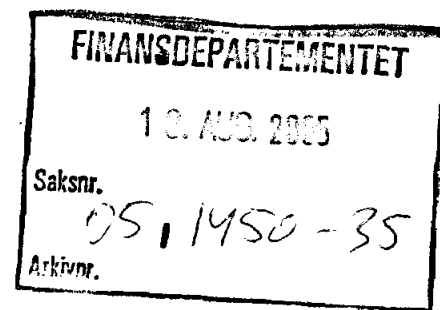


Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO



15. august 2005

Høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 3. juni 2005 der det anmodes om innspill til departementets høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven. Departementet ønsker innspill både til innholdet i notatet og mulige andre identifiserbare endringer i regnskapslovgivningen med skattemessige effekter.

Det gjøres oppmerksom på at Norsk Øko-forum (NØF) og Ligningsutvalget har samarbeidet om høringsuttalelsene, men det er likevel noen forskjeller i de respektive uttalelsene.

Generelt

Departementet beskriver i høringsnotatet gjeldende rett, redegjør for de identifiserte endringer i regnskapsreglene som kan få betydning for beskatningen og kommer med begrunnede forslag til presiseringer i skatteloven. Det legges til grunn at de skattemessige effekter i det vesentlige blir nøytralisert ved presisering av skatterettslige regler som etter departementets oppfatning i stor utstrekning allerede kan anses som gjeldende rett. Det legges således ikke opp til noen sterkere kobling mellom regnskap og skatt. Den skattemessige nøytralitet sikres ved særlige skatteregler som ikke påvirkes av den løpende regnskapsutviklingen.

Etter departementets forslag er det kun i de tilfellene en inntekt er innvunnet eller en kostnad er pådratt og det ikke er fastsatt særskilte skattemessige tidfestingsregler, at de regnskapsmessige periodiseringsreglene får virkning for den skattemessige tidfestingen.

Vi er enig i departementets utgangspunkt, nemlig at de fleste spørsmål synes å skulle løses med utgangspunkt i skattereglene. Departementet foreslår å beholde koblingen mellom regnskap og skatt for tidfesting dersom det ikke er særskilte skatteregler. Vi tror et realisasjonsprinsipp for inntekter og kostnader som en generell tidfestingsregel, på lik linje med næringsdrivende som ikke har årsregnskapsplikt, både er enklere å praktisere og sikrer bedre nøytralitet mellom IFRS og norsk regnskapslov. Man slipper også å måtte endre eller å måtte vurdere skattereglene hver gang det skjer endringer i regnskapsreglene, noe som vil skje hyppig i tiden fremover bla. som følge av internasjonaliseringen av regnskapsstandardene. For nærmere begrunnelse viser vi også til kommentarene nedenfor til de enkelte forslagene fra departementet. At realisasjonsprinsippet ved beskatningen også bør innføres for de årsregnskapspliktige, ble påpekt av NØF i forbindelse med høringen til NOU 2003:23 om evaluering av regnskapsloven, hvor vi sa følgende (sitat) :

"Bindingen mellom skattereglene og regnskapsreglene for årsregnskapspliktige bør etter vår mening opphøre på samme måte som for de begrensede regnskapspliktige, og erstattes med realisasjonsprinsippet. Dagens system legger opp til at skattemyndighetene må etterprøve de

regnskapsmessige vurderingene for tidfesting, noe som etter vår mening skaper problemer både i forhold til beskatningen og for de regnskapsmessige vurderingene. Mange regnskapspliktige benytter ofte for lave verdier regnskapsmessig for å spare skatt. Regnskapene gir da et uriktig bilde av både resultat og balanse og beskatningen blir uriktig. Tilpasningen til internasjonale standarder vil ytterligere forsterke dette. Vårt syn er derfor at det må vurderes å endre skattereglene, slik at det ikke er tvil om at skattereglene må vurderes uavhengig av regnskapsreglene. Dette gjelder først og fremst tidfestingsreglene.

Etter vår oppfatning bør skatteloven § 14-4 annet ledd oppheves fom. 1.1.2005, på samme måte som for de begrenset regnskapspliktige ved overgangen til 1998-loven pr. 1.1.1999. Realisasjonsprinsippet vil da som hovedregel erstatte regnskapsprinsippet som generelt tidfestingsprinsipp ved beskatningen også for de årsregnskapspliktige.

Det kan også med fordel vurderes en særskilt presisering av oppfrelseskriteriet i forbindelse med hovedreglene for fradrag, og at denne bestemmelsen gjelder uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. En konsekvens av en løsrivelse av skattereglene er at det bli flere midlertidige forskjeller og dermed et mer omfattende forskjellsskjema. Etter vår oppfatning er dette å foretrekke framfor å måtte vurdere og ta stilling til regnskapsregler som endres løpende i takt med den internasjonale utviklingen og som er sterkt skjønnsbaserte."

Skattemessig tidfesting av inntekter (pkt. 3.1 og 4.1)

Tidspunkt for inntektsføring – utsatt inntektsføring

Departementet legger til grunn at skattemessig innvinning etter sktl. § 5-1 må være inntrådt før tidfesting i samsvar med årsregnskap avlagt etter norsk regnskapslov eller IFRS. Departementet sammenligner NRS(D) Regnskapsføring av inntekt med IAS 18 Driftsinntekter og kan foreløpig kun påvise én konkret forskjell, nemlig utbytte fra datterselskap. Øvrige mulige forskjeller antas å gå i ulike retninger, jf. side 51 i notatet. Departementet konkluderer med at opptjenings tidspunktet i henhold til regnskapsreglene normalt vil være sammenfallende med tidspunkt for skattemessig innvinning, jf. punkt 4.1.3.1 side 53. Videre skriver departementet:

"Eventuelle endringer i praktiseringen av det regnskapsmessige sannsynlighetskrav for resultatføring av opptjente inntekter, vil bare ha skattemessige effekter hvor det regnskapsmessige sannsynlighetskrav praktiseres strengere enn etter det lignende krav i forhold til det skattemessige innvinningsbegrep."

