

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Deres ref:
05/1450 SLAGE/rla

Vår ref:
Js/Regnskap-skatt

Arkiv:
52

Dato:
17.08.05

Skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven – OLF-kommentar

1. Innledning

Finansdepartementets høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven er en viktig og nødvendig gjennomgang sett i lys av de ganske betydelige endringer i regnskapslov og regnskapsprinsipper som vil bli gjennomført i 2005 og kommende år.

Allerede innledningsvis må det imidlertid slås fast at høringsnotatets forslag til endring av skatteloven § 6-1 og § 14-4 innebærer en vesentlig skatteskjerpelse som går langt utover det uttalte formålet om skattemessig nøytralisering.

I denne sammenheng påpekes også at OLF mener departementet gir en uriktig fremstilling av hva som er gjeldende rett på dette området. OLF observerer også at departementet i sin beskrivelse av gjeldende rett ikke innretter seg etter en dom som er avsagt av landets høyeste domstol.

Etter OLFs oppfatning vil forslaget medføre en vesentlig skatteskjerpelse ikke bare for oljeindustrien men også for tradisjonell industri på land. Forslaget medfører også innføring av nye begreper ("faktisk" pådratt), hvor begrepet ikke er tilstrekkelig utredet og gitt et klart innhold. Forslaget til endring av skatteloven § 6-1 og § 14-4, annet ledd må, dersom nødvendig, bli gjort til gjenstand for en separat og grundig vurdering, og ikke fremstilles som en skattemessig tilpasning til endrede regnskapsregler.

Finansdepartementets notat beskriver en rekke forhold der norske selskapsregnskap vil endres som følge av en overgang til IFRS. Det er i tillegg også enkelte andre forhold enn de som nevnes i departementets notat der en overgang til IFRS vil medføre endringer. Når det gjelder disse forholdene kan ikke OLF se at disse er så vesentlige at de vil nødvendiggjøre endringer i eksisterende skattelovgivning.

Til tross for at regnskapsføringen vil endres på en rekke områder som følge av en overgang til IFRS, er det allikevel kun et relativt begrenset antall endringer i skattelovgivningen som foreslås.

I tillegg til de forpliktelser som følger av EØS avtalen, er endringer innenfor regnskapsområdet også en følge av en stadig økende tilpasning til EUs regelverk, samt internasjonalisering av næringslivet. At internasjonale regnskapsprinsipper får økende betydning for norsk regnskap er i så måte en naturlig utvikling som antagelig ytterligere vil forsterkes i de nærmeste årene, og som kan medføre behov for ytterligere skattemessige tilpasninger.

Høringsnotatet om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven er et omfangsrikt og detaljorientert dokument som fortjener en grundig gjennomgang, og en grundig høringsrunde. I den forbindelse vil vi påpeke det prinsipielt svært uheldige i at et slikt høringsnotat sendes ut rett før sommerferien med svarfrist rett over sommerferien. En slik knapp tidsfrist i en tid på året da mange selskap også har betydelig redusert kapasitet vanskeliggjør en grundig høringsprosess.

2. Oppsummering

Sett fra OLFs side er det forslaget til endringer i skatteloven § 6-1 og § 14-4, samt den foreslåtte endring mht. utbytte i petroleumsskatteforskriftene angående tynn kapitalisering (§ 3(h)), som fremstår som de klart viktigste endringsforslagene. For så vidt gjelder de foreslåtte endringene i skatteloven § 6-1 og § 14-4, fremstår disse som en klar *skatteskjerpelse*, i strid med det som er det uttalte formål med høringsnotatet.

Med hensyn til departementets uttalte oppfatning av gjeldende rett i forholdet mellom regnskap og skatt, og da særlig forholdet mellom skatteloven § 6-1 og § 14-4 (2), er OLF av den oppfatning at det er Shell-dommen som gir uttrykk for hva som er gjeldende rett.

Med utgangspunkt i gjeldende rett slik som beskrevet av Høyesterett i Shell-dommen¹ er det OLFs oppfatning at Finansdepartementet med forslaget til endringer i §§ 6-1 og 14-4 er i strid med det som er grunnlaget for og formålet med høringsnotatet, nemlig en *nøytralisering* av de skattemessige effekter som endringer i regnskapsprinsipper vil medføre.

