



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Vår dato 15.08.2005
Deres dato 03.06.2005
Vår referanse gd
Deres referanse 05/1450 SL AGE/rla

Høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven

Vi viser til Deres brev av 3. juni d.å.

I hovedtrekk er vårt syn

- NHO mener høringsnotatet inneholder forslag til regelverksendringer som går langt utover målsetningen om å nøytralisere skattemessige virkninger ved at selskapsregnskap avlegges i henhold til IFRS. Ytterligere konsekvensutredninger må foretas før det er mulig å ta stilling til forslagene.
- Forslaget til innstramming i skatteloven § 6-1, som må anses foranlediget av Shell-dommen, innebærer en betydelig skatteskjerpelse for de som berøres av endringen. NHO går imot endringen, som dessuten er uten sammenheng med IFRS.
- NHO er videre kritisk til den fremdriftsplan departementet har lagt opp til, med en kort høringsperiode sommerstid. Gitt at nøytralitetsforutsetningen oppfylles, kan forslag til regler fremmes på et senere tidspunkt enn i Ot. prp. nr. 1 (2005-06).

1. Formålet med høringsnotatet

Fra 2005 kan bedriftene velge å avlegge selskapsregnskapet basert på internasjonale regnskapsstandarder (IFRS), jf regnskapsloven § 3-9. Lovforslag om dette ble fremsatt i Ot prp nr 89 (2003-2004), og i punkt 3.4.6 ble følgende premiss inntatt:

”Departementet legger [...] til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessig nøytrale. Endrede regnskapsregler skal verken medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. [...] Nøytralitetsforutsetningen krever at de skattemessige konsekvensene av endringene i regnskapsreglene må identifiseres og vurderes som nevnt. [...] Departementet vil foreta en slik nærmere vurdering. Departementet legger deretter opp til å fremme forslag om nødvendige endringer i skattelovgivningen.”

Formålet med notatet er således å

- i) identifisere forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven (slik den lød før IFRS-tilpassede endringer i 2005) som får skattemessige effekter, og
- ii) vurdere endringer i skatteloven som retter seg direkte mot eventuelle identifiserte endringer, slik at skatteregnskapet blir upåvirket at overgangen til IFRS.

2. Generelt

NHO konstaterer at drøftelsene og forslagene i høringsnotatet er anlagt bredere og er av mer prinsipiell karakter enn ovennevnte formål tilsier. Departementet har dessuten benyttet anledningen til å foreslå en generell innstramming i skatteloven § 6-1 første punktum for å motvirke at visse kostnader periodiseres som anvist av Høyesterett i dommene om Shell og Meraker. Dette forslaget er en ren skatteskjerpelse, og det har heller ingen sammenheng med overgangen til IFRS.

NHO beklager at departementet ikke har gitt utsatt høringsfrist, som vi bad om. Den knappe høringsperioden, som endatil har vært lagt til sommerferien, har medført at vi ikke har hatt tid til å etterkomme departementets anmodning om å identifisere eventuelle forskjeller mellom IFRS og norske regnskapsregler som kan ha skattemessige konsekvenser, utover dem som er påvist i notatet. Av tidsmessige grunner har vi derfor måttet begrense oss til å vurdere de forskjellene departementet selv har identifisert. Vi tar forbehold om at vi også senere kan avdekke forskjeller som det vil være behov for å adressere til lovgivende myndighet.

Etter det vi forstår vil lovforslag knyttet til de spørsmål som er drøftet i høringsnotatet, bli fremmet allerede i forbindelse med statsbudsjettet 2006. Når saksforberedelsen skjer så raskt som her, blir det særlig viktig at det kun fremmes lovforslag som er direkte rettet mot, og som skal nøytralisere, identifiserte skattekonsekvenser av IFRS-bruk.