Utsatt eller fremskutt resultatføring av inntekter etter IFRS vil kunne medføre forskjeller i forhold til opptjeningsprinsippet etter norsk regnskapslov. Etter IFRS kan det oppstå tilfeller der sannsynlighetskriteriet etter IAS 18 ikke er oppfylt eller at eiendelsposten som oppstår ikke kan balanseføres. Vi antar således at det vil kunne oppstå vesentlige forskjeller mellom IFRS og opptjeningsprinsippet i norsk regnskapslov. Selv om det pr. dato kanskje kan være vanskelig å identifisere slike forskjeller, spesielt på områder der det ikke er særskilte tidfestingsbestemmelser i skatteloven, anbefaler vi at det allerede nå vurderes å ta høyde for dette. Innføring av realisasjonsprinsippet vil kunne løse dette, alternativt at den skattemessige tidfestingen av inntekter styres av norsk regnskapslov for alle regnskapspliktige.

Departementet antar at den regnskapspraksis som er lagt til grunn for utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet, og som behandles etter skatteloven § 14-4 annet ledd, kan videreføres også under forutsetning om skattemessig innvinning. Det er i den forbindelse vist til tilfeller fra praksis ved SFS. De konkrete sakene fra praksis ved SFS er beskrevet på side 24 i notatet. Sakene gjelder utsatt inntektsføring hhv. for varer med returrett og for tjenester knyttet til serviceavtale. Beskrivelsen av hvorfor dette godtas synes noe uklar når det vises til sammenstillingsprinsippet. En serviceavtale kan være en selvstendig tjenesteleveranse og den skattemessige tidfestingen skal da være i samsvar med den regnskapsmessige, dvs. at inntektene fordeles over den perioden tjenestene ytes iht.

opptjeningsprinsippet. Noen annet er det hvis servicen er inkludert i forbindelse med salg av en gjenstand. Da antas hele inntekten å være innvunnet og tidfestes ved salget (leveringen) av gjenstanden.

Når det gjelder returrett, antas utgangspunktet å være at inntekten ikke er regnskapsmessig opptjent før returren utløper, for eksempel at kjøper bekrefter at han vil beholde varen eller returfristen oversittes. Regnskapsmessig beregnes forventet retur pr. 31.12 og føres som utsatt inntekt eller at varene med returklausul behandles som varebeholdning. I høringsnotatet er det vist til en avgjørelse ved SFS der dette har vært akseptert skattemessig. Dette er ikke nødvendigvis i samsvar med ligningspraksis andre steder eller med Lignings ABC-en.

I noen saker fra Oslo vedrørende returavtaler i bokbransjen er det skattemessig ikke akseptert at avsetning for forventet retur av varer kommer til fradrag skattemessig. Sakene gjaldt inntektsårene 1992 og 1993, dvs. umiddelbart etter forrige skattereform der bestemmelsen i § 14-4 (3) ble innført (tidl. § 50 (5)). Sakene omfattet både bokforlag og bokhandlere og gjaldt bøker som ble regulert av bransjeavtalen mellom Den norske Bokhandlerforening og Den norske Forleggerforening, samt bøker som ble solgt på postordre direkte til forbruker og som kom inn under angrerettloven.

Ligningskontoret og ligningsnemnda (ikke påklaget) kom til at bøker med returklausul anses som bokhandlers eiendom etter levering, noe også samtlige bokhandlere forholdt seg til i praksis. Det ble lagt til grunn at reelle hensyn også taler for at varene skal medtas hos bokhandler, ved årsskiftet vil mengde og verdi på bøker som skal returneres ikke være fastlagt og det er bokhandler som har varene fysisk på lageret. Det ble derfor lagt til grunn at det er bokhandler som skattemessig skal medta bøkene i sitt varelager, og som vil ha rett til å foreta nedskrivninger på varelageret iht. reglene i § 14-5 (2) bokstav d nr. 1 og FSFIN § 14-5-1 (2).

Forlagene skal dermed ikke behandle disse bøkene som varelager i sitt regnskap, med den følge at nedskrivning på bøker ikke kan foretas skattemessig, jf. FSFIN § 14-5-1 (3). Dette selv om det regnskapsmessig kan være riktig å behandle de samme bøkene som varelager hos forlaget inntil returren utløper. Det ble videre lagt til grunn at avsetningen for forventet retur (differansen mellom salgspris og varelagerets verdi) var en avsetning etter god regnskapsskikk etter § 14-4 (3) og ble derfor ikke godkjent som en skattemessig kostnad.

Man kan etter vår oppfatning vanskelig akseptere at to skattesubjekter behandler samme gjenstand som sin eiendom (her også en vare med egen nedskrivningsrett) skattemessig. Denne problemstillingen er på ingen måte unik for bokbransjen og vil, slik vi ser det, gjelde tilsvarende for andre som har returavtaler, med unntak av den ekstra nedskrivningsmuligheten for bokbransjen.

Det ble også tatt opp en problemstilling vedrørende et forlag som solgte bøker direkte til kunder som har en lovfestet returrett (postordresalg). Finansdepartementet ga i brev av 3. januar 1996 til Skattedirektoratet uttrykk for at forlagene ved slike salg ikke kan avsette deler av salgsvederlaget med skattemessig virkning, og at dette må behandles på samme måte som ved returordningen iht. bransjeavtalen mellom forlagene og bokhandlerne. Dersom krav om heving er fremsatt før regnskapsavslutningen, stiller det seg imidlertid annerledes. Plikten til inntektsføring vil da bare omfatte ubestridte deler av inntekten. Alle fylkesskattekontor og Oslo og Bergen ligningskontor ble orientert om departementets avgjørelse i brev av 8. januar 1996 fra Skattedirektoratet. I Lignings ABC 2004 s. 1073, pkt. 6.4 om postordresalg er det lagt til grunn at det ikke kan foretas avsetning eller utsatt inntektsføring av salgsvederlaget selv om det foreligger rett til retur etter bestemmelsene i angrerettloven.

