

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo Dep

Oslo, 15.08.2005

Deres ref: 05/1450 SL AGE/rla

Vår ref ATT

Skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven

Vi viser til brev av 3. juni 2005. Vi vil innledningsvis gi uttrykk for at det er tilnærmet uakseptabelt å sende viktige forslag på høring i juni/juli med høringsfrist medio august. Det ville vært mer redelig å unnlate høring enn at høringsinstansene i en feriemåned skal forventes å gi fornuftige kommentarer. Grunnlaget for de endringer som fremmes i dette forslaget baserer seg på NOU 2003:23 som ble fremlagt i august 2003 og hvor Finansdepartementet deltok i arbeidet med vurderinger av skattemessige konsekvenser. Å sende forslagene på høring to år etter med høringsfrist i august gjør at en sentral del av bedriftsbeskatningen baseres på forslag hvor fagmiljøene har hatt begrenset mulighet til å komme med innspill.

Dette har medført at vi kun har konsentrert seg om de områder som er tatt opp i notatet. Andre forhold har det ikke vært tid til å avdekke.

Generelt

Forslaget reiser to forhold – tilpasning til bruk av IFRS og endring som følge av Shell-dommen. Den første delen er presserende. Endring som følge av Shell-dommen er ikke presserende og bør ikke kobles mot den første delen. Høringsnotatet fokuserer etter vårt syn i alt for stor grad på at man vil endre reglene slik at Høyesteretts avgjørelse i Shell-dommen ikke lenger kan opprettholdes.

En grunnleggende forutsetning for forslagene i høringsnotatet er ønsket om å oppnå et robust system mht skattemessig tidfesting av fradrag (og prinsipielt sett av inntekt). I høringsnotatet foreslås det betydelige endringer i det grunnleggende skatterettslige prinsipp om at skattemessig tidfesting skal ta utgangspunkt i den regnskapsmessige tidfestingen.

Beskrivelsen av regnskapsmessige løsninger synes ikke kvalitetssikret godt nok, jf eksempler på beskrivelser hvor det er uenighet om beskrivelsene av IFRS er korrekte. Vi anser det også nødvendig å få utredet spørsmålene knyttet til Shell-dommen mer inngående enn det departementet har hatt anledning til i dette høringsnotatet.

Departementets lovforslag innebærer en endring av den praksis vi tidligere har anvendt. For regnskapspliktige legges regnskapet til grunn også skattemessig med mindre skatterettslige unntak foreligger. Vi ser at departementet mener lovforslagene kun er presiseringer av gjeldende rett, men det er vår oppfatning at det nye lovforslaget fordrer at selskapene og øvrige aktører, bl.a. revisorer, må ta en separat vurdering av det skatterettslige innvinningsbegrepet og hva som konkret er definert som skatterettslige faktiske kostnader.

Vi vil derfor frarå departementet å fremme de forslag som knyttes til Shell-dommen nå og ber om at det nedsettes et utvalg som kan gjøre en grundig utredning og vurdere dette.

Grunnlaget for tilpasninger til IFRS

Som departementet er kjent med avgis bindende fortolkning av IAS/IFRS kun av IFRIC. Rollen til så vel nasjonale standardsettere som nasjonale myndigheter er drøftet flere steder som i CESR Standard nr 1 om enforcement og i IASBs Draft Memorandum of Understanding on the role of Accounting Standard-Setters. I høringsnotat gis det flere steder fortolkninger av IFRS. Enkelte av disse fortolkningene er i beste fall omstridte og kanskje også feilaktige. Det gjelder blant annet uttalelsen om hvordan friinntekt regnskapsføres (punkt 4.6.2.2 i høringsnotatet) og bruk av egenkapitalmetoden (punkt 4.3.1.5). Vi har ikke hatt kapasitet i høringsperioden til å vurdere om det også er andre omstridte fortolkninger av IFRS, men vi har mottatt synspunkter på at også andre beskrivelser er diskutabile. Det vil være særdeles uheldig om departementet gir uttrykk for slike fortolkninger i et lovforslag og vi ber om at det unngås.

Endrede regnskapsregler mht skattemessig tidfesting av inntekter

Departementet påpeker at gjeldende regnskapsregler bygger på grunnleggende regnskapsprinsipper, mens IFRS bygger på spesifikke balansedefinisjoner, og at disse ulike grunnlagene vil kunne gi forskjellige regnskapsmessige tidfestingsregler som igjen kan gi skattemessig ulik tidfesting. Ved den nærmere konkretisering av på hvilke områder det er ulik regnskapsmessig tidfesting, gir man imidlertid etter hva vi kan se kun ett eksempel som gir skattemessig effekt.

På området for verdibasert opptjening legger IFRS til grunn en utstrakt og til dels pliktig anvendelse av markedsverdiprinsippet, samt en utvidet adgang til løpende verdjustering av anleggsmidler som ikke vil være tillatt etter regnskapsloven. Regnskapsreglene åpner på sin side for at visse finansielle instrumenter som er omløpsmidler skal vurderes etter markedsverdiprinsippet, mens man for øvrig bygger på historisk kost.

Departementet foreslår ikke noen spesifikk endring av skattelovgivningen knyttet til ovennevnte forskjell, med unntak for kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta der det foreslås at regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets utgang legges til grunn for tidfestingen. For øvrig anses de gjeldende skattereglene dekkende.

Imidlertid foreslår departementet en generell endring i skattelovgivningen som etter deres syn i stor utstrekning er en lovfesting av gjeldende rett. Ved å lovfeste at skattemessig tidfesting av inntekt basert på årsregnskapet bare vil gjelde inntekter som er innvunnet i skattemessig forstand, mener man de skattemessige konsekvensene av de endrede og ulike regnskapsreglene vil bli minimale.

DnR anser den foreslåtte endringen å være av generell art. Vi ser gode grunner for å foreta lovendringen da den vil kunne gi et skatterettslig vilkår om skattemessig innvinning som vil være uavhengig av evt. endringer i regnskapsreglene. Det vil gjøre skattereglene mindre ”sårbare” i forhold til senere endringer innenfor regnskapsrettens område. På den annen side er det for oss uklart hvilke konsekvenser en slik lovendring vil ha. Forskjellen til departementets alternative forslag, nemlig innføring av realisasjonsprinsippet som generelt skatterettslig prinsipp for tidfesting, synes ikke å være stor. Departementet uttaler selv i høringsnotatet side 54 at en innføring av realisasjonsprinsippet vil kunne ha konsekvenser som er vanskelige å forutse. Vi kan ikke se at det stiller seg annerledes for den foreslåtte lovendringen. Vi viser i den forbindelse til høringsnotatet side 54 der det fremgår at en lovfesting av innvinningsforutsetningen medfører behov for presiseringer av innholdet i innvinningskriteriet slik det fremgår av sktl § 5-1. Etter vårt syn er det nødvendig så vel for skattyter som for skattemyndigheter å foreta en slik presisering i forkant av lovendringen.

Høringsnotatet er konkret i sin gjennomgang av hvilke områder det hersker ulikhet mellom regnskapslovgivningen og IFRS, og hvilke skattemessige konsekvenser disse konkrete forskjellene kan gi. Der det trengs lovregulering legges det opp til nøytrale endringer som innebærer at gjeldende skatterett ikke endres. En generell lovendring som foreslått er imidlertid etter vårt syn en åpenbar endring av gjeldende rett.

Forslaget om å innføre skattemessig innvinning som vilkår for tidfesting etter sktl § 14-4(2) er en sentral og viktig endring av skattereglene. Fordi konsekvensene av det etter vårt syn ikke er nok utredet, er vi av den oppfatning at dette forslaget bør utredes nærmere før det vedtas.

Endrede regnskapsregler mht skattemessig tidfesting av fradrag

Departementet påpeker at når det gjelder skattemessig tidfesting av fradrag, gir forskjellene mellom anvendelse av regnskapsloven og IFRS effekt på tre områder:

- konflikter mellom sammenstillingsprinsippet og balansedefinisjoner gir ulik regnskapsmessig tidfesting av faktisk påløpte kostnader ved at balanseføring etter IFRS gir direkte fradragsføring mens sammenstillingsprinsippet i regnskapslovgivningen gir balanseføring, for eksempel for en del egenutviklede immaterielle eiendeler
- regnskapsregler om fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader
- regnskapsregler om kostnadsføring av urealiserte tap

Departementet gir ikke konkrete eksempler på områder der nevnte ulikheter gir skattemessig effekt, men sier generelt at ovennevnte områder kan gi konflikter. Departementet foreslår imidlertid å lovfeste at skattemessig tidfesting av fradrag etter sktl § 14-4(2) jf (3) forutsetter at tidspunktet for skattemessig pådragelse etter sktl § 6-1 er inntrådt. Konkret innebærer lovendringen av man oppstiller faktisk pådratt kostnad som vilkår for fradrag i sktl § 6-1(1). Departementet anser dette å være en lovfesting av gjeldende rett. Med en slik lovendring anser departementet at evt. endrede regnskapsregler ikke vil få skattemessig betydning.

Vi mener forslaget er mer enn en lovfesting av gjeldende rett. Etter vårt syn vil forslaget innebære en skjerpelse av gjeldende rett. Det er en generell endring av en sentral skattebestemmelse som foreslås. Det er vanskelig å se at forslag om endring er direkte foranlediget av innføringen av IFRS i selskapsregnskapet. Det kan også etter vår mening stilles spørsmål ved om endringen er klar nok. At man ønsker å hindre at rettslige plikter som

medfører fremtidige utgifter blir fradragsført før de aktuelle utgiftene som knytter seg til plikten er pådratt, er klart nok. Imidlertid er det få eksempler på slike fremtidige utgifter som oppstilles. Det er heller ikke sagt noe om hva som skal til for at utgiften skal anses faktisk pådratt. Som eksempel kan nevnes fremtidige erstatningskrav der man for eksempel vet hva minimumskravet beløper seg til, men der tvisten går på beløp ut over dette minimumskravet. Når kan man fradragsføre hva i et slikt tilfelle? Av hensyn til forutberegnelighet for skattyter vil det være ønskelig at så vel pådragelses- som oppførelseskriteriene presiseres nærmere i forkant av lovendringen. En utvikling av disse begrepene gjennom ligningspraksis anser vi å være en lite heldig løsning. Den foreslåtte endringen må således etter vårt syn utredes nærmere før den kan vedtas. En utsettelse av dette forslaget vil etter vår mening uansett ikke påvirke innføringen av IFRS i regnskapet da endringen vil være uavhengig av dette.

Alternativet til ovennevnte lovendringer er etter departementets syn å innføre at generelt realisasjonsprinsipp for alle regnskapspliktige.

Fra hovedregelen om at den regnskapsmessige tidfestingen også legges til grunn skattemessig er det innført en rekke unntak som redegjort for i høringsnotatet. Flere av disse unntakene bygger i hovedsak på et realisasjonsprinsipp. Departementet synes å mene at realisasjonsprinsippet er en hensiktsmessig skatteregel for tidfesting, men man vil likevel ikke oppheve skillet mellom regnskap og skatt helt ved for eksempel å oppheve sktl § 14-4(2) og innføre realisasjonsprinsippet. Som angitt i notatets side 54 mener departementet at man ikke har tilstrekkelig oversikt over konsekvensene av en slik regel. Etter vårt syn ville det i forbindelse med lovgivningsarbeidet være naturlig å utrede innføring av et realisasjonsprinsipp nærmere. Isteden foreslås lovfestet begrepene innvinning/pådragelse som vilkår for skattemessig tidfesting, men løsningene vil i følge departementet ofte baseres på et realisasjonsprinsipp, jf høringsnotatet side 59:” De alminnelige tidfestingsregler etter § 14-4(2) vil i det alt vesentlige tilsvare realisasjonsprinsippet, jf. § 14-2.”

Ved mer konsekvent å bygge på et realisasjonsprinsipp ville man også unngått at regnskapsmessig tidfesting skal legges til grunn når det er til ugunst for skattyter. Denne urimelige løsningen fremgår av forholdet mellom forslagene til §§ 6-1 og 14-4(2), jf høringsnotatet side 74.

Dersom man innfører et generelt realisasjonsprinsipp innebærer det etter departementets syn at koblingen mellom regnskap og skatt brytes helt, mens dette ikke vil være tilfellet ved den foreslåtte endringen. Vi kan ikke helt se den store forskjellen. En kostnad vil være faktisk pådratt i samme øyeblikk som den ville være realisert. I begge tilfeller vil endringen kunne ha konsekvenser som vi i dag ikke er klar over, og som taler for en nærmere utredning av spørsmålet før det vedtas.

Begrepsbruken i høringsnotatet er egnet til å forvirre. Kostnadsbegrepet i regnskapsloven, inkludert bruken av IFRS, betinger at en kostnad faktisk er pådratt og åpner ikke for fradrag for fremtidige kostnader. Intensjonen i notatet er nok en annen og knyttet opp mot kostnader som ikke er pådratt ved utløp av regnskapsåret. Begrepsbruken i notatet skaper således større usikkerhet enn det som følger av gjeldende rett. Dette nødvendiggjør avklaring og utredning før lovforslag fremmes.

Høringsnotatet fokuserer i for stor grad på Shell-dommen. Departementet mener at gjeldende § 14-4 (3), om avsetninger etter god regnskapsskikk, rammer alle avsetninger til fremtidige utgifter, dvs. alle kostnader som ikke er faktisk pådratt (for eksempel notatet side 64).

Bestemmelsen foreslås opphevet som overflødig når det foreslås innføring av innvunnet/pådratt som vilkår for skattemessig inntektsføring/fradragsføring.

Det er åpenbart at resultatet i Shell-dommen har vært sterkt motiverende for departementets forslag. Hvis lovgiver mener løsningen som fremgår av denne dommen ikke bør opprettholdes, må man etter vårt syn vurdere å innta en bestemmelse i petroleumsskatteloven for å regulere dette. Det er prinsipielt uheldig at hensynet til et bestemt virksomhetsområde blir førende for hvilke materielle løsninger som generelt skal gjelde for norsk næringsliv. Forslaget om at en kostnad skal være pådratt for å kunne fradragsføres vil blant annet innebære at resultatet i avgjørelse referert i Utv. 2002 s. 193 (pkt. 3.2.2) ikke lenger kan opprettholdes. Dette skaper risiko for at en skattyter ikke effektivt får fradrag for kostnader som åpenbart er fradragsberettigede. Departementets synspunkt er utdypet i høringsnotatet s. 65:

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 inntrer 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.

Etter vårt syn går departementet for langt i ønsket om å endre gjeldende rett i forhold til resultatet i Shell-dommen. Løsningene som beskrives nærmer seg et kontantprinsipp, og innebærer uansett en tidfesting uten forankring i hva som bedriftsøkonomisk må være riktig. De siterte synspunkter kunne også gjøres gjeldende i forhold til reglene i skatteloven §§ 18-6 (2) om forserte avskrivninger slik at saldo er null på hjemfallstidspunktet, 14-50 om tidsbegrensede rettigheter og 14-51 om bergverk med uttømmingssynspunkt slik at saldo er null ved opphør, men disse bestemmelser kommenteres ikke nærmere i høringsnotatet.

Departementet er åpne på at man ønsker å unngå at den fortolkning av pådragelseskriteriet som Høyesterett la til grunn i Shell-dommen videreføres ved å lovfeste faktisk pådragelse som et vilkår for skattemessig tidfesting. Det gir etter vårt syn liten mening når departementet uttaler at innstrammingen er ment å ramme oljesektorens nedstengningsutgifter og kraftselskapenes hjemfallsrettigheter, foruten 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. Ut over disse tilfellene er det ikke tilsiktet noen endring av pådragelseskriteriet i sktl § 6-1.

Departementet blander her inn et forhold som strengt tatt burde hatt en egen behandling. Vi kan ikke se at den foreslåtte endringen har noen direkte sammenheng med regnskapsreglenes ulike utslag i selskapsregnskapet. Vi kan heller ikke se at man har hatt en skikkelig gjennomgang av konsekvensene knyttet til denne endringen.

For å unngå at regnskapsmessige avsetninger skal få skattemessig virkning i fremtiden, og for å presisere at kostnadene må være faktisk pådratt for at man skal få fradrag, foreslår departementet at sktl § 14-4(2) presiseres slik at det klart fremgår at kostnader ikke kan

tidfestes skattemessig før de er faktisk pådratt. Det oppnår man ved å ta inn en henvisning til sktl § 6-1(1) i sktl § 14-4(2). Samtidig foreslår man å oppheve sktl § 14-4(3) som overflødig.

Også dette innebærer en endring av skattereglene og en klar skjerpelse. Det følger av ovennevnte at DnR er av den oppfatning at endringen av sktl § 14-4(2) og opphevelsen av § 14-4(3) må utsettes til konsekvensene er nærmere utredet.

Regnskapsreglenes betydning for spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler m.v

Departementet gjennomgår i høringsnotatet den regnskapsmessige behandlingen av en rekke kostnader etter hhv. regnskapsloven og IFRS. I de fleste tilfellene gir de ulike regnskapsreglene ingen skattemessige effekter da det allerede eksisterer skatterettslige særbestemmelser som dekker spørsmålet. Der det evt vil kunne oppstå uklarheter er departementet av den oppfatning at den foreslåtte endringen i sktl § 14-4(2) om at kostnader ikke kan tidfestes skattemessig før de er faktisk pådratt etter sktl § 6-1 vil avklare dette. I tillegg vil man presisere at reglene om fradrag for renter i sktl § 6-40(1) og (2) ikke skal anses som tidfestingsregler i forhold til sktl § 14-4(2).

DnR viser til det vi har uttalt foran og spesielt om den forvirrende begrepsbruken..

Når det gjelder den skattemessige behandlingen av kostnader til forskning og utvikling foreslår departementet å flytte særbestemmelsen fra sktl § 14-4(6) til sktl § 6-1(1). Med dette ønsker departementet å klargjøre at regelen i sktl § 6-1(1), som en skatteregel om hvilke kostnader som ikke er fradragsberettigede men aktiveringspliktige, er en særregel i forhold til sktl § 14-4(2). Dessuten anser man at en slik flytting vil markere at spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt for ikke påløpte kostnader som anses investert skal baseres på de skatterettslige vurderingene, og at de regnskapsmessige kun blir veiledende.

Sktl § 6-1 er hovedbestemmelsen om fradrag og gjelder generelt. En flytting av særbestemmelsen i sktl § 14-4(6) til sktl § 6-1(1) vil redusere dagens ryddige system med hovedbestemmelsen først, deretter bestemmelser som presiserer hovedbestemmelsen. DnR er av den oppfatning at dersom sktl § 14-4(6) først skal flyttes, bør den evt flyttes lenger ut i kapittel 6 og fremstå som en presiserende bestemmelse på linje med de andre i kapitlet.

Særlige skatteregler som regulerer utbytteutdelingen

Departementet har lagt vekt på å foreta lovendringer som skal nøytralisere forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bunden egenkapital. Dette er søkt gjort ved at man har innført regler om avsetning til fond for urealiserte gevinster som vil være bundet egenkapital. Reglene vil påvirke selskapenes adgang til utdeling av utbytte og konsernbidrag. Man har lagt vekt på at utbyttegrunnlagene skal være tilnærmet like uavhengig av om selskapet fører årsregnskap i samsvar med IFRS eller regnskapsloven. Kravet om avsetning til fond for urealiserte gevinster vil ikke gjelde bl.a. balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel. Disse skal imidlertid fradras utbyttegrunnlaget etter asl § 8-1(1) nr.2. IFRS, i motsetning til regnskapsloven, innebærer forbud mot balanseføring av forskningsutgifter, avskrivninger på goodwill og nåverdiberegninger av utsatt skattefordel/utsatt skatt. Uavhengig av de nye reglene om avsetning til bundne fond vil det

dermed kunne oppstå forskjeller mellom selskapenes utbyttegrunnlag avhengig av hvilke regnskapsregler man følger.

Til tross for at departementets uttalte målsetting om å gjøre utbyttegrunnlagene så like som mulig, kan vi ikke se at departementet oppstiller nøytraliseringsiltak for å utjevne ovennevnte forskjell. For å unngå påvirkning på valg av regnskapsmåte, og for å unngå uheldige innlåsnings effekter som følge av denne ulikheten må departementet etter vårt syn vurdere tiltak som nøytraliserer denne ulikheten før lovforslaget kan vedtas.

I Finanskomiteens innstilling nr 67 (2004-05) pkt 5.1.2 utteles det at: ”Komiteen viser videre til at det kan være uheldige innlåsnings effekter som følge av at IFRS har andre regler for resultat- og balanseføring av utbytte og konsernbidrag som ikke tillater inntektsføring hos morselskap eller investor i tilknyttet selskap før utbyttet/konsernbidraget er vedtatt. Komiteen ser positivt på at departementet legger opp til å vurdere det nærmere behovet for tilpasninger i regelverket i forbindelse med den nevnte gjennomgangen av skatte- og ligningslovgivningen.” Vi kan ikke se at dette er tatt opp i forslaget og ber departementets tilbakemelding på når og hvordan dette vil bli fremmet.

Kommentarer til enkelte punkter i høringsnotatet

Side 53, 4. avsnitt under 4.1.3.1, siste setning: ”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”. Vi er uforstående til hva som menes her.

Side 72, siste avsnitt: ”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”. Dette er ikke i samsvar med norsk lovgivning og NRS, jf NRS (F) om TS og FKV, punkt 3.3 og NRS Konsernregnskap pkt 2.3. Anskaffelseskost etter egenkapitalmetoden og bruttometoden vil uansett ikke avvike fra anskaffelseskost etter kostmetoden. Tilsvarende gjentas på side 73, siste avsnitt under 4.3.1.6.

Side 74,(det store avsnittet etter sitatet) og 5. avsnitt
Dersom reglene blir forskjellig avhengig av man velger IFRS eller ikke, får det skattemessig betydning uten at vi kan se at det er fullt ut nøytralisert. Etter vår oppfatning virker § 6-1 og § 14-4 annet ledd nøytraliserende i de tilfeller det er kostnadsførte poster i regnskapet som ikke oppfyller skattelovens krav til pådratte utgifter. Dersom poster (som oppfyller skattelovens krav) derimot er balanseført vil nevnte bestemmelser ikke nøytralisere eventuelle forskjeller mellom regnskapslovens ordinære system og IFRS. Høringsnotatet kan muligens fortolkes slik at departementet har lagt til grunn at sistnevnte problemstilling neppe oppstår i praksis, bortsett fra hva gjelder FoU og renter, hvor begge disse problemstillingene er løst gjennom egne bestemmelser. Vi er imidlertid ikke sikre på om høringsnotatet er slik å forstå og om problemstillingen ikke kan tenkes å oppstå i andre tilfeller.

Side 83 og 84: Departementet vurderer – og avslår – behov for endring av reglene for skattemessig sikring. Selv om IFRS innebærer et noe strammere regelverk for sikring enn hva som kan tenkes mulig etter regnskapsloven, så vil uansett skattereglene være strengere – og

svært lite anvendelige og forståelige i praksis. Det vises i notatet til avgjørelser i SFS OLN, men departementet hopper mer eller mindre over at det i disse avgjørelsene på flere steder pekes på urimelige utslag av de strenge, ulovfestede reglene om skattemessig sikring. Vi mener at disse reglene bør revurderes og endres.

Side 104, pkt 4.6.3.3, jf pkt 1 siste avsnitt side 9: Det er ikke sikkert at endring av midlertidige forskjeller blir nøytralt med endring i egenkapital. Det betyr at korreksjonsinntekt kan oppstå som følge av endringene, og vi mener at det er behov for å vurdere dette nå.

Ikrafttredelse – overgangsbestemmelser

Departementet legger til grunn at de foreslåtte endringene skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2005 med den begrunnelse at forslagene er presiseringer av gjeldende rett.

DnR finner ikke å kunne gi sin tilslutning til dette. Flere av lovendringene som foreslås gjelder sentrale bestemmelser. Lovendringene kan gi konsekvenser man pr i dag ikke har full oversikt over. Flere av dem er heller ikke direkte utledet av problemstillingene knyttet til innføringen av IFRS, og bør derfor kunne utsettes til de er bedre utredet. Dette gjelder i særdeleshet innføringen av innvinnings- og pådragelseskriteriet som vilkår for skattemessig tidfesting.

Departementet ser ikke behov for å foreslå overgangsregler. Når det gjelder avsetninger til fremtidige utgifter vises det til at etter at ordningen med avsetninger etter god regnskapskikk og innføring av avskjæringsregelen i sktl § 14-4(3) i 1992 er det ingen som kan ha sikker og rimelig forventning om å få skattemessig fradrag for avsetninger for fremtidige utgifter. DnR er ikke enig i denne konklusjonen. I den grad selskapene allerede har foretatt avsetninger som vil kunne rammes av forslaget, bør det gis overgangsregler som ikke rammer disse.

Når det gjelder innføringen av IFRS vil det representere store utfordringer for de selskaper som har lagt IFRS til grunn for sitt selskapsregnskap å skulle rekonstruere regnskapet i forhold til inntekter og fradrag som er ført i henhold til gjeldende skatteregler. Det bør vurderes overgangsregler i tilknytning til disse.

Vi står gjerne til disposisjon med ytterligere kommentarer.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening

For Per Hanstad
Adm. direktør

Harald Brandsås
Fagdirektør