Fra bedriftenes ståsted er det bedre at departementet bruker noe mer tid på å identifisere eventuelle ytterligere forskjeller, enn at det nå vedtas endringer av generell og til dels innstrammende karakter for å ta høyde for alle mulige eventualiteter. Ytterligere vurderinger vil også kunne forhindre at det vedtas endringer som gir utilsiktede virkninger. En saksbehandling hvor lovproposisjon, som også skal gjelde 2005, fremmes i eksempelvis januar-februar 2006 kan aksepteres dersom forslagene ikke innebærer skatteendringer, men kun er av nøytraliserende karakter rettet direkte mot identifiserte konsekvenser som følge av IFRS. Alternativt kan forslag fremmes i Ot prp nr 1 (2005-2006) den 14. oktober 2005, men da begrenset til å nøytralisere de skattekonsekvenser som er en direkte følge av nye IFRS-regler som identifisert i departementets notat, mens eventuelle ytterligere forslag fremmes senere basert på de IFRS-erfaringer man har etter avleggelsen av 2005-regnskapet.

Vi mener eventuelle endringer i skattereglene som ikke har sammenheng med IFRS, bør behandles isolert fra IFRS. Det vil gi en klarere og ryddigere behandling.

3. NHOs kommentarer til de av departementet identifiserte forskjeller mellom IFRS og rskl.

NHO har ikke vurdert forhold som kun gjelder finansnæringene og har derfor ingen kommentarer knyttet til disse.

Vi mener å konstatere at når det gjelder *transaksjonsbasert opptjening* har departementet ikke identifisert forskjeller som får skattemessige konsekvenser, jf s. 49-51. Departementet viser riktignok til at IAS 18, til forskjell fra NRS (D), stiller visse krav for at en inntekt skal kunne inntektsføres. Departementet mener imidlertid at det ikke kan anses avklart om disse kravene i praksis vil gi forskjellig inntektsføring. Eneste forskjell som identifiseres er inntektsføringen av utbytte fra datterselskap, men den synes uten skattemessige konsekvenser.

Heller ikke når det gjelder *ulike regnskapsregler om fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader*, synes departementet å ha identifisert forskjeller som får skattemessige konsekvenser, se s. 62. Som eksempler på ulike regnskapsregler nevner departementet kun at IFRS ikke tillater direkte kostnadsføring av vedlikeholdsavsetninger og fjerningskostnader, se side 62. Vedlikeholdsavsetninger er imidlertid uansett ikke skattemessig fradragsberettiget etter en høyesterettsdom fra 1952, og fjerningskostnader er for oljesektoren regulert særskilt.

For mange kostnader, så som eksempelvis for nedstengningskostnader, gjelder at de skal balanseføres etter IFRS mens de etter regnskapsloven utgiftsføres etter sammenstillings-prinsippet. Normalt vil imidlertid periodiseringen av kostnadene likevel bli den samme.

Så langt vi kan se, er det følgende tre forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven som even-tuelt kan få direkte skattemessige konsekvenser som følge av skatteloven § 14-4 annet ledd:

- i) Overgang til markedsverdi-prinsippet for finansielle instrumenter/omløpsmidler
- ii) Forbudet mot balanseføring av kostnader til egenutvikling av visse immaterielle eiendeler
- iii) Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirking/kjøp av omløps/anleggsmidler

Ad.i) Overgang til markedsverdi prinsippet for finansielle instrumenter/omløpsmidler

- urealisert verdiøkning

Overgang til bruk av verdibasert opptjening på finansielle instrumenter generelt, reiser spørsmål om den skattemessige inntektsføringen av verdiøkningen på andre finansielle instrumenter enn de som omfattes av verdipapirhandelloven § 1-2, se notatets side 52.