NØF er enig med departementet, Skattedirektoratet og ligningsmyndighetene i Oslo i at det etter gjeldende rett ikke kan gis skattemessig fradrag for avsetning for varer med returrett, og at dette også må være riktig å videreføre. Det må i forarbeidene klart komme til uttrykk at avsetning for returer ikke aksepteres skattemessig.

Realisasjon som innvinningskriterium

Departementet foreslår at særregelen for tidfesting av gevinst eller tap på finansielle instrumenter i skatteloven § 14-4 femte ledd oppheves som overflødig, jf. høringsnotatets pkt. 4.1.3.2. Bestemmelsen fastslår at gevinster og tap på finansielle instrumenter skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet. Finansielle instrumenter vil også omfatte finansielle derivater som anses som egne formuesobjekter. Dersom denne bestemmelsen oppheves, vil den regnskapsmessige periodiseringen være styrende for den skattemessige tidfestingen når gevinst er innvunnet eller tap pådratt. Regnskapsføring av finansielle instrumenter for regnskapspliktige som benytter IFRS følger av IAS 39. Både definisjoner og regnskapsføring av finansielle instrumenter er vesentlig forskjellig fra norsk regnskapslov. Vi antar at det også vil kunne gjelde tidfestingen, herunder de tilfellene en gevinst er innvunnet eller et tap er pådratt. Også for regnskapspliktige som følger norsk regnskapslov antas det å kunne være forskjeller mellom tidfestingen i regnskapet og tidfesting etter realisasjonsprinsippet for finansielle derivater. Slik kan regnskapsmessig sikring bli lagt til grunn skattemessig. Vi ber derfor departementet om å vurdere å beholde realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter.

Tilvirkningskontrakter

Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter som ikke omfattes av særregelen i sktl. § 14-5 tredje ledd omtales på side 51 i høringsnotatet. Departementet antar at slike kontrakter vurdert etter løpende kontraktsmetode antas forenlig med et krav om at inntektene også skal være innvunnet på tidfestingstidspunktet.

Vi oppfatter departementet slik at gjeldende rett er at det skal foretas en særskilt skatterettslig vurdering av hva som inngår i begrepet "tilvirkningskontrakt som vurderes etter sktl. § 14-5 tredje ledd. Departementet synes å definere det skatterettslige begrepet "tilvirkningskontrakt" snevrere enn "tilvirkningskontrakt/anleggskontrakt" i regnskapsretten. Det er ikke konkretisert hva som kan være forskjellig. Vi antar at det skatterettslig skal legges en privatrettslig vurdering til grunn, slik at tjenesteoppdrag ikke anses som tilvirkningskontrakter skatterettslig. En viktig forskjell mellom regnskap og skatt vi derfor kunne være visse typer tjenesteleveranser som inngår i det regnskapsrettslige begrepet, jf. NRS 2 Anleggskontrakter pkt. 4. En slik rettsforståelse er lagt til grunn i vedtak fattet av overligningsnemnda ved SFS (Utv. 97 /323).

Skattemessig tidfesting av fradrag (pkt. 3.2 og 4.2)

Fremtidige kostnader

Departementet foreslår å tilføye "faktisk" før "pådratt" i sktl. § 6-1 for å markere at rettslige forpliktelser som medfører fremtidige utgifter ikke kommer til fradrag. Et viktig hensyn bak regelen er å sikre skattemessig nøytralitet mellom regnskapspliktige som benytter norsk regnskapslov og regnskapspliktige som anvender IFRS, jf. side 64 i notatet. I den forbindelse trekkes det også sammenligning mellom de som har full regnskapsplikt og næringsdrivende som baserer sin tidfesting på realisasjonsprinsippet. Det kan ikke ses noen grunn til at fradragsretten for fremtidige utgifter for næringsdrivende med full regnskapsplikt skal være mer vidtgående enn for andre næringsdrivende.

På side 65 uttales følgende:

"Først når skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som hun er forpliktet til, vil kostnaden eventuelt være pådratt" .

Vi støtter i hovedsak departementets vurderinger på dette punktet. Spesielt vil vi peke på at departementet presiserer at det er uvesentlig for den skatterettslige vurderingen hvilket eller hvilke regnskapsprinsipper som kostnadsføring av fremtidige utgifter begrunnes utfra.

NRS 13 omhandler regnskapsmessig behandling av usikre forpliktelser og betingede eiendeler. For regnskapspliktige som anvender IFRS er det IAS 37 som gjelder. Departementet peker på side 61 i notatet på enkelte forskjeller mellom disse standardene.

Usikre forpliktelser som regnskapsføres må ved beregning av skattepliktig inntekt vurderes opp mot den foreslåtte bestemmelsen i sktl. § 6-1. Etter gjeldende rett foretas denne vurderingen etter sktl. § 6-1 eller sktl. § 14-4 tredje ledd. I beskrivelsen av gjeldende rett på side 35 gir departementet uttrykk for at graden av skjønn som ligger til grunn for avsetninger ikke er relevant for fastlegging av avskjæringsregelens innhold. Denne rettsforståelsen synes å skulle videreføres også ved opphevelse av sktl. § 14-4 tredje ledd, men med en presisering av sktl. § 6-1. Etter vår oppfatning er det en fordel at departementet klargjør dette bedre, særlig fordi enkelte ligningsavgjørelser (SFS) har lagt vekt på graden av skjønn og tidsaspektet. Slik vi ser det vil departementets syn komme bedre fram dersom ulike begreper og konkrete typer av avsetninger som er nevnt i regnskapsstandardene, vurderes opp mot skattereglene.

