

Finansdepartementet

Postboks 8008 Dep

0030 OSLO

Saksbehandler: Terje Nilsen/Morten Barstad
Dir. tlf.: 22 93 99 32/22 93 97 21
Vår referanse: 05/4305
Deres referanse: 05/1450 SL AGE/rla
Arkivkode: 655.1
Dato: 15.08.2005

HØRINGSNOTAT OM SKATTEMESSIGE TILPASNINGER TIL VEDTATTE ENDRINGER I REGNSKAPSLOVEN

Vi viser til departementets brev av 3. juni 2005 vedrørende høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven. Det fremgår av brevet at departementet ønsker både innspill om mulige andre identifiserbare endringer i regnskapslovgivningen med skattemessige effekter enn de som er beskrevet i notatet og kommentarer til de framlagte vurderinger, løsninger og utkast til lovforslag vedrørende identifiserte endringer.

Departementet legger i høringsnotatet til grunn at nøytraliseringstiltakene bør skje ved presisering/lovfesting basert på skattemessige begreper, jf punkt 4.1.3.1. Kredittilsynet ser flere fordeler ved en slik tilnærming. IFRS-regelverket er under stadig utvikling, i form av nye standarder, endring av eksisterende standarder og nye tolkninger av standarder som påvirker foretakenes regnskapspraksis. Det må antas at norsk regnskapspraksis fremover vil måtte endres hyppigere enn hva som tidligere har vært tilfelle. IFRS er et internasjonalt regelverk og nasjonale tolkninger vil ikke nødvendigvis være bindende for det enkelte foretak i forhold til det offisielle selskapsregnskapet. Ved at skatteregelverket i større grad baseres på egne regler, vil mulighetene for nasjonale tolkninger være større. Det kan også bidra til større kontinuitet i regelverket. Vi ser imidlertid at det på enkelte kompliserte områder, kan være hensiktsmessig å basere skatteretten på regnskapsreglene dersom disse er entydige.

Kredittilsynet har for øvrig kun foretatt en begrenset vurdering av høringsnotatet i forhold til den regnskapsmessige omtalen i høringsnotatet. Vi har ikke foretatt noen vurdering av de skattepolitiske spørsmålene i høringsnotatet. Kredittilsynet har følgende merknader:

Generelt

Ved overgang til et internasjonalt regelverk vil det være områder hvor det både nasjonalt og internasjonalt er en viss usikkerhet knyttet til hvordan standardene skal forstås. Enkelte tolkninger som kommer til uttrykk gjennom høringsnotatet og etterfølgende proposisjon vil kunne oppfattes som relevant rettskilde også i forhold til det offisielle regnskapet. Det forhold at proposisjonen er rettet mot skatteretten, taler mot at proposisjonens tolkninger av IFRS anses som rettskilde også i forhold til det offisielle regnskapet. Det kan være en fordel at det i proposisjonen klargjøres hvilken rolle disse tolkningene er ment å ha i forhold til det offisielle regnskapet.

Punkt 1

I sammendraget av vurderinger og forslag vedrørende beskatning av undersjøiske petroleumforekomster (side 8) fremstår beskrivelsen av nøytraliseringstiltaket som uklar. Begrepet "regnskapsmessige balanse" kan lett oppfattes å bety foretakenes offisielle regnskap. Vi antar at det kun er balanse i skattemessig forstand som er ment. Dette kan med fordel klargjøres.

Punkt 2.2.2.3

I forhold til omtalen av IASBs arbeid med forenklede IFRS, finner Kredittilsynet å bemerke at IASBs egen tidsplan nå er noe forskjøvet ved at ferdigstilling av forenklet IFRS oppgis til 2007 med ikrafttredelse 2008. Det er sannsynlig at tidsplanen vil bli ytterligere forskjøvet.

Punkt 2.3.2

I opplistingen av områder hvor balanseorientert perspektiv gir andre og pliktige løsninger enn regnskapslovens resultatorienterte perspektiv synes ordet "herunder" noe malplassert. Vi kan for øvrig ikke se at det er grunnlag for å ta med "felleskontrollert virksomhet" i opplistingen.

Punkt 3.2.1.2

Kredittilsynet finner å bemerke at begrepet "den regnskapsmessige debiteringsregel" ikke benyttes i regnskapsmessig sammenheng.

Punkt 4.4.2.2

Endrede regnskapsregler kan muligens også gi opphav til andre mer utilsiktede skattemessige virkninger, grunnet sedvane i likningsbehandlingen mv. En slik utilsiktet skattemessig virkning kan tenkes relatert til de endrede reglene om regnskapsmessig sikring.