NHO legger til grunn at for slike finansielle instrumenter har den regnskapsmessige behandlingen blitt lagt til grunn ved ligningen, jf departementets redegjørelse høsten 1999 i Ot prp 1 (1999-2000) side 76 første spalte øverst, hvorfra hitsettes: ”I juridisk teori synes det å være antatt at andre finansielle omløpsmidler enn verdipapirer og finansielle opsjoner i utgangspunktet omfattes av skatteloven § 50 annet ledd, men at fradrag for urealisert tap kan være avskåret etter § 50 femte ledd.” Den regnskapsmessige behandlingen frem til 2005, har vært at andre finansielle instrumenter enn de som omfattes av verdipapirhandelloven § 1-2, er verdsatt til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf regnskapsloven § 5-2. Urealisert verdiøkning er derfor ikke blitt inntektsført.

Overgang til markedsverdi prinsippet vil derfor få skattemessige konsekvenser. Etter NHOs mening er det mest nærliggende nøytraliserings tiltak å endre skatteloven § 14-4 femte ledd, som angir realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2. Endringen kan gjøres ved å fjerne henvisningen til verdipapirhandelloven § 1-2 for så vidt gjelder inntektsføring.

- urealisert verdinedgang

Departementet viser videre til at overgang til markedsverdi prinsippet vil kunne få skattekonskvenser ved verdinedgang på ”andre finansielle omløpsmidler enn fordringer”, se side 63 første hele avsnitt. Høringsnotatet indikerer imidlertid at overgangen til markedsverdi prinsippet ikke får skattekonskvenser for (alle) ”andre finansielle omløpsmidler enn fordringer”, men kun for finansielle instrumenter som ikke omfattes av verdipapirhandelloven § 1-2. I følge notatet er således den skattemessige fradragsføring av verdinedgang på øvrige finansielle omløpsmidler positivt regulert i skatteloven eller ligningspraksis, jf kortsiktige valutaposter, se høringsnotatets punkt 4.1.2.2 annet avsnitt jf første avsnitt (side 52).

Siden regnskapsloven frem til 2005 har gitt anvisning på bruk av enten historisk kost eller laveste verdis prinsipp for finansielle instrumenter som ikke omfattes av verdipapirhandelloven § 1-2, stiller vi oss spørrende til om overgangen til markedsverdi prinsippet vil få skattemessige konsekvenser. Er laveste verdis prinsipp også lagt til grunn ved ligningen, skulle nøytralitetsforutsetningen tilsi at det fortsatt gis fradrag for urealisert verdinedgang.

Ad. ii) *Forbudet mot balanseføring av kostnader til egenutvikling av visse immaterielle eiendeler (som ikke anses som forskning eller utvikling)*

- *identifiserte forskjeller mellom IFRS og NRS (F)*

I redegjørelsen for "Konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjoner som medfører ulik regnskapsmessig tidfesting av faktisk påløpte kostnader", nevner departementet kun "forbudet mot balanseføring av mange egenutviklede immaterielle eiendeler", se side 62. (Departementet tilføyer dog at det ikke kan utelukkes at det finnes andre typer utgifter hvor denne konflikten oppstår og hvor ulike løsninger i forhold til rskl. kan påvises.) Forbudet konkretiseres på side 67, hvor det sies at IAS 38 forbyr balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler så som "egen-utviklede varemerker, navnerettigheter, utgiverrettigheter og kundelister og lignende". På side 69, jf side 19, fremgår at ifølge NRS (F) Immaterielle eiendeler vil "lignende kostnader derimot i visse tilfeller kunne balanseføres som del av anskaffelseskost for driftsmiddel etter sammenstillingsprinsippet".

- *gjeldende skattemessige behandling av kostnader til egenutvikling av nevnte eiendeler*

Når det gjelder dagens skattemessige behandling av kostnader ved egenutvikling av immaterielle eiendeler som ikke er FoU-basert, begrenser notatet seg, så vidt vi kan se, til å sitere følgende fra Ole Gjems-Onstad Bedriftsskatterett 6. utg. s. 164:

"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."