OLF er følgelig av den oppfatning at forslaget ikke hører hjemme i nærværende høringsnotat, og derfor må trekkes. Dersom man likevel skulle ønske å ta dette opp som en mulig endringssak må man, gjennom en egen utredning av de aktuelle skattereglene (§ 6-1 og § 14-4), foreta en separat og grundig vurdering. Man kan ikke under noen omstendighet fremstille slike endringer som en skattemessig tilpasning til endrede regnskapsregler.

Et annet sentralt punkt for oljeindustrien er det forhold at departementet *ikke* foreslår noen nøytralisering for en endring i utsatt skatt knyttet til en mulig endret regnskapsføring i forbindelse med friinntekt som følge av en overgang til IFRS. En slik mulig endring vil ha betydelig negativ effekt på selskapenes egenkapital etter § 3 (h) og dermed på rentefradraget, og

¹ Høyesterettsdom 14.12.2004

vil også redusere selskapenes utbyttekapasitet. Dette er forhold av så vesentlig betydning at det må medføre en skattemessig nøytralisering, slik at man i forhold til psctl. § 3 (h) kan fortsette å behandle friinntekt slik som under dagens NGAAP, uavhengig av hvilket regnskapsprinsipp som legges til grunn. Videre må det gjennomføres nødvendige endringer i aksjelovgivningen som innebærer at en endret behandling av utsatt skatt i forhold til friinntekt på foretatte investeringer ikke vil påvirke utbyttegrunnlaget.

Departementet har ikke foreslått noen særlige overgangsregler i forhold til de fremsatte endringsforslagene, men gir etter det vi kan se uttrykk for en oppfatning om at de foreslåtte endringene i skatteloven § 6-1 og § 14-4 vil måtte medføre en tilbakeføring i 2005 av gjennomførte skattemessige fradrag for nedstengningskostnader i tidligere år. Dette kan etter OLFs oppfatning ikke medføre riktighet. Allerede gjennomførte fradrag i tråd med gjeldende rett må anses som endelig, og kan ikke bli gjenstand for noen tilbakeføring på grunnlag av at fradragretten innskrenkes ved senere lovgivning.

OLF har bedt om en betenkning fra Advokat (H) Dr. juris Arvid Aage Skaar (*Skaar*) for å få en vurdering av pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1, av departementets fremstilling av gjeldende rett i høringsnotatet, og av hensiktsmessigheten i de regelendringene som er foreslått av departementet. Betenkningen vedlegges her. Det fremgår bl.a. klart av betenkningen at departementet ikke har dekning for sin beskrivelse av gjeldende rett i høringsnotatet. Betenkningen støtter også opp om det som her er sagt om at departementets forslag innebærer et betydelig brudd med gjeldende rett og er en klar skatteskjerpelse.

3. Høringsnotatets formål – nøytralisering eller skatteskjerpelse?

Formålet med det aktuelle høringsnotatet er, som angitt i første avsnitt i punkt 1 i departementets notat, å legge frem ”*et høringsnotat med forslag til endringer i skattereglene som følge av vedtatte endringer i regnskapslovgivningen*”.

Lenger nede i samme punkt uttales videre: ”*I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) punkt 3.4.6 ble det forutsatt at endringene i regnskapsreglene skulle være skattemessig nøytrale (...)*”.

Videre vises til side 21 i høringsnotatet der det uttales at en nøytralitetsforutsetning innebærer at ”*i den utstrekning skattereglene bygger direkte på regnskapsreglene, vil slike skatteregler bare kunne videreføres på de områder hvor de regnskapsmessige løsningene etter rskl. og IFRS er like*”.

Med departementets forslag til endring av skatteloven § 6–1 og skatteloven § 14-4 om at kostnader *faktisk* må være pådratt i skattelovens forstand før det blir aktuelt med skattemessig fradrag, går imidlertid departementet langt utover det som er det uttalte formålet med høringsnotatet, nemlig å *tilpasse* skattelovgivningen slik at de endrede regnskapsreglene ikke får noen skattemessig effekt. I tillegg er innholdet i det nye begrepet ikke definert på en slik måte at begrepet vil kunne bidra til å avklare når kostnader er pådratt, men tvert om skaper større usikkerhet enn etter gjeldende rett.

Den foreslåtte endring av skatteloven § 6–1 og § 14–4, annet ledd, er et markant brudd med gjeldende skatterett slik denne er kommet til uttrykk i Shell-dommen. Forslaget til endring representerer et forslag til *tilstramning* av gjeldende rett, og dermed en klar *skatteskjerpelse*. I så måte er forslaget ingen følge av endrede regnskapsregler – dvs ingen *tilpasning* - og har ingen naturlig plass i et dokument som kun tar sikte på skattemessig nøytralisering av endrede regnskapsregler/regnskapsprinsipper.