Med henvisning til saker ført for overligningsnemnda uttaler departementet at det ulovfestede skattemessige sikringsinstitutt synes å stille krav om tilnærmet 100 pst sikring. Like fullt er det enkelte typer regnskapsmessige sikringsforhold som av sin art ikke er 100 pst effektive, men hvor likningskontorene i sin løpende likningsbehandling har akseptert at det også skattemessig behandles som sikring. Et eksempel på dette er å finne i kraftmarkedet, hvor fremtidige kjøp og salg av kraft til områdepris spot sikres med for eksempel å inngå en systempris (en veid kurv av flere områdepriser) forward. Således er det en basisprisdifferanse som skaper noe ineffektivitet i sikringsforholdet.

Ifølge høringsnotatet, er kravene til sikringsføring under IAS 39 strengere hva gjelder dokumentasjon, måling, med videre, enn under norsk regnskapspraksis. Det kan således forekomme at enkelte regnskapsprodusenter ved overgangen til IFRS velger å gå bort fra sikringsføring i sitt konsernregnskap grunnet kompetanse- og ressurs hensyn. Like fullt kan likningsmyndighetene ta opphør av sikringsbokføring i konsernregnskapet som en indikator på at sikringsforholdet ikke er tilstrekkelig effektivt og, til tross for at effektiviteten er uendret fra tidligere års likning (men lavere enn 100 pst), velge å tre inn og avskjære skattemessig sikringsbehandling. Dette vil i så fall være en utilsiktet effekt som skaper reell forskjellsbehandling mellom IFRS rapporterende foretak og andre. En slik mulig konsekvens kan avhjelpes med utvikling av regler for det skatterettslige sikringsinstitutt, enten i en separat retning eller ved å tilnærme seg regnskapsreglene.

Departementet drøfter i punkt 4.4.2.2 videre forskjellene mellom sikring under norsk regnskapspraksis og IAS 39. Det oppsummeres med at IAS 39 i det vesentlige synes å innebære skjerpede formelle krav relatert til identifisering av sikringsforholdet, sannsynligheten og måling av effektiviteten. I denne diskusjonen kunne det med fordel vært tilført at IAS 39 innebærer at

den ineffektive delen av sikringen løpende føres over resultatregnskapet. En gjennomføring av tilsvarende prinsipp innen skatteretten vil medføre en utsatt inntekts-/kostnadsføring på den effektive delen av sikringsforholdet, mens avviket fra 100 pst sikringseffektivitet i enkelte tilfeller vil kunne ha en mer fremskutt inntekts-/kostnadsføring enn det alminnelige realisasjonsprinsipp tilsier.

Punkt 4.3.1.6

Vi antar at henvisningen under pkt 4.3.1.6 skal være 4.3.1.5, ikke 4.3.1.2. Vi er for øvrig i tvil om beskrivelsen i 4.3.1.5 siste avsnitt er fullt ut korrekt, og mener at beskrivelsen bør inneholde en henvisning til den bestemmelse som forbyr balanseføring av direkte/indirekte oppkjøpskostnader.

Punkt 4.6.2.2, litra c

Departementet tar her for seg en av metodene for å hensynta friinntektsfradraget innen petroleumsbeskatningen ved beregning av utsatt skatt. Deretter konkluderes det entydig med at det under IAS 12 ikke vil være tillatt å fortsette en slik praksis med å ta hensyn til fremtidige friinntektsfradrag på investeringstidspunktet.

Departementets konklusjon kan synes nærliggende ved tolkning av kriteriene i IAS 12, og er også i tråd med drøftingen av friinntektsordningen i forhold til IAS 12 som gjenfinnes i NRS (Norsk RegnskapsStiftelse) sitt diskusjonsnotat "Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak", av oktober 2002. Like fullt synes det i fagkretser fortsatt å være noe diskusjon rundt temaet, samt at enkelte børsnoterte foretak ved implementeringen av IFRS ser ut til å ha lagt seg på en annen fortolkning. Kredittilsynet bemerker således at formuleringen; "Dette er mest sannsynlig ikke tillatt etter IAS 12 inntektsskatt.", kan være mer passende i høringsnotatet, inntil alle argumenter har blitt testet og tillatt regnskapspraksis er endelig avklart.

Regnskap avlagt i utenlandsk valuta (presentasjonsvaluta)

Etter det vi kan se omtaler ikke høringsnotatet det forhold at selskapsregnskapet fremover kan bli presentert i annen valuta enn norske kroner. IAS 21.38 åpner for at et foretak kan presentere regnskapet i hvilken som helst valuta, mens regnskapsloven § 3-4 (etter endringslov av 10. juni 2005) muliggjør presentasjon av årsregnskap i euro eller funksjonell valuta (regnskapsvaluta). Vi antar det er hensiktsmessig at kommende proposisjon omtaler hvorvidt disse endringene er av betydning i skattemessig sammenheng.

Med hilsen
Kredittilsynet

Bjørn Skogstad Aamo
kredittilsynsdirektør

Anne Merethe Bellamy
avdelingsdirektør