Vi påpeker at Gjems-Onstad her drøfter hvorvidt skattyter har plikt til å utgiftsføre kostnader som ikke er relatert til FoU, etter FoU-særregelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd annet punktum, i de tilfelle kostnadene er balanseført i regnskapet. Han berører ikke den skattemessige behandlingen i de tilfelle kostnadene er utgiftsført i regnskapet.

Vi viser til at departementet uttalte følgende i lovforarbeidene til skattereformen av 1992, jf Ot prp nr 35 (1990-1991) side 117: "For kostnader knyttet til egenutviklede immaterielle verdier foreslås ingen endringer. I praksis har en her ikke noe alternativ til å la bedriften utgiftsføre driftsutgifter som ikke fremstår som fysiske investeringer. Dette gjelder selv om driftsutgiftene kan ha langsiktig mål."

- praksis i bedriftene

Etter hva vi erfarer er praksis i bedriftene at de har utgiftsført kostnader til egen-utviklede varemerker, navnerettigheter, utgiverrettigheter og kundelister i regnskapet, og at det også er lagt til grunn i selvangivelsen.

- departementets konklusjon

Departementet legger 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.”, se side 69 første avsnitt. Videre legger departementet til grunn at ”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 regnskapsavleggelses 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.”, se side 69 nest siste avsnitt. Konklusjonen er at ”Departementet finner ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreslå spesielle nøytraliseringsiltak 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.”, se side 76 tredje avsnitt.

Vi påpeker at nøytralitetsforutsetningen medfører at dagens skattemessige behandling av kostnadene til egenutvikling av nevnte immaterielle eiendeler skal videreføres. Det tilsier at det bare er i de få unntakstilfellene hvor NRS (F) medfører balanseføring, at det kan være aktuelt å statuere skattemessig aktiveringsplikt for kostnader som er utgiftsført etter påbudet i IAS 37.

Vi er usikre på om departementet forutsetningsvis legger til grunn at kostnader til egen-utviklede varemerker, navnerettigheter, utgiverrettigheter og kundelister normalt ikke vil kunne anses pådratt etter skatteloven § 6-1, fordi de må anses investert. Dersom departementet skulle mene at en slik forståelse skal legges til grunn i fremtiden, innebærer det en skatteskjerpelse som vil være i strid med nøytralitetsforutsetningen, og som vi fraråder.

Vi er ikke enig i at § 6-1 kan begrunne aktiveringsplikt. Slik vi forstår IFRS` s regelverk vil det ikke medføre endringer i den regnskapsmessige behandlingen av betydning.

iii) Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirkning/kjøp av omløps/anleggsmidler

Endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirkning/ kjøp av omløps-/anleggsmidler, vil kunne få skattemessige konsekvenser i den grad finansieringskostnadene ikke omfattes at det skattemessige begrep ”renter

og finansieringsutgifter” i skatteloven § 14-4 syvende ledd, se side 71. Som eneste eksempel på en slik kostnad nevner departementet ”kostnader knyttet til uidentifiserbar lånegjeld”.

Departementet konkluderer med at endringen ikke vil ha vesentlig skattemessige effekter, slik at nøytraliseringstiltak ikke er påkrevet, se side 76 nest siste avsnitt. Vi har ikke hatt forutsetninger for å vurdere spørsmålet nærmere på grunn av manglende konkretisering i notatet.

4. NHOs kommentarer til departementets beskrivelse av gjeldende rett og for så vidt gjelder tidfesting av fradrag, jf skatteloven § 6-1 og § 14-4

Departementet ber om kommentarer til sin beskrivelse av gjeldende rett.