4. Kommentarer til de enkelte punkter i Finansdepartementets høringsnotat

4.1 Forholdet mellom regnskap og skatt

Departementet tar utgangspunkt i at regnskapsreglenes innvirkning på beskatningen er mer et formelt enn et reelt utgangspunkt. Selv om dette ofte er situasjonen må det imidlertid tas hensyn til at det er viktige områder der regnskapsreglene faktisk har stor betydning for den skattemessige tidfesting.

Videre har regnskapsreglene betydning i forhold til skattemessige regler om tynn kapitalisering (psktl § 3 (h)) og konsernbidrag. Det er også viktige sammenhenger mellom selskapslovgivning, regnskapslovgivning og skattelovgivning for så vidt gjelder utbytte.

OLF vil, på generell basis, også påpeke den rent faktiske sammenheng mellom skatt og regnskap som ligger i at både finansregnskapet og skatteregnskapet som et generelt utgangspunkt har til hovedformål å komme frem til et mest mulig korrekt økonomisk netto resultat for inntektsåret.

Et av de viktigste punkt i høringsnotatet sett fra OLFs side er drøftelsen under punkt 3.2 i høringsnotatet – ”*Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av fradrag*”.

På side 30 i høringsuttalelsen uttaler departementet som følger:

”For å avdekke i hvilken utstrekning de endrede regnskapsreglene 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.”

Dette er for så vidt et greit utgangspunkt, men når departementet i de påfølgende avsnitt avfeier Shell-dommen med at den ”*bryter med grunnleggende skatterettslige prinsipper både med hensyn til når vilkår for fradrag kan anses å foreligge etter sktl. § 6-1 første ledd og tilsvarende for innholdet av avskjæringsregelen i § 14–4 tredje ledd*”, er OLF grunnleggende uenig i departementets manglende vektlegging av dommen, jamfør også *Skaar*.

Høyesterett konstaterer i Shell-dommen at når en kostnad er pådratt i henhold til skatteloven § 6–1 (dvs når den kan anses som ubetinget), skal periodiseringen skje i henhold til skatteloven § 14–4 (2), dvs i tråd med regnskapsføringen, med mindre det er særskilte skatteregler og med

mindre det dreier seg om en ”avsetning etter god regnskapsskikk”, jf skatteloven § 14-4 (3), som hovedsakelig vil være avsetninger etter forsiktighetsprinsippet.

4.2 Skatteloven § 6-1 – krav til pådragelse

Departementet konkluderer med at skattefradrag for kostnader forutsetter at kostnaden er pådratt i henhold til skatteloven § 6-1, og at dette igjen forutsetter at kostnaden faktisk er pådratt:

”Fradragsrett etter § 6-1 første ledd kan i utgangspunktet ikke statueres for fremtidige kostnader, men vil bare gjelde kostnader som faktisk er pådratt.”

OLF er i utgangspunktet enig med departementet i at en kostnad må være pådratt i henhold til skatteloven § 6-1 før den kan periodiseres i henhold til § 14-4, annet ledd.

Når det gjelder hva som faktisk kreves for at en kostnad skal anses for å være pådratt i henhold til skatteloven § 6-1, konstaterer Høyesterett, i motsetning til det Finansdepartementet gir uttrykk for, at en kostnad må anses pådratt på det tidspunkt da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyter til å dekke kostnaden. I sin konklusjon på dette punkt legger Høyesterett til grunn at all den tid det foreligger en ubetinget forpliktelse for skattyter til å dekke kostnaden så foreligger det også en reduksjon i skattyters formuesstilling i tråd med vanlige anerkjente skatterettslige prinsipper og vilkår for fradragsrett. Det vises her til punkt 3.3 i vedlagte betenkning fra *Skaar*.

Videre slår Høyesterett fast at en ubetinget kostnad er inntrådt når det foreligger en offentligrettslig forpliktelse til å dekke kostnaden, slik som ved nedstengningskostnader. Høyesterett slår også fast at det forhold at gjennomføringen ligger langt frem i tid og at det er usikkerhet knyttet til kostnadsanslagene, ikke er relevant for spørsmålet om det foreligger en ubetinget (pådratt) kostnad i henhold til skatteloven § 6-1.