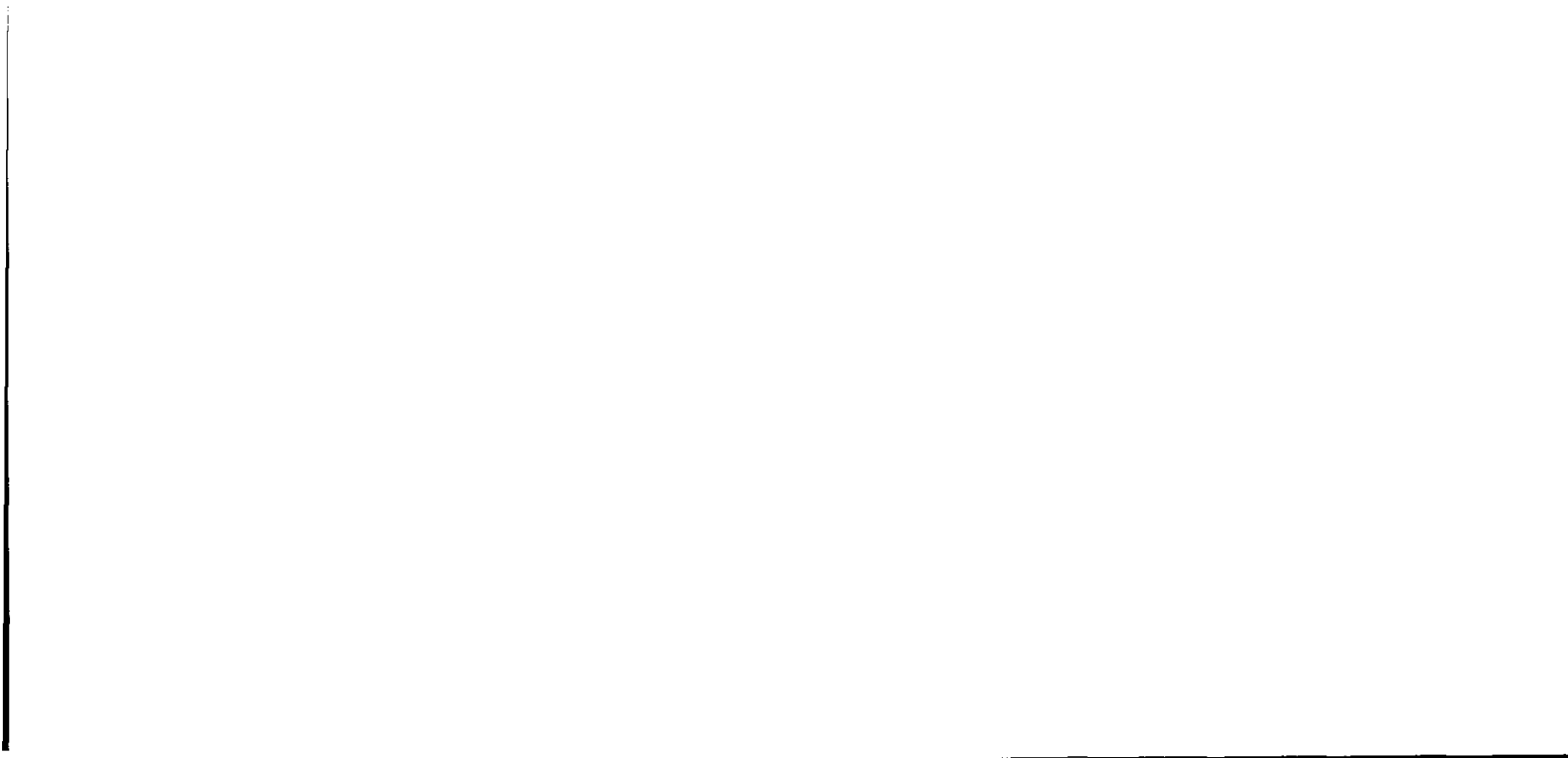
En usikker forpliktelse har i henhold til NRS 13 ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt. En kategori av usikre forpliktelser er betingede forpliktelser, hvor plikten til å avgi økonomiske ressurser avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Det er neppe tvilsomt at regnskapsførte betingede forpliktelse ikke er pådratte kostnader. Med bakgrunn i departementets uttalelser antar vi at også forpliktelser som ikke er betingede, men likevel usikre med hensyn til beløpets størrelse, dvs. forventet oppgjørsverdi, heller ikke vil være fradragsberettigede etter sktl. § 6-1, uavhengig av tidshorisont og graden av skjønn. Ingen av de nevnte usikre forpliktelsene i NRS 13 som regnskapsføres, antas således å komme til fradrag i skatteregnskapet.

Hendelser etter balansedagen, som finner sted mellom balansedagen og tidspunktet for vedtak om fremleggelse av årsregnskapet, skal i noen tilfeller hensyntas i årsregnskapet, jf. NRS 3 "hendelser etter balansedagen". Ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, skal hensyntas og innarbeides i regnskapet som gjelder i perioden fram til balansedagen. Regnskapsførte forpliktelser (avsetninger) som på balansedagen anses som usikre, enten betingede eller usikre med hensyn til størrelsen, skal således korrigeres med hendelser fram til vedtak om fremleggelse av årsregnskap. Som eksempel kan nevnes et erstatningsansvar som på balansedagen er betinget, men som blir ubetinget rett over årsskiftet. Et annet eksempel er sluttvederlag for en ansatt som er avtalt pr 31.12, men der beløpets størrelse fastsettes rett over årsskiftet. I disse tilfellene blir de regnskapsførte forpliktelsene korrigert i henhold til opplysningene etter årsskiftet, og det vil være de eksakte beløpene som blir balanse- og resultatført i årsregnskapet. Slik vi forstår departementet vil likevel slike kostnader ikke være pådratt skatterettslig før det påfølgende inntektsår, dvs det år forpliktelsene bli ubetingede. Ved ligningsbehandlingen og under bokettersyn er det nettopp slike praktiske problemstillinger som oppstår, så vi ber derfor departementet til å klargjøre sitt syn enda bedre på dette området.

Den rettsforståelsen som departementet legger til grunn for fradragsføring av fremtidige kostnader synes å sammenfalle med tidfesting etter realisasjonsprinsippet. Departementets sammenligning med næringsdrivende som skal benytte realisasjonsprinsippet ved tidfestingen, taler også for en slik konklusjon. Dette er etter vår oppfatning nok et argument for innføring av realisasjonsprinsippet.

