppgave 2 for inntektsåret 2005. Foreløpige vurderinger innebærer at en fortsetter med en felles næringsoppgave 2 som følger hovedreglene i regnskapsloven for oppsett av resultat (etter art) og balanse. IFRS gir anledning til en funksjonsinndelt resultatoppstilling. For skattytere som følger IFRS, innebærer dette at de for skattemessige rapporteringsformål fortsatt også må utarbeide en artsinndelt resultatoppstilling i næringsoppgaven. Dette kan skje innenfor gjeldende bestemmelser om skattyters opplysningsplikt og fastsettelse av næringsoppgave. Det er derfor ikke behov for endringer i reglene om skattemessig rapportering i ligningsloven.

## **6 Forslag til lov- og forskriftsendringer**

### **Forslag til endring i lov 20. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven):**

I

Skatteloven § 6-1 første ledd skal lyde:

(1) Det gis fradrag for kostnader som *faktisk* er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32. *Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.*

Skatteloven § 6-10 fjerde ledd oppheves.

Skatteloven § 14- 4 Tidfesting for regnskapspliktige skal lyde:

(1) Denne paragraf gjelder for virksomhet som det er fastsatt regnskapsplikt for i lov eller med hjemmel i lov. Bestemmelsene i annet *til og med femte* ledd gjelder likevel ikke for skattyter som er begrenset regnskapspliktig, jf. regnskapsloven § 1-2 annet ledd.

(2) Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfestingen av *allerede innvunnet inntekt, jf. § 5-1, jf. § 5-3, og fradrag for tap og pådratte kostnader, jf. § 6-1 første ledd første punktum*, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, og at ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Bestemmelsen i § 14-2 og *bestemmelsene om fradragsrett i § 6-40 første og annet ledd* anses ikke som slike særskilte bestemmelser.

(3) *For kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, sml. § 14-5 femte ledd, legges regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets slutt, til grunn ved tidfestingen etter annet ledd.*

(4) *For finansielle instrumenter og varederivater som oppfyller kriteriene i regnskapsloven § 5-8 første ledd, skal banker, finansieringsforetak og foreninger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, legges regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi til grunn ved tidfestingen etter annet ledd.*

(5) *For faste eiendommer skal livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser legges regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi til grunn ved tidfesting etter annet ledd.*

(6) *Pådratte kostnader til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 14-2 ledd.*

(7) Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres etter § 14-2 annet ledd.

(8) Uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav g skal lyde:

g) Institusjoner som nevnt under f kan føre til fradrag konstatert tap og tapsavsetning som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. *Forrige punktum gjelder likevel ikke tap og tapsavsetninger som knytter seg til institusjonenes leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing).*

§ 8-15 femte ledd bokstav a skal lyde:

- a. Ved utdeling av ubeskattet inntekt skal aksjeselskapet<sup>1</sup> eller allmennaksjeselskapet<sup>2</sup> inntektsføre et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, svarer til utdelingen. Som utdeling regnes

1. foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2,
2. utdeling av utbytte i løpet av året som overstiger fjorårets foreslåtte utbytte,
3. utdeling ved innløsning av enkeltaksje som ikke er tilbakebetaling av tidligere innbetalt aksjekapital, herunder overkurs.

§ 8-15 nytt åttende ledd skal lyde:

*Selskap som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd skal korrigere for fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3-3 a eller allmennaksjeloven § 3-3 a, i følgende tilfeller:*

- a) ved beregning av maksimalt rentefradrag etter annet ledd fjerde punktum,
- b) ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum,
- c) ved beregning av inntektstillegg etter syvende ledd første punktum, men kun for den del av fondet som skyldes eiendeler som medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.

*Selskap etter første punktum skal i tillegg korrigere for foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum. Foreslått utbytte skal regnes som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter syvende ledd første punktum.*

## II

Ikrafttredelse

Endringene under I trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

## **Forslag til endring av forskrift 30. april 1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum**

### I

Kapittel IX skal lyde:

Kapittel IX Om beregning av egenkapitalandel etter petroleumsskatteloven § 3 h

#### § 18

*Ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 h, jf. § 3 d syvende ledd, skal avsatt utbytte og konsernbidrag medregnes som gjeld i balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør.*

Gjeldende kapittel IX blir nytt kapittel X.

Gjeldende § 18 blir ny § 19.

## II

Endringene under I trer i kraft med virkning for inntektsåret 2005.