- *skattemessig pådragelse av kostnad som vilkår for tidfesting av fradrag*
I punkt 3.2.2 drøfter departementet hvorvidt skattemessig pådragelse etter skatteloven § 6-1 første ledd er et vilkår for tidfesting av fradrag etter skatteloven § 14-4 annet ledd. Blant annet det faktum at man i 1992 fant det nødvendig å innta en egen bestemmelse om avskjæring av fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, gjør at det etter departementets syn kan reises tvil om det foreligger noe slikt vilkår. Det vises også til at spørsmålet har vært omdiskutert i teorien. Departementet trekker likevel denne konklusjon, jf s. 37:

”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.” (vår kursivering)

NHO viser til at departementet høsten 1999 forutsatte at pådragelse etter skatteloven § 6-1 ikke var noe vilkår for fradrag etter skatteloven § 14-4 annet ledd. I Ot prp nr 1 (1999-2000) anførte departementet følgende som begrunnelse for lovfesting av realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter i skatteloven § 14-4 femte ledd: ”Ved at markedsverdi prinsippet 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.” Departementet forutsatte således at med mindre det ble fastsatt særlige skatteregler, ville § 14-4 annet ledd medføre at kostnadsføring i regnskapet av verdinedgang skulle legges til grunn i selvangivelsen, selv om tapet ikke var realisert.

-- *særlig om avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd*

I punkt 3.2.1.3 drøfter departementet det nærmere innhold i skatteloven § 14-4 tredje ledd, som sier at det ved inntektsansettelsen ikke skal tas hensyn til avsetninger etter god regnskapsskikk. Bestemmelsen ble inntatt i skatteloven som ledd i skattereformen av 1992.

Departementet fremholder at pådratt kostnad som vilkår for tidfesting av fradrag ikke ble problematisert den gang.

Departementet konkluderer med at det sentrale innholdet i avskjæringsregelen er ”at utgifter *faktisk må være pådratt* før disse kan periodiseres etter regnskapsprinsippet”, se side 35 siste hele avsnitt. Departementet viser til at det i ligningspraksis har vært lagt til grunn at avsetninger som følger av rettspraksis ikke omfattes av avskjæringsregelen, men sier seg uenig i en slik praktisering av bestemmelsen.

NHO viser til at departementet våren 1999 sendte ut et høringsnotat om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven. Den gang var avskjæringsregelen inntatt i skatteloven § 50 femte ledd. Departementet foreslo å endre regelen til: ”Usikre eller skjønnsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang, kommer ikke til fradrag i inntekten.” I sin redegjørelse for forslaget skrev departementet, se side 23 siste avsnitt: ”Utgifter og *avsetninger* som ikke omfattes av skatteloven § 50 femte ledd *vil periodiseres i henhold til regnskapsprinsippet*, jf skatteloven § 50 annet ledd.” Pr 1999 var følgelig departementets syn at det fortsatt skulle gis fradrag for utgifter som ble pådratt etter inntektsåret; men riktignok bare dersom de ikke var av usikker og skjønnsmessig karakter.

Vi fremholder at den ekspertsammensatte overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har fastslått et snevert anvendelsesområde for avskjæringsregelen, se Ole Gjems-Onstad Norsk bedriftsskatterett (2001-utg.) side 130 øverst. Eksempelvis viser vi til at overligningsnemnda i 2001 innrømmet skattemessig fradrag for en avsetning til fremtidig innløsning av en erstatningsforpliktelse i tilknytning til hjemfall av kraftverk, se Utv 2002 s. 269.

Endelig viser vi til Shell-dommen hvor flertallet fastslår følgende, se avsnitt (74): ”Etter min oppfatning må uttrykket ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk ”i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet.”

5. NHOs kommentarer til departementets forslag til endringer i skatteloven § 6-1 og § 14-4 for så vidt gjelder tidfesting av fradrag

- ad. forslaget til endring av skatteloven § 6-1 første ledd

Departementet foreslår at § 6-1 første ledd endres til å lyde: ”Det gis fradrag for kostnader som *faktisk* er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.”

Departementet begrunner inntakelsen av ”faktisk” slik, se side 65, annet avsnitt: ”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/oppofret. 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.” (vår kursivsetting)

NHO konstaterer at departementet med dette foreslår en tilstramming i forhold til gjeldende rett, jf Høyesteretts avgjørelse om Shell og ligningspraksis basert på Meraker-dommen.