Faktisk påløpte kostnader

Departementet antar at det kan forekomme forskjeller mellom norsk regnskapslov og IFRS i behandlingen av slike kostnader, jf. side 62 i notatet. Tidfesting etter sammenstillingsprinsippet vil kunne gi utsatt fradragsføring (resultatføring) i form av aktivering med fordeling av de påløpte kostnadene over de år som den korresponderende inntekt opptjenes, mens det etter IFRS ikke vil være noen eiendel å balanseføre og dermed umiddelbar kostnadsføring (resultatføring) som konsekvens. Videre antar departementet (side 63) at utsatt resultatføring etter sammenstillingsprinsippet samsvarer



med den løsning som vil følge av oppførelseskravet i sktl. § 6-1.

Vi tror ikke at utsatt resultatføring etter sammenstillingsprinsippet i alle tilfeller vil omfatte kostnader som ikke er pådratt etter sktl. § 6-1. Forarbeidene til regnskapsloven (Ot. prp. 42 1997-98 og NOU 1995:30) skiller ikke mellom ulike typer av utgifter, så utgangspunktet må være at alle utgifter skal sammenstilles med tilhørende inntekt. Det vil selvsagt bli en skjønsmessig vurdering om utgiftene vil generere inntekter for senere perioder, og det antas at en alminnelig sannsynlighetsvurdering legges til grunn. Det vil eksempelvis for reklamekampanjer generelt være vanskelig å sannsynliggjøre hvilke inntektsperioder som påvirkes av utgiftene, samt størrelsen på de beløpene som skal periodiseres. Direkte kostnadsføring er derfor vanlig. Dersom det er klart at produktene/tjenestene først leveres i etterfølgende perioder, vil sammenstillingsprinsippet kreve utsettelse med kostnadsføringen fram til inntekten opptjenes, i hvert fall så lenge utgiftene kan identifiseres. Mer diskutabelt kan det kanskje være for utgifter i form av provisjoner etc. til for eksempel mellommenn som inngår salgssavtaler på vegne av den regnskapspliktige. Den regnskapsmessige behandlingen kan avhenge av om det som leveres er varer eller løpende tjenesteleveranser. Dersom det er løpende tjenesteleveranser vil en eventuell utsatt kostnadsføring beregnes med bakgrunn i bla. holdbare erfaringstall og forventet utvikling. Noen av disse kostnadene antas å kunne være pådratt etter sktl. § 6-1. Særlig aktuelt vil dette kunne være der det er ulik praktisering av sammenstillingsprinsippet. En streng fortolkning av sammenstillingsprinsippet gir utsatt kostnadsføring for utgifter som kan være pådratt, noe som også vil kunne gi ulikt skattemessig resultat avhengig av hvordan sammenstillingsprinsippet fortolkes og praktiseres.

Etter vår vurdering vil et realisasjonsprinsipp for skattemessig tidfesting være enklere å praktisere. Innholdet i begrepet er kjent, og skattemyndighetene behøver ikke i noe tilfelle ta stilling til hvordan sammenstillingsprinsippet skal forstås og praktiseres. Slik blir også næringsdrivende med full regnskapsplikt likestilt med næringsdrivende som skal anvende realisasjonsprinsippet. Vi viser til departementets uttalelse på side 31 i høringsnotatet:

"Innholdet i debiteringsregelen samsvarer i det vesentlige med realisasjonsprinsippet som senere ble innført i skatteloven § 14-4 annet ledd for begrensede regnskapspliktige, der regelen er at kostnader kan fradras når det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfrir kostanden. Det kan også være grunnlag for å anta at debiteringsregelen i utgangspunktet vil tilsvare tidspunkt for skattemessig pådragelse/oppførelse som vilkår for skattemessig fradragrett."

Selv om sammenligningen med realisasjonsprinsippet og debiteringsregelen for kostnader er noe upresis i forhold til sitatet som fremkommer på side 31, virker det som om departementet her argumenterer for et realisasjonsprinsipp, noe vi for vår del støtter. Dersom et realisasjonsprinsipp innføres er det ikke under noen omstendighet nødvendig å ta stilling til de i mange tilfeller skjønsmessige vurderinger i forhold til sammenstillingsprinsippet. Slik avhjelpes også mulige forskjeller mellom IFRS og sammenstillingsprinsippet.

Utsatt inntekt i forhold til skatteloven § 14-4 tredje ledd (høringsnotatet side 36)

Departementets oppfatning er at det ikke er mulig å omgå avskjæringsregelen i dagens § 14-4 tredje ledd ved å utsette de inntektselementene det knytter seg usikkerhet til. Dersom det oppnås det samme med utsatt inntektsføring som skatteloven § 14-4 tredje ledd er ment å ramme, følger det av rettspraksis at dette også er avskåret etter bestemmelsen. Slik departementet ser det må det foreligge konkrete holdepunkter for kunne dele opp transaksjonsvederlaget i ulike inntektselementer.

Prinsippene om utsatt inntektsføring vil ikke nødvendigvis gi samme resultat som ved kostnadsavsetning. Det er salgsprisen på tjenestene som føres som utsatt inntekt, mens en kostnadsavsetning viser den regnskapspliktiges forventede kostnader for å utføre de etterfølgende tjenestene. Vi antar at det etter gjeldende rett også i en slik situasjon ikke vil være anledning til å utsette inntekten med skattemessig virkning så lenge det ikke er konkrete holdepunkter for å splitte vederlaget, for eksempel i form av separate avtaler og spesifiserte fakturaer.

Dersom § 14-4 tredje ledd oppheves, tror vi det er nødvendig med en presisering av gjeldende rett. Presiseringen bør gjøres i form av lovfesting, alternativt i lovforarbeidene. Etter vår mening er det viktig at det kommer fram at inntekten for etterfølgende tjenester, som er inkludert i prisen ved salg av en gjenstand, ikke kan utsettes med skattemessig virkning, dvs. at inntekten både er innvunnet og tidfestet på salgstidspunktet. Det samme må gjelde dersom hovedytelsen er en tjeneste. Vi tror det kan være nødvendig med en lovregulering, bla. for å sikre at skattemessig innvunnet inntekt i slike situasjoner ikke skal følge tidfestingen i regnskapet, jf. sktl. § 14-4 (2).

Skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av driftsmidler mv (pkt. 3.3 og 4.3)

Kostnader til forskning og utvikling (pkt. 4.3.1.2 og pkt. 4.3.2.2)

Departementet legger til grunn at den skattemessige artsbegrensningen av kostnader til forskning og utvikling er den samme som anvendes i regnskapsloven § 5-6 og i NRS (F) Immaterielle eiendeler. Det legges til grunn at disse samsvarer med tilsvarende begreper etter IAS 38.

Fra side 68 i høringsnotatet siteres følgende:

"Begrepene kostnader til forskning og utvikling i sktl. § 14-4 sjette ledd er like fullt spesifikt skattemessige begreper som må forstås på bakgrunn av sin tilblivelse, og som ikke uten videre vil kunne endres i takt med eventuell utvikling av de regnskapsmessige begreper"

Vi oppfatter departementet dithen at den skatterettslige artsbegrensningen er lik den regnskapsrettslige slik gjeldende regnskapsrett definerer begrepene. Dersom det skjer en utvikling i de regnskapsrettslige begreper, synes det likevel å være en åpning for at de skatterettslige begrepene kan endres. Etter vår oppfatning kan det derfor fremstå som noe uklart hvordan de skattemessige begrepene skal fortolkes. Det er derfor en fordel at de skattemessige begrepene konkretiseres bedre.

Bestemmelsen i sktl. § 14-4 sjette ledd foreslås flyttet til § 6-1 første ledd. At bestemmelsen flyttes til kapittel 6 er vi enig i. Den fremstår imidlertid som en regel som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten etter § 6-1 første ledd annet punktum.. Vi ber derfor departementet om å vurdere å flytte bestemmelsen til de andre presiserende bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32.

Den foreslåtte bestemmelsen i § 14-4 sjette ledd om at pådratte kostnader skal fradragsføres etter realisasjonsprinsippet bør vurderes flyttet sammen med den særskilte aktiveringsregelen. Vi tror imidlertid at bestemmelsen om fradragsføring for pådratte kostnader vil ha liten praktisk betydning, jf. også departementets uttalelse på side 76 i høringsnotatet:

"Det antas imidlertid lite praktisk at balansekriteriene etter rskl. vil være oppfylt for kostnader som skattemessig anses som fradragsberettiget som pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt".

Vi antar utsagnet også er aktuelt for kostnader til forskning og utvikling. I eventuelle tilfeller der driftsmidlet har en kortere økonomisk levetid enn tre år, jf. Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet, kan det dog tenkes tilfeller der bestemmelsen kommer til anvendelse.

Rekkevidden av skatteloven § 14-4 annet ledd er beskrevet i det omtalte brevet til Skattedirektoratet. Slik vi ser det vil det kunne bli ulike vurderinger hhv. for kostnader til forskning og utvikling og andre kostnader til egenutvikling av driftsmidler. De skjønsmessige avgrensningene som må foretas kan være meget vanskelige og ressurskrevende å praktisere. I brevet til Skattedirektoratet konstaterer departementet i en oppsummering "at området for aktiveringsplikt av FOU-resultater som driftsmidler er nokså smalt, og at adgangen til rask avskrivning/fradragsføring av aktiverte beløp i

praksis vil være vid". Denne formuleringen gjør det fortsatt vanskelig å praktisere bestemmelsen for ligningsmyndighetene, vil ikke skape nevneverdig bedre forutberegnlighet for skattyterne og vil i praksis kunne medføre forskjellsbehandling. Av håndhevningmessige grunner, samt det faktum at aktiveringsplikten synes svært begrenset, anmoder vi departementet om vurdere å lovfeste en adgang til å fradragføre alle kostnader til forskning og utvikling etter realisasjonsprinsippet. Prinsipielt mener vi at dette er uheldig. Plikten til å aktivere kostnader ved erverv og egenutvikling av driftsmidler burde være lik for både fysiske driftsmidler og immaterielle driftsmidler. En eventuell skattestimulans for FoU-prosjekter bør kunne gjennomføres ved tilskuddsordninger eller ved en utvidelse av "Skattefunnordningen", og ikke via de alminnelige skattereglene.

Kostnader til egenutvikling av driftsmidler som ikke er forskning og utvikling

For kostnadsarter som ikke faller inn under betegnelsen forskning og utvikling, legger departementet til grunn at det vil foreligge aktiveringsplikt dersom kostnadene anses investert etter sktl. § 6-1. Kostnader som er pådratt etter sktl. § 6-1 tidfestes etter den regnskapsmessige behandlingen, jf. sktl. § 14-4 annet ledd.

Etter vår oppfatning er det en fordel med en nærmere avklaring/presisering hhv. av hvilke kostnader som inngår i skattemessig anskaffelseskost, på hvilket tidspunkt aktiveringsplikten skal vurderes, dvs. anskaffelsestidspunkt eller ved årsskiftet, og i hvilken grad regnskapsreglenes balanseføringskriterier skal hensyntas skattemessig.

I forhold til varighetskriteriet legger vi til grunn at tre-års regelen i § 14-40 (1) a er en spesialregel for fysiske driftsmidler som kan saldoavskrives og ikke vil gjelde for immaterielle driftsmidler etter § 6-10 (3). Det ville være uheldig om for eksempel en tidsbegrenset rettighet (kontrakt el.) på 2,5 år ikke skulle fordeles skattemessig over kontraktperioden. Det vises for øvrig til Lignings ABC 2004 s. 296 pkt. 4.4, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 110 og Ot.prp. nr. 86 (1997-98) kap. 7.6. Dette bør klargjøres i forarbeidene.