I tidligere praksis har det normalt vært lagt til grunn at en kostnad anses pådratt når den er regnskapsført. Det har derfor normalt ikke oppstått noen direkte konfliktsituasjon mellom skatteloven § 6-1 og skatteloven § 14-4 (2). Det vises i denne forbindelse blant annet til Utv. 1996 side 906 (rettskraftig lagmannsrettsdom) der retten har gitt uttrykk for at:

”Hovedregelen er at regnskapsrettens periodiseringsregler også skal legges til grunn ved ligningen, med mindre annet følger av skattelovgivningen eller av etablert ligningspraksis. Retten legger til grunn at dette også gjaldt for avsetninger foretatt i samsvar med god regnskapsskikk frem til skattelovsreformen i 1992”,

og videre:

”Lagmannsretten er ikke enig med staten i at sktl § 44 første ledd må tolkes som en periodiseringsregel som skal ha forrang for den periodisering som følger av regnskapsretten.”

Tilsvarende er også lagt til grunn i Shell-dommen, jf særlig punkt 43 der Høyesterett uttaler som følger:

”For regnskapspliktige gjorde § 50, annet ledd således ikke bare unntak fra de ellers gjeldende regler om periodisering, men slik bestemmelsen ble praktisert, var også vilkåret i § 44 første ledd første punktum om at kostnaden måtte være pådratt betydelig modifisert.”

4.3 Nærmere om skatteloven § 14- 4 (2) og § 14 – 4 (3)

Når det gjelder betydningen av skatteloven § 14–4 (2) konkluderer departementet på side 36 med at *”regnskapsprinsippet er betydelig modifisert av avskjæringsregelen i skatteloven § 14–4 tredje ledd. På sitt område overstyrer denne regelen regnskapsmessig tidfesting av framtidige kostnader etter sammenstillingsprinsippet og/eller forsiktighetsprinsippet og innebærer at det ikke gis fradrag før kostnader faktisk er pådratt.”*

Dette er en uttalelse som er direkte i motstrid med det som legges til grunn av Høyesterett i Shell-dommen. For så vidt gjelder skatteloven § 14-4 (3) legger Høyesterett i Shell-dommen til grunn at i den grad det foreligger en ubetinget kostnadsforpliktelse, så dreier det seg ikke om en *”avsetning etter god regnskapsskikk”*. Videre konkluderer Høyesterett i dommens punkt 74 med at *”avsetninger etter god regnskapsskikk”* må forstås slik at dette kun gjelder *”avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet”*.

Ut i fra dette må man kunne trekke den konklusjon at når en kostnad først anses som pådratt i forhold til skatteloven § 6–1 (en ubetinget kostnad), som er kostnadsført i regnskapet i tråd med sammenstillingsprinsippet, så kan kostnaden heller ikke karakteriseres som en *”avsetning etter god regnskapsskikk”* jf skatteloven § 14–4 (3). Fradragsføring kan da følgelig ikke avskjæres etter denne bestemmelsen.

4.4 Nærmere om departementets syn på gjeldende rett

På sidene 31–37 i høringsnotatet refereres til en rekke uttalelser fra forarbeider, teori og praksis for å underbygge departements syn på hvordan skatteloven § 6-1 og § 14–4 er å forstå. Dette er imidlertid relativt uinteressant i og med at Høyesterett i Shell-dommen har kommet til et annet resultat, og i den forbindelse har Høyesterett lagt avgjørende vekt på andre uttalelser fra forarbeider og teori, og/eller lagt til grunn en annen forståelse av dette enn det departementet gjør.

Inntil en eventuell lovendring eller en revurdering av Høyesterett selv i tilsvarende spørsmål, er det utvilsomt det synspunkt som er lagt til grunn av Høyesterett i ovennevnte dom som er gjeldende rett.

I Skaar punkt 5.2 og 5.3, er det foretatt en nærmere gjennomgang av den rettskildemessige vekt av en Høyesterettsdom, og konklusjonen er, ikke overraskende, at Høyesteretts avgjørelse i Shell saken må anses for å være gjeldende rett. Videre konkluderer Skaar i punkt 5.4 med at departementet *”ikke har rettskildemessig grunnlag for å se bort i fra Høyesteretts avgjørelse i*

Shell". I denne forbindelse påpekes også det faktum at departementet på side 29 i høringsnotatet viser til en Høyesterettsdom (Norse Petroleum) for å gjøre rede for gjeldende rett når det gjelder forholdet mellom skatteloven § 6-1 og § 14-4.

Shell-dommen representerer ikke på noen måte noe markant veiskille eller nyvinning i forhold til hva som måtte antas å være gjeldende rett før denne dommen. Som nærmere underbygget i *Skaar*, særlig under punkt 3.5, må Høyesteretts avgjørelse på dette punkt kunne karakteriseres som en *presisering* av gjeldende rett, og ikke som en utvidende fortolkning av oppførelseskravet.

Sett i lys av de konklusjoner som trekkes opp av Høyesterett i Shell-dommen er det derfor oppsiktsvekkende at departementet kan fremsette sin oppfatning av hva som *burde* være gjeldende rett som faktisk å være gjeldende rett.

Når departementets utgangspunkt for hva som er gjeldende rett er feil, blir følgelig også enkelte av de endringer som foreslås for å *nøytralisere* skattevirkninger i forholdet mellom gjeldende skatterett og endrede regnskapsregler feil. Dette gjelder de foreslåtte endringer i skatteloven § 6-1 og § 14-4 og opphevelse av bestemmelsen i skatteloven § 14-4 (5) om finansielle instrumenter. Videre anses forslaget til ny bestemmelse i skatteloven § 14-4 (3) vedrørende kortsiktige valutaposter for unødvendig.

4.5 Skattemessig og regnskapsmessig klassifisering – begrepsbruk

For så vidt gjelder det som legges til grunn av departementet i punkt 3.4 angående klassifisering av rettsforhold og forholdet mellom regnskapslovgivningen og skattelovgivningen har vi ingen vesentlige kommentarer, men synes det noe for bastant fastslås på side 44 at den regnskapsmessige klassifisering av omstendigheter som ikke er regulert i skatteloven ikke vil ha noen relevans for den skattemessige forståelse uten særlig hjemmel. Etter vår oppfatning må man i situasjoner der det ikke er noen særskilt skattemessig regulering kunne legge betydelig vekt på hvordan forholdet er regulert under annen relevant lovgivning, herunder også regnskapslovgivningen.

4.6 Regnskapsmessig balanse - betydning for skatt

I punkt 3.6 er det foretatt en gjennomgang av skatteregler hvor den regnskapsmessige balanse er vesentlig.

Innenfor dette området har OLF kun foretatt en nærmere vurdering av det som legges frem av departementet i forhold til psctl § 3 (h). Med unntak av en manglende beskrivelse av bindingsregelen i psctl. § 3 (h) (se nedenfor) har OLF har ingen kommentarer til departementets beskrivelse av § 3(h).

5. Departementets forslag til endringer (Høringsnotatets punkt 4)

OLF er enig i at det som hovedregel bør gis skattenøytraliserende regler for de tilfelle der en overgang til IFRS vil ha skattemessige effekter.

I den grad departementet legger opp til at det skal gjennomføres skattemessige nøytraliseringsiltak på grunn av de endrede og ulike regnskapsmessige løsninger etter regnskapsloven i forhold til IFRS, understrekes at det i så fall må gjennomføres nødvendige tiltak i begge retninger, dvs både til gunst og ugunst for skattyter.

Mht. kapittel 4.1.3.1 er vi enige i departementets utgangspunkt om at eventuelle skattemessige tilpasninger bør skje ved en presisering/lovfesting basert på skattemessige begreper, samt at skattereglene i minst mulig grad bør baseres på vurderingstemaer og skjønn som oppstilles i regnskapslovgivningen, enten regnskapsføringen baseres på norske regnskapsregler/regnskapsprinsipper eller på IFRS.

5.1 Utbytte

Et av de punkter som av departementet gjennomgås i noe mer detalj er tidspunktet for føring av utbytte. Det legges til grunn at en overgang til IFRS for kontrollerte selskaper vil innebære at mottatt utbytte ikke kan regnskapsføres før i det år generalforsamlingen faktisk har vedtatt utbyttet.

En utsatt regnskapsmessig inntektsføring av mottatt utbytte som følge av en overgang til IFRS vil forsinke det mottakende selskaps egen utbyttekapasitet, og også ha en innvirkning på selskapet rentebærende gjeld. Dette vil slå mest ut for oljeselskap med utbytte fra kontrollerte datterselskap. Videre vil dette også kunne få en negativ effekt i forhold til egenkapitalkravet i Pskl. § 3(h). Siden en slik endring ved overgang til IFRS vil kunne innebære negative skattemessige effekter for enkelte selskap vil OLF anbefale å foreta en nøytralisering for dette forholdet. En nøytralisering bør da skje både i forhold til psctl § 3 (h) og i forhold til utbyttreglene i aksjelovgivningen.