Vi påpeker at forslaget ikke har noen sammenheng med innføring av IFRS, som i mindre grad enn norske regnskapsstandarder tillater direkte fradrag for de kostnader departementet ønsker å regulere med forslaget. Når det spesielt gjelder nedstengningsutgifter, angir IFRS og regnskapsloven riktignok forskjellige metoder for periodisering, men metodene gir likevel samme resultat ved at kostnadene tillates periodisert over hele produksjonsperioden.

NHO går imot innstrammingen. Den vil i praksis ofte ramme kostnader knyttet til opphør av virksomhet. Vi viser til at Høyesterett i Meraker-dommen la betydelig vekt på at dersom skattyter ikke ble innrømmet fradrag, ville selskapet risikere at fradraget aldri ble effektivt. Det ble også tillagt avgjørende vekt av overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, i den saken som er referert i Utv. 2002 side 270. Etter omstendighetene vil kostnadene kunne være langt høyere enn det som vil kunne avregnes i de to foregående års eventuelle overskudd etter skatteloven § 14-7.

- *ad. forslaget til endringer i skatteloven § 14-4*

Departementet foreslår videre at det i skatteloven § 14-4 annet ledd inntas at en kostnad faktisk må være pådratt før regnskapsrettens periodiseringsregler kommer til anvendelse. Departementet foreslår slik ordlyd:

”Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfestingen av [...] 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 ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Bestemmelsen i § 14-4 og bestemmelsene om fradragsrett i § 6-40 første og annet ledd anses ikke som slike særskilte bestemmelser.”

Departementet mener at endringen tilsier at flg bestemmelser kan oppheves som overflødige:

- § 14-4 tredje ledd, som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk
- § 14-4 femte ledd, som sier at gevinst og tap på finansielle instrumenter, jf § 1-2 i lov om verdipapirhandel, skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet
- § 6-10 fjerde ledd som sier at det ved avskrivninger etter saldometoden, ikke skal tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder fast eiendom

NHO kan ikke se at departementets identifisering av skatter relevante forskjeller mellom IFRS og rskl., avsnitt 3 ovenfor, tilsier nevnte endringer.

Vi viser til våre kommentarer inntatt på foregående side for så vidt gjelder endringen i § 6-1 første ledd. For øvrig mener vi konsekvensene av eventuelle endringer bør utredes ytterligere, før vi kan ha noen endelig formening.

5. Overgangsregler

Departementet mener det ikke er behov for overgangsregler. Det viser til at ”Etter opphevelsen av ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk og innføring av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd i 1992, er det ingen skattyter som har hatt en sikker og rimelig forventning om å få skattemessig fradrag for avsetning for fremtidige utgifter.”, se side 105.

NHO legger til grunn at det uansett ikke er aktuelt å foreta tilbakeføring av kostnader som er fradragsført fordi de er ansett pådratt, jf eksempelvis fradraget for nedstengningskostnader i Shell-dommen og fradrag gitt under henvisning til Merakerdommen.

Videre viser vi til at det i henhold til ligningspraksis er gitt fradrag for avsetninger som følger av rettspraksis, se høringsnotatets side 36 første avsnitt, jf Ole Gjems-Onstad Norsk Bedriftsskatterett (2001-utg.) side 135. Vi er usikre på om det i denne praksis også er eksempler på at det er gitt fradrag for kostnader som ikke er ansett pådratt. I den grad det er tilfelle legger vi til grunn at det heller ikke her vil være aktuelt med tilbakeføring. Eksempelvis fremgår det ikke eksplisitt av referatet i Utv 2002 side 269 om kostnaden i det der nevnte tilfellet ble ansett pådratt.

Vennlig hilsen
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON

Grete Dybsjord (sign.)
Advokat