Hvilke kostnader som inngår i skattemessig anskaffelseskost antas å følge av Lignings-ABC 2004 side 545 (stikkord: Inngangsverdi, pkt. 2.3.1). Ved erverv fra andre vil dette i hovedsak tilsvare de kostnader som skal balanseføres etter regnskapsreglene. Ved egenutvikling av immaterielle driftsmidler må den skattemessige inngangsverdien etter vår oppfatning behandles på samme måte som for fysiske driftsmidler, dvs. at det skal aktiveres direkte kostnader, indirekte kostnader og et påslag for fortjeneste, jf. sktl § 5-3 og Utv. 1993/3.

Når det gjelder skattemessige avskrivninger på immaterielle driftsmidler utenom goodwill og som ikke er en tidsbegrenset rettighet, gis det etter § 6-10 (3) fradrag for avskrivning når verdifallet er åpenbart. Dette innebærer etter vår oppfatning, og er lagt til grunn i ligningspraksis og i Lignings-ABC (se 2004-utgaven s. 296 pkt. 4.4) at avskrivning først kan foretas i de år hvor omsetningsverdien ved årets utgang er åpenbart lavere enn årets inngangsverdi. Det vil således ikke være adgang til å foreta lineære (ordinære) avskrivninger over driftsmidlets levetid slik man skal etter regnskapsreglene. At det skattemessig ikke kan foretas avskrivninger på immaterielle driftsmidler utenom goodwill, oppfattes av mange som meget uheldig og skaper press på å unnlate å aktivere eller å aktivere for lave beløp på slike driftsmidler. Dette er etter vår vurdering uheldig, og vi foreslår derfor at det vurderes å innføre en ny saldogruppe slike immaterielle driftsmidler utenom goodwill.

Departementet synes å legge til grunn at det skal foretas en egen skatterettslig vurdering i forhold til om kostnadene er pådratt eller investert, uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. Vi ber departementet om å klargjøre om, og eventuelt i hvilken grad de regnskapsmessige balanseføringskriteriene skal tillegges vekt i den skatterettslige vurderingen. Vi viser i den forbindelse spesielt til kravet om målbarhet for at balanseføring kan finne sted, jf. NRS(F) Immaterielle eiendeler pkt. 2.2.3.

Områder hvor skatteloven § 14-4 annet ledd har betydning (pkt. 3.3.1.3)

Departementet antar at sktl. § 6-11 må anses som en skattemessig særregel om adgang til fradragføring av pådratte vedlikeholdskostnader, slik at regnskapsreglene er uten betydning her. For pådratte rentekostnader etter sktl. § 6-40 tas det et annet utgangspunkt. Dersom slike kostnader balanseføres i regnskapet, kreves det annen særskilt hjemmel i skatteloven for direkte fradragføring.

Det skillet departementet trekker mellom renter og vedlikehold antas å være riktig rettslig. Med bakgrunn i en praktisk innfallsvinkel, gir vi uansett vår fulle støtte til departementets vurdering. Vedlikehold behandles ulikt avhengig av valg av regnskapsregler uten at det er andre særskilte fradragshjemler i skatteloven. For renter vil antakelig de særskilte reglene i skatteloven § 14-4 (7) og skatteloven § 14-5 (1) - (3) dekke de fleste tilfellene der regnskapsreglene, både etter norsk regnskapslov og IFRS, krever aktivering.

Når departementet legger til grunn at årsregnskapet har en selvstendig betydning for kostnader som er fradragberettiget etter særlige regler om fradragrett for renter i sktl. § 6-40, syns vi det fremstår som uklart om tilsvarende gjelder for andre særlige regler om fradrag i § 6-40 flg.

Klassifisering av ulike rettsforhold med betydning for beskatningen (pkt 3.4 og 4.4)

Sikring

Departementet legger til grunn at det foreligger et særskilt ulovfestet skatterettslig sikringsinstitutt, jf. side 82 i høringsnotatet. Vilårene for skattemessig sikring antas å være strengere enn vilårene for regnskapsmessig sikring. Det fremgår på side 84 i notatet at departementet ikke finner tilstrekkelig grunnlag for å fremme noe lovforslag på dette punkt.

Ved skattemessig sikring tidfestes gevinst/tap på et selvstendig finansielt instrument etter reglene for det underliggende objekt, noe som er et unntak fra § 14-4 femte ledd. Dersom denne bestemmelsen oppheves vil den regnskapsmessige tidfestingen kunne bli bestemmende for sikringsinstrumentet. Vi ber departementet vurdere dette.

Vurderingene som må foretas for å vurdere om det foreligger skatterettslig sikring er faglig kompliserte og krever således faglig spisskompetanse, som omfatter både inngående kjennskap til finansielle instrumenter, aktuelle skatteregler og kontrollkompetanse. I tillegg påpeker vi at den praksis som foreligger ikke synes tilstrekkelig klargjørende. På denne bakgrunn anmodes departementet å vurdere å oppheve muligheten for skatterettslig sikring, alternativt å lovfeste klare skatterettslige vilkår.

Goodwill/andre immaterielle eiendeler (pkt 3.4)

I høringsnotatet uttrykker departementet på generell basis at de regnskapsmessige definisjoner eller klassifiseringsregler ikke er bindende skattemessig. Når det gjelder goodwillbegrepet, viser imidlertid departementet til Ot.prp. nr. 19 (1983-84) der det er forutsatt at det skatterettslige begrepet skulle gis samme innhold som etter aksje- og regnskapslovgivningen.

Ved oppkjøp av virksomhet er goodwill den del av vederlaget som ikke kan henføres til identifiserbare eiendeler som kan balanseføres. Skatterettslig kan goodwill saldoavskrives, i motsetning til andre immaterielle eiendeler hvor det ikke foreligger ordinær avskrivningsrett. De gunstige avskrivningsreglene for goodwill medviker sterkt til et press for å tilordne vederlag til goodwill fremfor spesifikke immaterielle eiendeler.