5.2 Markedsverdiprinsippet

For så vidt gjelder økt anvendelse av et markedsverdibasert prinsipp innenfor IFRS, er vi enig i at dette ikke vil ha noen vesentlige skattemessige effekter gitt skattemessige særregler innenfor dette området. For så vidt gjelder unntaket for kortsiktige valutaposter, der skatt følger regnskap, antas at en overgang til IFRS ikke vil ha noen betydning for inntektsføringen (eller kostnadsføringen) og den foreslåtte bestemmelse i skatteloven § 14-4 (3) anses unødvendig.

Med hensyn til finansielle instrumenter mener OLF, i motsetning til departementet, at man bør opprettholde den gjeldende bestemmelse. I tillegg bør denne bestemmelsen også utvides til å gjelde generelt for virkeområdet for markedsverdiprinsippet i henhold til IFRS.

5.3 Skattemessig tidfesting av utgifter/kostnader

Med det generelle og grunnleggende utgangspunkt at regnskapet skal vise et mest mulig korrekt bilde av skattyters økonomiske og finansielle posisjon er det etter vår oppfatning rimelig at en regnskapsmessig kostnadsført utgift som utgangspunkt også må gi grunnlag for skattemessig fradrag.

Nye begrensninger og/eller unntak fra et slikt utgangspunkt bør i størst mulig utstrekning unngås, og vi kan ikke se at det er tilstrekkelig tungtveiende årsaker til å foreta noen innstramning av gjeldende rett i forhold til den forståelse av pådragelseskravet og forståelsen av begrepet avsetning etter god regnskapsskikk som er nedfelt av Høyesterett i Shell-dommen.

En overgang til IFRS vil i forhold til skatteloven § 6–1 og § 14–4 ikke ha noen virkninger som kan rettferdiggjøre en endring av disse bestemmelsene.

I den forbindelse understrekes at det å kunne kreve skattemessig fradrag for en kostnad knyttet til en ubetinget og regnskapsmessig periodisert forpliktelse ikke kan anses som noen skattekreditt. En slik kostnadsføring vil også være i tråd med skatteevneprinsippet.

Begrepene ”skattekreditt” og ”skatteevne” skal vurderes i forhold til bedriftsøkonomisk prinsipper, og ikke i forhold til et kontantprinsipp.

Når det gjelder begrepet skattekreditt vises til Aarbakkegruppens utredning (NOU 1989:14) der dette ble definert som ”*en utsettelse av skattebetalingen som følge av at skatteloven åpner for å periodisere poster på en annen måte enn hva en korrekt bedriftsøkonomisk vurdering skulle tilsi*”. Dette er åpenbart ikke tilfelle for så vidt gjelder nedstengningskostnader.

Samme betraktninger gjør seg utvilsomt gjeldende i forhold til et skatteevneprinsipp. Det vises her til punkt 6.3.i notatet fra *Skaar*.

Det er med andre ord ikke noe grunnlag for, verken ut i fra regnskapsmessige, økonomiske eller skatterettslige prinsipper, departementets endringsforslag for så vidt gjelder vilkår for og tidfesting av skattemessig fradrag.

5.4 Nærmere om foreslåtte endringer i skatteloven § 6-1 og § 14-4

Under punkt 4.2.2.2 i høringsnotatet fremmer departementet forslag om endring av reglene for skattemessig fradrag i skatteloven § 6-1 og § 14-4 ved å lovfeste et krav til *faktisk* pådragelse.

Som påpekt i foregående underpunkt er OLFs standpunkt at det ikke vil være behov for endringer, og at de foreslåtte endringene i skatteloven § 6-1 og § 14-4 under enhver omstendighet ikke har noe å gjøre med en nøytralisering av skattereglene som en følge av endrede regnskapsprinsipper.

På side 62 i høringsnotatet gir departementet uttrykk for følgende standpunkt:

”Som det vil fremgå 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.”

og videre:

”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 pådras før disse kan tidfestes etter sktl § 14-4 annet, jf. tredje ledd, jf. Pkt 3.2.”

Departementet synes med disse uttalelsene igjen å forutsette at departementets egne synspunkter på gjeldende rett, slik som skissert under punkt 3.2 i høringsnotatet, er de korrekte. Gitt Høyesteretts avgjørelse i Shell-dommen er det imidlertid klart slått fast at departementets oppfatning av gjeldende rett på dette punkt er feil. Det vises her til fremstillingen foran.

Det forslag som fremmes, og som av departementet fremholdes som en *”klargjøring”* er følgelig i realiteten en klar tilstramning i forhold til gjeldende rett. Det er derfor etter OLFs oppfatning også feil når departementet videre konkluderer med at *”det i prinsippet ikke skal få noen skattemessig effekt at det er ulik adgang til avsetninger etter hhv regnskapsloven og IFRS”*.

Departementet legger allikevel til grunn at Shell-dommen aktualiserer behovet for en *klargjøring* av skatteloven § 14-4(2). Etter vår oppfatning gir dommen en klar og praktikabel oppsummering av gjeldende rett, og det er derfor ikke behov for noen ytterligere klargjøring. Det vises i denne forbindelse til punkt 6 i betenkningen fra *Skaar*, der det konstateres at det ikke er noe godt prinsipielt grunnlag som kan rettferdiggjøre en endring på dette punkt.

På side 64 i høringsuttalelsen uttaler departementet at en endring av reglene som begrenser skattemessig fradrag for så vidt gjelder avsetninger for fremtidige kostnader uansett er nødvendig fordi adgangen til regnskapsmessige avsetninger vil bli forskjellig etter norsk regnskapslovgivning og IFRS.

Etter vår oppfatning bør man kunne leve med de relativt begrensede forskjellene som vil kunne oppstå på dette punktet, og eventuelt foreta en løpende vurdering av utviklingen på dette området før man trekker noen konklusjoner mht behovet for endringer i skattelovgivningen. Under enhver omstendighet bør man kun foreta endringer som er nødvendig for at skattyter ikke skal kunne oppnå større fradrag enn det som følger av *gjeldende* rett (jfr. Shell-dommen) i dag.

For så vidt gjelder den ulike regnskapsmessige behandlingen av nedstengningskostnader i norsk regnskapslovgivning og IFRS, vil de forskjellige metodene ikke i vesentlig grad endre den resultatmessige periodisering, og det anses derfor ikke å nødvendiggjøre noen endring i skattereglene (nøytralisering).

Konklusjonen er derfor at departementet må avstå fra å gjennomføre den foreslåtte endring både i skatteloven § 6-1 og i skatteloven § 14-4 om at kostnaden må være faktisk pådratt før den kan

fradragsføres skattemessig. OLF vil videre påpeke at de endringsforslag som er fremmet i forhold til skatteloven § 6-1 og § 14-4 vil skape nye avgrensingsproblemer, og således ikke virke særlig klargjørende.

Under enhver omstendighet representerer departementets forslag en så viktig endring og tilstramning i forhold til det som må anses å være gjeldende rett at dette er noe som vil kreve en nærmere utredning som i tilfelle vil kreve en nærmere utredning som en egen lovsak.

5.5 Letekostnader og FOU

Under punkt 4.3.1 gjennomgås regnskapsføring og skattemessige effekter av FOU kostnader, herunder lete- og undersøkelseskostnader i forbindelse med petroleumsutvinning på norsk sokkel.

For så vidt gjelder letekostnader har petroleumsskatteloven særskilte skatteregler som gir skattyter adgang til å utgiftsføre letekostnadene uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. En endring av regnskapsprinsipper på dette området vil derfor ikke ha noen skattemessig effekt, og det er følgelig heller ikke noe behov for særskilte nøytraliseringstiltak.

Vi er i stor grad enig i det som departementet skisserer som gjeldende rett. Det er imidlertid et spørsmål om man også for vanlige FOU kostnader burde gi skattyter full adgang til direkte utgiftsføring. Det kan under enhver omstendighet ikke anses hensiktsmessig å opprettholde et krav til skattemessig kapitalisering som er strengere enn det som følger av regnskapslovgivningen, slik situasjonen er i henhold til gjeldende rett.

5.6 Regnskapsmessige balansestørrelser – betydning for skatt og utbytte

Under punkt 4.6 foreslår departementet endringer i skatteregler som tar utgangspunkt i regnskapsmessige balansestørrelser.

OLFs kommentarer under dette punkt vil begrense seg til de endringer som foreslås i petroleumsskatteforskriftene for så vidt gjelder beregning av gjeld og egenkapital i henhold til psctl § 3 (h), samt andre forhold som antas å ha en ikke ubetydelig effekt i forhold til § 3(h) og utbyttereguleringene.

I forhold til § 3 (h) er departements endringsforslag begrenset til at avsatt utbytte og konsernbidrag skal regnes som gjeld ved beregning av egenkapitalandel i henhold til psctl § 3 (h), uavhengig av den regnskapsmessige føringen.

OLF er som et utgangspunkt enig i at unnlattelse av å føre årets ordinære utbytte eller ordinært konsernbidrag som gjeld vil medføre en forbedret egenkapitalsituasjon. Imidlertid vil dette etter vår oppfatning ofte fanges opp av bindingsregelen i psctl § 3(h), der det er et krav om at tilført egenkapital gjennom året – *herunder årets tilbakeholdte overskudd* – holdes i selskapet i minst 1 år før det kan deles ut som utbytte.

OLF er derfor av den oppfatning at effektene ikke vil være av så stor betydning som det departementet synes å ha lagt til grunn, og at behovet for en generell endring da også blir mindre.

En langt viktigere mulig forskjell mellom norske regnskapsprinsipper og IFRS er behandlingen av friinntekt ved beregning av utsatt skatt.

Under forutsetning av at IAS 12 må forstås slik at det ikke vil være adgang til å redusere årets utsatte skatt med den friinntekt som man vil ha rett til på grunnlag av årets investering, vil de selskap som følger IFRS kunne få en relativt betydelig utsatt skattegjeld og redusert adgang til utbytte i forhold til om de i dag balansefører utsatt skattefordel av friinntekten under NGAAP. Konsekvensen er også en vesentlig reduksjon i muligheten for fradragsberettiget rentebærende gjeld.

Det synes åpenbart at en slik endring må medføre en skattemessig nøytralisering slik at man i forhold til de beregninger som foretas i henhold til psctl § 3 (h) kan fortsette å benytte de samme prinsipper som i dag, uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. En tilpasning på dette området vil være langt viktigere for å opprettholde skattemessig nøytralitet i forhold til regnskapsmessige endringer enn de endringer som faktisk er foreslått i forhold til behandlingen av utbytte og konsernbidrag.

Videre må det gjennomføres nødvendige endringer i aksjelovgivningen som innebærer at en endret behandling av utsatt skatt i forhold til friinntekt på foretatte investeringer ikke vil påvirke utbyttegrunnlaget.

Etter IAS 16 og IAS 37 skal fjerningskostnader, herunder kostnader til demontering og sanering, inngå som anskaffelseskost og føres opp som gjeld allerede på anskaffelsestidspunktet. Dette medfører et økt krav til egenkapital etter psctl § 3h som innebærer redusert kapasitet til rentebærende gjeld for selskaper som driver utvinningsvirksomhet. OLF mener dette har en så negativ skattemessig virkning ved en overgang til IFRS at det krever en tilpasning i petroleumsskatteloven for å nøytralisere virkningen

6. Overgangsregler

Under punkt 5.2 synes departementet å legge til grunn at selskap som krever, og får, skattemessig fradrag for nedstengningskostnader i henhold til gjeldende rett må tilbakeføre de fradragsførte kostnadene for inntektsåret 2005 dersom departements forslag til endringer i skatteloven § 6-1 og § 14-4 blir vedtatt.

Etter departementets syn er dette en konsekvens av at ”den tidligere fradragsførte avsetning ikke er oppofret”.

Dette er etter vår oppfatning direkte feil, idet selskapene kun har forholdt seg til gjeldende rett på fradragstidspunktet. Høyesterett har i Shell-dommen nettopp lagt til grunn at kostnaden er oppofret, og dette må åpenbart legges til grunn for alle inntektsår frem til en eventuell

lovendring. Når kostnaden for de aktuelle inntektsårene faktisk er oppofret er dette et forhold som er endelig, og som ikke kan reverseres for det år en eventuell regelendring finner sted.

Et eksempel i denne forbindelse er endrede skattemessige avskrivningsregler, der det aldri har vært aktuelt å foreta noen tilbakeføring i endringsåret av avskrivninger foretatt tidligere år basert på de avskrivningssatser som da gjaldt.

Det er heller ikke snakk om å oppløse noen tidligere avsetninger, all den tid dette kun dreier seg om en skattemessig fradragsføring av tidligere års faktiske påløpte/pådratte kostnader.

Det kan etter vår oppfatning heller ikke være grunnlag for å innføre noen særskilte overgangsregler av et slikt innhold, i det dette i realiteten vil fortone seg som en regelendring med tilbakevirkende kraft.

Med vennlig hilsen
OLF Oljeindustriens Landsforening

Per Terje Vold
Adm. Direktør

Vedlegg: Juridisk betenkning fra Advokat (H) Dr. juris Arvid Aage Skaar, Advokatfirma
Wiersholm, Melbye & Bech