IAS 38 synes å være mer spesifikk i forhold til identifisering og balanseføring av immaterielle eiendeler enn NRS(F) Immaterielle eiendeler. Det er dessuten vår erfaring at regnskapspraksis i Norge i liten grad skiller ut egne immaterielle eiendeler fra goodwill. En annen forskjell mellom IFRS og

norsk regnskapslov er at IFRS ikke gir adgang til ordinære avskrivninger slik norsk regnskapslovgivning forutsetter.

Forskjellene mellom IFRS og norsk regnskapslov vil sette ytterligere fokus på det skatterettslige goodwillbegrepet. Vi anmoder derfor departementet om å vurdere en nærmere presisering av hva som anses som goodwill skatterettslig. En slik presisering vil kunne nøytralisere forskjeller mellom de ulike regnskapsreglene. For å motvirke press på saldogruppen for goodwill, vil en skatterettslig presisering av begrepet dessuten også være nyttig. I den forbindelse ber vi om at departementet vurderer om det er mulig å endre den svært skattegunstige fordelingen det er ved å klassifisere vederlag som goodwill fremfor separate immaterielle eiendeler. En løsning kan være å likestille goodwill med andre immaterielle eiendeler, dvs. oppheve adgangen til saldoavskrivning. Alternativt kan det innføres en egen saldogruppe som inkluderer alle immaterielle driftsmidler, herunder goodwill, eventuelt kan det innføres en egen saldogruppe for immaterielle driftsmidler utenom goodwill. Den siste løsningen er å foretrekke etter vår vurdering, se foran under punktet om "Kostnader til egenutvikling av driftsmidler som ikke er forskning og utvikling".

Rentebegrepet og tidfesting av renter

Rentebegrepet vil kunne ha ulikt innhold i regnskapsretten og i skatteretten. I skatteretten er det ikke anledning til å skille ut noe renteelement i et avtaleforhold dersom renten ikke fremgår av avtalen mellom partene. Et grunnleggende prinsipp i norsk regnskapsrett er at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet). Det er substans og økonomiske realiteter som skal legges til grunn for regnskapsføringen uavhengig av formaliteter. Dette kan eksempelvis medføre at avtaler i form av leieavtaler, klassifiseres som finansieringsavtaler (finansiell leasing). Selv om avtalene etter en konkret skatterettslig vurdering anses som kjøps/salgavtaler, vil det likevel ikke være anledning til å skille ut et renteelement dersom ikke rentedelen fremgår av avtalen, jf. Lignings-ABC 2004 side 649 (stikkord: leasing). På samme måte er det neppe tvilsomt at det er salgsvederlaget som fremgår av avtale/faktura som anses innvunnet skatterettslig, selv om salgsprisen i regnskapet kan være estimert ved nåverdiberegning med utskilling av et renteelement som følge av tidsforskjell mellom betaling og salgstidspunkt.

IFRS antas i ennå større grad å kreve eller tillate løsninger der rentebegrepet avviker fra det som innholdsmessig legges i begrepet i skatteretten. Tidfesting av renter vil også kunne bli annerledes på enkelte områder innen IFRS sammenlignet med norsk regnskapslov, noe som igjen kan få skattemessige konsekvenser. Som eksempel nevnes at underkurs/overkurs på en del finansielle instrumenter, bla. fordringer og gjeld som holdes til forfall, skal fordeles ved effektiv rente, jf. NRS diskusjonsnotat "Finansielle instrumenter" pkt. 6.3. Notatet bygger på IAS 39. Dette innebærer at underkurs/overkurs ikke blir fordelt likt over løpeperioden. Det følger av lignings-ABC 2004 side 900 pkt. 1.1.5 og side 913 side 6.25, at underkurs/overkurs skal fordeles likt over løpetiden. Om det som er uttalt i Lignings-ABC-en også gjelder for de regnskapspliktiges tidfesting, fremstår som uklart for oss. Vi ber derfor departementet om å presisere det skatterettslige rentebegrepet, herunder forholdet til de regnskapsrettslige tidfestingsreglene.

Særlige skatteregler som bygger på regnskapsregler om tidfesting og klassifikasjon (pkt. 3.5 og 4.5)

Finansiell leasing (pkt. 4.5.4.1)

Vi støtter departementets forslag til sktl. § 14-5 ferde ledd g, om at det ikke skal innrømmes skattemessig fradrag på to ulike grunnlag for samme kostnad.

Etter den foreslåtte ordlyden vil den aktuelle bestemmelsen ikke gjelde for leiefinansieringsavtaler. Den vil således ramme både avtaler som er klassifisert som leie skattemessig og eventuelle avtaler


som er klassifisert som salg skattemessig. Dersom det kun er leietilfellene som skal rammes av den nye bestemmelsen, må dette presiseres. Ved avtaler som klassifiseres som salg i skatteregnskapet, vil det oppstå en fordring hos finansieringsforetaket. Denne fordringen antas å inngå som en del av virksomhetens inntekter, og det vil da være naturlig at også tap/tapsavsetning på slike fordringer kan fradras etter regnskapsreglene. Et moment av praktisk art som kan tale imot, er at inngangsverdien på fordringen kan bli ulik, bla ved at det skattemessig ikke kan skilles ut noe renteelement dersom dette ikke fremgår av avtalen.

Regnskapsreglenes betydning via særlige skatteregler som vektlegger lovlig gjennomføring av transaksjoner etter selskaps- og regnskapsrettslige regler (pkt. 3.7)

Departementet legger til grunn at det verken er ønskelig eller mulig å nøytralisere de sekundære skattemessige effekter av ulike regnskapsregler på dette punkt.

Vi er prinsipielt enig med departementet, men bemerker likevel at innholdet i lovlighetskravene er særdeles krevende å praktisere. Det krever dybdekunnskap både innen norske regnskapsregler og IFRS. For å vurdere om fusjoner eller fisjoner kan gjennomføres skattefritt kreves det noen ganger inngående kjennskap til prinsippene for konsernregnskap. Hva det skal legges vekt på i skattemessig sammenheng synes i mange tilfeller uklart og svært skjønnsbetont.

Med hilsen
for Norsk Øko-forum



Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg