



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 26

(2005–2006)

Om lov om endringer i skatte-
og avgiftslovgivningen (endret skatte- og
avgiftsopplegg 2006 mv.)

Innhold

Innledning	7		
Del I Endringer i skatte- og avgifts- opplegget 2006	9	6.1.1.1 Bakgrunn	23
1 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.	11	6.1.1.2 Høring	24
1.1 Verdssettelse av aksjer, grunnfonds- bevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen	11	6.1.2 Sammendrag	24
1.2 Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til visse yrkes- eller næringsorganisasjoner	11	6.1.2.1 Innføring av realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige	24
1.3 Jordbruksfradraget	11	6.1.2.2 Videreføring av særlige skatte- regler som bygger direkte på regnskapsregler om tidfesting	25
1.3.1 Innledning	11	6.1.2.3 Videreføring av særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser	25
1.3.2 Departementets vurderinger og forslag	11	6.1.2.4 Spørsmål som utsettes	26
1.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget	12	6.2 Vedtatte endringer i regnskaps- lovgivningen	26
1.4 Lønnsfradraget i skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende	12	6.2.1 Innføring av adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet	26
2 Minstefradrag	13	6.2.2 Modernisering av regnskapsloven på bakgrunn av IFRS	27
3 Opphevelse av skattefritaket for fordelen av arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikringer og sykdomsutgifter	14	6.2.3 Hovedforskjeller mellom regn- skapsavleggelse etter IFRS og etter regnskapsloven	27
4 Arveavgiftsfritak for samboere som har bodd sammen i minst to år	15	6.2.3.1 Innledning	27
4.1 Innledning	15	6.2.3.2 Forskjeller basert på de ulike ramme- verk for IFRS og regnskapsloven	27
4.2 Gjeldende rett	15	6.2.3.3 Forskjeller med hensyn til vurderingsregler (måleregler) etter IFRS og regnskapsloven	28
4.3 Tidligere utredninger	15	6.2.3.4 Forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven med betydning for balansestørrelser	28
4.4 Departementets vurdering og forslag	16	6.2.4 Selskapsrettslige regler for nøytrali- sering av forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven	29
4.4.1 Lovens samboerdefinisjon bør utvides til å gjelde samboere som har bodd sammen i minst to år.	16	6.3 Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter	29
4.4.2 Den nærmere utformingen av regelen	17	6.3.1 Gjeldende rett	29
5 Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. - ikrafttredelsestidspunkt	19	6.3.1.1 Utgangspunkter	29
Del II Andre endringer i skatte- og avgiftslovgivningen	21	6.3.1.2 Skattemessig tidfesting av kapital- gevinster og -tap	30
6 Regnskap og skatt	23	6.3.1.3 Skattemessig tidfesting av øvrige inntekter vunnet ved virksomhet	31
6.1 Innledning og sammendrag	23	6.3.2 Vedtatte endringer i regnskapsreg- lene om inntektsføring og eventu- elle skattemessige konsekvenser	32
6.1.1 Innledning	23	6.3.2.1 Endringer i forhold til regnskaps- loven § 4-1 første ledd om transaksjonsbasert opptjening	32
		6.3.2.2 Utvidelse av området for verdibasert opptjening	33
		6.3.2.3 Skattemessige konsekvenser.....	33
		6.3.3 Høringsnotat og høringsmerknader	34

6.3.3.1	Forutsetninger og hovedinnhold	34	6.6	Opphevelse av hovedregelen i skatte-	
6.3.3.2	Høringsmerknader	34		loven § 14-4 annet ledd	62
6.3.4	Departementets vurderinger	36	6.6.1	Innledning	62
6.3.4.1	Innledning	36	6.6.1.1	Tidligere vurderinger av spørsmål	
6.3.4.2	Vurdering av forslaget i hørings-			om opphevelse av skatteloven § 14-4	
	notatet.....	37		annet ledd	62
6.3.4.3	Vurdering av realisasjonsprinsippet		6.6.1.2	Endrede forutsetninger for vurdering	
	som tidfestingsregel for inntekter.....	38		av spørsmål om opphevelse av	
6.3.4.4	Nærmere om overgang til realisa-			skatteloven § 14-4 annet ledd	63
	sjonsprinsippet for inntekter	38	6.6.2	Departementets vurderinger og	
6.3.5	Ikke behov for overgangsregler	39		forslag	63
6.4	Regler om skattemessig tidfesting av		6.6.2.1	Vurderinger av usikkerhet ved	
	fradrag for kostnader	39		opphevelse av skatteloven § 14-4	
6.4.1	Gjeldende rett	39		annet ledd som tidfestingsregel	63
6.4.1.1	Utgangspunkter	39	6.6.2.2	Vurdering av usikkerhet ved opp-	
6.4.1.2	Utsatt kostnadsføring	40		hevelse av skatteloven § 14-4 annet	
6.4.1.3	Framskutt kostnadsføring			ledd av hensyn til effekter på andre	
	(avsetninger)	40		områder enn tidfesting	64
6.4.2	Vedtatte endringer i regnskapsreglene		6.6.2.3	Departementets forslag	65
	om kostnadsføring og eventuelle		6.6.3	Økonomiske og administrative	
	skattemessige konsekvenser	43		konsekvenser	66
6.4.2.1	Endringer i regnskapsregler om		6.6.3.1	Økonomiske konsekvenser	66
	kostnadsføring	43	6.6.3.2	Administrative konsekvenser	66
6.4.2.2	Skattemessige konsekvenser	45	6.6.3.3	Forholdet til rapportering etter	
6.4.3	Høringsnotat og høringsmerknader	45		ligningsloven	67
6.4.3.1	Høringsnotat	45	6.7	Innføring av markedsverdiprinsippet	
6.4.3.2	Høringsmerknader	46		for finansielle instrumenter i banker	
6.4.4	Departementets vurderinger og			og finansieringsforetak utsettes	67
	forslag	48	6.8	Særlig om tidfestingsregler for	
6.4.4.1	Innledning	48		sikringstransaksjoner	68
6.4.4.2	Vurdering av forslaget i hørings-		6.9	Særlige skatteregler som bygger	
	notatet.....	48		direkte på regnskapsmessige regler	
6.4.4.3	Vurdering av realisasjonsprinsippet			om tidfesting eller klassifikasjon	68
	som tidfestingsregel for kostnader ..	50	6.9.1	Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g	68
6.4.4.4	Nærmere om overgang til		6.9.1.1	Gjeldende rett	68
	realisasjonsprinsippet for kostnader	50	6.9.1.2	Forskrift av 21. desember 2004 nr.	
6.4.5	Ikke behov for overgangsregler	52		1740 om regnskapsmessig behand-	
6.5	Reglene om skattemessig aktiverings-			ling av utlån og garantier i finans-	
	plikt eller fradragsrett for kostnader			institusjoner og IAS 39 Finansielle	
	med tilknytning til erverv eller			instrumenter, jf. IAS 37	69
	vedlikehold av eiendeler	52	6.9.1.3	Høringsnotat og høringsmerknader .	70
6.5.1	Gjeldende rett	52	6.9.1.4	Departementets vurderinger og	
6.5.1.1	Utgangspunkter	52		forslag	72
6.5.1.2	Nærmere om ulike kostnadstyper ..	53	6.9.2	Skatteloven § 14-5 fjerde ledd	
6.5.2	Vedtatte endringer i regnskapsreglene			bokstav g – finansiell leasing	74
	og eventuelle skattemessige		6.9.3	Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 8-5	
	konsekvenser	55		første ledd – inntektsbeskatning av	
6.5.3	Høringsnotat og høringsmerknader	56		forsikringsselskaper	74
6.5.3.1	Forutsetninger og hovedinnhold	56	6.9.3.1	Gjeldende rett	74
6.5.3.2	Høringsmerknader	57	6.9.3.2	Forestående endringer i	
6.5.4	Departementets vurderinger og			årsregnskapsforskriftenes regler om	
	forslag	59		verdsettelse av faste eiendommer og	
6.5.4.1	Innledning	59		IAS 40 Investeringseiendommer	75
6.5.4.2	Vurdering av forslaget i hørings-		6.9.3.3	Endrede regnskapsregler om	
	notatet.....	59		forsikringsselskapers avsetninger til	
6.5.4.3	Innføring av realisasjonsprinsippet ..	60		forsikringsfond	75
			6.9.3.4	Høringsnotat og høringsmerknader .	75

6.9.3.5	Departementets vurderinger og forslag	75	8.1	Innledning	85
6.10	Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser	76	8.2	Gjeldende rett	85
6.10.1	Skatteloven § 8-15 – inntektsbeskatning innen rederibeskatning	76	8.3	Departementets vurderinger og forslag	85
6.10.1.1	Gjeldende rett	76	9	Fritak for arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver forskutterer sykepenger mv. – endring i folketrygdloven §§ 22-3 og 23-2	87
6.10.1.2	Vedtatte endringer i regnskapsreglene og mulige skattemessige konsekvenser	77	9.1	Innledning og sammendrag	87
6.10.1.3	Departementets vurderinger og forslag	77	9.2	Gjeldende rett	87
6.10.2	Skatteloven § 10-5 - korreksjonsinntekt	78	9.3	Departementets vurderinger og forslag	87
6.10.2.1	Gjeldende rett	78	9.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	88
6.10.2.2	Høringsnotat og høringsmerknader	78	10	Fritak fra uttaksbeskatning i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia	89
6.10.2.3	Departementets vurderinger og forslag	79	10.1	Innledning og sammendrag	89
6.10.3	Petroleumsskatteloven § 3 h	79	10.2	Gjeldende rett	89
6.11	Ikrafttredelse	79	10.3	Departementets vurderinger og forslag	89
7	Overgangsregel E til skatteloven § 2-38	81	11	Justeringer i regelverket som følge av innføring av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper	91
7.1	Arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjer i 2005 i selskap som har mottatt aksjer eller andeler etter reglene i overgangsregel E	81	11.1	Henvisninger til nettolignede sameier	91
7.1.1	Overgangsregel E innebærer mulighet for utilsiktet redusert arveavgift overføring av aksjer i løpet av 2005 ..	81	11.2	Skatteloven § 9-2	91
7.1.2	Departementets vurdering og forslag	81	11.3	Skatteloven § 10-42	91
7.2	Ekstraordinær utbytteutdeling	82	11.4	Skatteloven § 11-7	92
7.2.1	Innledning og sammendrag	82	12	Oppretting av lovtekst	93
7.2.2	Gjeldende rett	82	12.1	Skatteloven § 10-34	93
7.2.3	Departementets vurderinger og forslag	83	12.2	Ligningsloven § 6-13 nummer 2 bokstav b	93
8	Endring av kostpris og skjermingsgrunnlag som følge av retting av feil ved RISK-beregningen	85		Forslag til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.	94



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 26

(2005–2006)

Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 10. november 2005,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til endringer i minstefradraget
- Forslag til avvikling av ordningen med skattefritak for arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikring og sykdomsutgifter
- Forslag til innføring av arveavgiftsfritak for samboere
- Forslag til endring av ikrafttredelsestidspunkt for innføring av merverdiavgiftsplikt på romutleie i hotellvirksomhet mv.

- Forslag til skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen
- Forslag til endring av overgangsregel E til skatteloven § 2-38
- Forslag til innføring av overgangsregel i forbindelse med opphevelse av RISK-reglene
- Forslag til fritak for arbeidsgiveravgift på sykepenger mv.
- Forslag til fritak fra uttaksbeskatning i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Pakistan
- Forslag til justeringer i regelverket som følge av innføring av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskap
- Forslag til oppretting av lovtekst

Del I
Endringer i skatte- og avgiftsopplegget 2006

1 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

1.1 Verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen

Etter gjeldende regler verdsettes børsnoterte aksjer til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret.

Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret.

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal i utgangspunktet verdsettes til 65 prosent av antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret, men kan kreves verdsatt til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret, dersom skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

Grunnfondsbevis verdsettes til 65 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 65 prosent av den antatte salgsverdi.

Formue i form av andeler i verdipapirfond verdsettes til 65 prosent av fastsatt andelsverdi per 1. januar i ligningsåret.

Det foreslås at alle aksjer, grunnfondsbevis og andeler i verdipapirfond skal verdsettes til 80 prosent av verdsettelsesgrunnlaget. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-12 og 4-13. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

1.2 Fradrag for fagforeningskontingent og kontingent til visse yrkes- eller næringsorganisasjoner

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent. Fradraget er begrenset til maksimalt

1 800 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6-19.

Departementet foreslår å øke det maksimale fradraget for disse kontingentene til 2 250 kroner. Dette er et ledd i oppfyllelsen av regjeringserklæringens målsetning om at fradraget for fagforeningskontingent skal økes til det dobbelte av dagens nivå. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

1.3 Jordbruksfradraget

1.3.1 Innledning

Ved fastsetting av positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk har produsenten i henhold til skatteloven § 8-1 femte ledd krav på et jordbruksfradrag på inntil 36 000 kroner. I tillegg gis fradrag med 19 prosent av den del av jordbruksinntekten som overstiger 36 000 kroner, opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Finansdepartementet legger med dette fram forslag om at den øvre grensen i jordbruksfradraget skal økes med 10 000 kroner til 71 500 kroner.

1.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Regjeringen har funnet behov for en oppjustering av jordbruksfradragets øvre grense. Dette kan også ses i sammenheng med de øvrige elementene i det endrede skattesystemet for næringen.

Det vises til forslag om endring av tredje punktum i skatteloven § 8-1 femte ledd.

På tilsvarende måte som for jordbruket kan det også kreves særskilt inntektsfradrag ved fastsetting av inntekt fra reindrift og skiferproduksjon, jf. skatteloven § 8-1 sjette og sjuende ledd. Øvre

grense for disse fradragene endres ikke. Men det framgår av skatteloven § 8-1 åttende ledd at dersom skattyter driver flere av disse næringene i kombinasjon, kan inntektsfradragene til sammen ikke overskride 61 500 kroner. Denne kombinerte grensen foreslås økt til 71 500 kroner, som blir det nye maksimalfradraget for jordbruksvirksomhet.

For øvrig foreslås en lovt teknisk oppretting av åttende ledds feilaktige henvisning til sjette, sjuende og åttende ledd. Riktig henvisning etter at fjerde ledd ble opphevet ved lov av 10. desember 2004 nr. 77, skal være femte, sjette og sjuende ledd. Det vises til forslag om endring av åttende ledd i skatteloven § 8-1.

1.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget

En økning av øvre grense i jordbruksfradraget med 10 000 kroner til 71 500 kroner vil gi et proveny tap på 35 mill. kroner påløpt og 30 mill. bokført. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser.

1.4 Lønnsfradraget i skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende

I skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende gis det et lønnsfradrag til virksomheter som har ansatte lønnstakere. Lønnsfradraget skal etter gjeldende regler settes til 20 prosent av summen av virksomhetens lønnsutbetalinger og arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for ansatte. Regjeringen foreslår å redusere satsen for fradraget til 15 prosent. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 12-13 første ledd. Endringen trer etter forslaget i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

2 Minstefradrag

I Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) fremmet regjeringen Bondevik II forslag til endringer i skatteloven § 6-32 om minstefradrag. Forslaget innebærer en økning i minstefradraget for lønnsinntekter, ved at fradragssatsen settes opp fra 31 prosent til 33,5 prosent og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 63 700 kroner. Regjeringen har i Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer, trukket lovforslaget, og fremmer i stedet i denne proposisjonen et nytt forslag om endringer i minstefradraget.

Minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 31 prosent til 34 prosent og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 61 100 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 49 400 kroner til 51 100 kroner i

samsvar med det opprinnelige lovforslaget. Forslag til endringer er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-32. Forslag til endringer i øvre grense for minstefradragene behandles som en del av Stortingets skattevedtak § 7-1 jf. St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

De øvrige justeringene i skatteloven § 6-32 første ledd i det opprinnelige lovforslaget foreslås opprettholdt. Av tekniske grunner har en imidlertid valgt å fremme et nytt, samlet lovforslag til skatteloven § 6-32 første ledd. I likhet med det tidligere forslaget foreslås bestemmelsen å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

3 Opphevelse av skattefritaket for fordelten av arbeidsgivers dekning av behandlingsforsikringer og sykdomsutgifter

Departementet kan etter skatteloven § 5-15 annet ledd fjerde punktum gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsutgifter under sykdom og av behandlingsforsikringer. Slike forskriftsbestemmelser er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-15-9.

Ordnningen med skattefritak for behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer betalt av arbeidsgiver ble vedtatt ved lov 20. desember 2002 med virkning fra og med inntektsåret 2003. Hensikten med ordningen var å bidra til at syke og skadede arbeidstakere raskere kunne bringes tilbake i arbeid og at utgiftene til sykepenger kunne reduseres.

Når enkelte skattytere kan oppnå at en del av lønnen utbetales som skattefrie behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer, innebærer det et brudd med hovedregelen om at enhver fordel vunnet ved arbeid skal skattlegges.

Hensynet til likebehandling tilsier også at all avlønning bør skattlegges likt. Regjeringen foreslår derfor at fordelten ved behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer betalt av arbeidsgiver skal være skattepliktig. For en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for forslaget vises til omtalen i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006.

En fjerning av skattefritaket for behandlingsutgifter og behandlingsforsikringer ved sykdom betalt av arbeidsgiver, anslås å øke provenyet med 25 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag om å oppheve skatteloven § 5-15 annet ledd fjerde punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

4 Arveavgiftsfritak for samboere som har bodd sammen i minst to år

4.1 Innledning

Flertallsregjeringen uttalte i Soria Moria-erklæringen at «*samboere som har bodd sammen i to år eller mer skal ha samme rett til fritak for arveavgift som ektefeller og samboere med barn*».

Etter gjeldende lov er ektefeller og samboere som har felles barn fritatt for arveavgift. Departementet foreslår at også samboere som har bodd sammen i to år eller mer skal være fritatt for arveavgift på arv og gave til hverandre. Slike samboere får da arveavgiftsfritak i likhet med ektefeller, og i likhet med samboere med felles barn i dag.

4.2 Gjeldende rett

All arv er arveavgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 første punktum. Gaver til givers nærmeste arvinger, herunder testamentsarvinger og deres nærstående, er også arveavgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2. En samboer er ikke arving etter loven, slik at gave til samboer er avgiftsfri hvis det ikke foreligger testament. En samboer må, som andre ubeslektede mottakere, betale arveavgift av gave hvis han eller hun er betenkt i samboerens (giverens) testament på den tiden gaven ytes, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav b. Er samboeren betenkt i arvelaters testament ved dødsfallet, blir også gaver ytet mindre enn 5 år før dødsfallet avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 annet ledd.

Det skal også svares arveavgift av utbetalinger i forbindelse med dødsfall fra forsikringsselskap til dødsboet, avdødes arvinger eller noen som er oppnevnt som begunstiget etter forsikringsavtalen, jf. arveavgiftsloven § 2 åttende ledd. En samboer som er oppnevnt som begunstiget i samboerens livsforsikring plikter følgelig å betale arveavgift av forsikringsutbetalingen.

Samboere som ikke er fritatt for arveavgiftsplikt betaler arveavgift etter de høyere avgiftssatser som gjelder arv til andre enn egne barn.

Midler som noen mottar som arv, gave eller forsikringsutbetaling fra sin ektefelle eller registrert partner er fritatt for arveavgift, jf. arveavgiftsloven

§ 4 fjerde ledd og lov 30. april 1993 nr. 40 om registrert partnerskap § 3.

Med virkning fra 1. januar 2002 er arv, gave og forsikringsutbetaling noen mottar fra sin samboer fritatt for arveavgift, jf. arveavgiftsloven § 4 fjerde ledd. Samboere er definert som to ugifte personer som lever sammen dersom paret har eller har hatt felles barn eller tidligere har vært gift med hverandre, jf. arveavgiftsloven § 47 A som viser til folketrygdloven § 1-5.

Ekteskap, registrert partnerskap og samboerskap (som faller inn under arveavgiftslovens definisjon) har også betydning for arveavgiftsplikten for gaver. En gave til giverens nærmeste arving etter loven (typisk giverens barn) er avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav a. Etter samme bestemmelse er også gave til giverens ektefelles, partners eller samboers nærmeste arving etter loven avgiftspliktig. En gave til samboerens særkullsbarn er avgiftspliktig hvis samboerne har felles barn, men er avgiftsfri hvis de ikke har felles barn og derfor faller utenfor lovens samboerdefinisjon.

4.3 Tidligere utredninger

I NOU 1999:25 (Samboerutvalget) gikk flertallet inn for at samboere som har levd sammen i minst to år før dødsfallet, eller som har felles barn, skal være fritatt for arveavgift på linje med ektefeller. I avnsitt 12.7.6 uttalte Samboerutvalget:

«For samboere som har levd sammen gjennom flere år, gjør de samme hensyn seg gjeldende som for ektefeller. I 3.2.3 refereres en intervjuundersøkelse om økonomisk fellesskap mellom gifte og samboere. Den viser at flere gifte enn samboere har helt eller delvis felles økonomi. Av samboerne svarte ca. 75 % at de hadde helt eller delvis felles økonomi. Resultatene i undersøkelsen er ikke kontrollert for varigheten av forholdet. Samboerskap varer kortere enn ekteskap. Det må forventes at med økende varighet øker også graden av felles økonomi, med den konsekvens at forskjellen mellom

gifte og samboere som har levd sammen like lenge, blir mindre enn det som gikk frem av undersøkelsen.

Samboere som blir alene etter flere års samliv opplever en ikke ubetydelig avgiftsbelastning ved å bli sittende med den felles formuen etter førstavedes bortgang. Den del av formuen som lengstlevende overtar, vil ofte være opparbeidet i fellesskap og knyttet til felles bolig og innbo, bil og muligens hytte. Ervervsgrunnlaget for etablering av formue for samboere er i hovedsak det samme som for ektefeller, jf. vedlegg 1 pkt. 3.1. Fritaket for arveavgift for ektefeller gjelder uavhengig av om de har felleseie eller særeie. Den tradisjonelle arving som svarer arveavgift får en berikelse utenfra. Samboere som har levd sammen gjennom noen år vil ikke oppleve arv knyttet til felles bolig og innbo m.v. som en berikelse utenfra.

Dersom samboerne - uavhengig av samboerskapets varighet - har felles barn, taler også hensynet til barnet for at gjenlevende samboer ikke belastes med arveavgift. Det er ønskelig å sikre at barns oppvekstvilkår ikke gjøres avhengig av om foreldrene valgte å leve som samboere eller som gifte. Resultatet av at gjenlevende samboer må betale en ikke ubetydelig arveavgift kan bli at den tidligere bolig må realiseres med den konsekvens at barna rives opp fra sitt vante miljø.

Hustandsfelleskapsutvalget foreslo at etterlatte husstandsmedlemmer skulle svare arveavgift etter den satsen som gjelder for barn (NOU 1988:12 side 50). Regelen skulle gjelde for hustandsfelleskap hvor partene var ugifte og hadde bodd sammen i minst to år ved dødsfallet, eller hadde/hadde hatt eller ventet barn sammen. Forslaget innebar ingen likestilling mellom ektefeller på den ene siden og samboere på den andre. Bakgrunnen var at man ikke ville gjøre forskjell på voksne barn som bodde sammen med den avdøde og som ville få en lavere avgift, og barn som ikke bodde sammen med den avdøde. Dette mothensynet gjør seg ikke gjeldende i forhold til samboende. Verken departementet eller komiteen kommenterte forslaget nærmere.

Utvalgets flertall legger til grunn at samfunnet ønsker å tilskynde samboere til å regulere formuesforholdet ved avtale og testament. Hvis samboere har tilgodesett hverandre i testament, må de svare avgift på gaver i levende live. Denne bestemmelsen tilskynder en utvikling i strid med samfunnets ønske om større grad av avtaleregulering mellom samboerne. Dette hensyn taler for fritak for avgift for gaver mellom samboere der mottaker er innsatt i givers testament.

Utvalgets flertall foreslår at samboere som har levd sammen i minst to års førstavedes bortgang eller har felles barn med avdøde, gis fritak for arveavgift og gaveavgift på linje med ektefeller».

I NOU 2000:8 (Arveavgiftsutvalget) ble det foreslått at alle samboere som faller inn under folketryktdloven § 1-5, skal likestilles med ektefeller. Utvalget foreslo altså den regel som gjelder i dag. Arveavgiftsutvalget drøftet ikke om Samboerutvalgets definisjon av samboer burde brukes også i arveavgiftsloven, men uttalte at det kan være grunn til å ta opp spørsmålet.

I Ot.prp. nr. 75 (2001-2002) avsnitt 1.6.2 begrunnet departementet valget av gjeldende samboerdefinisjon slik:

«Departementet er samtd med arveavgiftsutvalget, som meiner at sambuarar etter folketryktdlova § 1-5 bør likestillast med ektefellar. Dette reiser ikkje store administrative problem eller bevisproblem. Avgiftsfritaket vil truleg ha mest å seie for gjenlevande sambuar som sit att med felles barn etter dødsfallet, og slikt fritak er oppnådd med ei endring som vert avgrensa etter forslaget.

Departementet ser at det kan vera grunn til å vurdere ei likestilling også for visse andre grupper av sambuarar. Men dette vil krevje utreiing og truleg ny høyring. Det vidare arbeidet må og sjåast i samanheng med eventuelle endringar som skjer for sambuarar i arve- og familieretten, jf. den planlagde oppfølginga av sambuarutvalet.»

I St.meld. nr. 29 (2002-2003) (Familiemeldingen) ble det foreslått å innføre en minsteavgift på 4 ganger folketrygdens grunnbeløp for samboere som har felles barn eller som har levd sammen i minst fem år. I meldingen ble det videre varslet at Regjeringen Bondevik II ville vurdere om arveavgiftsfritaket for ektefeller og samboere med felles barn bør utvides til også å gjelde minsteavgift etter loven for samboere uten felles barn, og som har levd sammen i minst fem år. Forslaget om minsteavgift for samboere er ikke fulgt opp ennå.

4.4 Departementets vurdering og forslag

4.4.1 Lovens samboerdefinisjon bør utvides til å gjelde samboere som har bodd sammen i minst to år

Departementet foreslår at fritaket for arveavgift utvides til også å gjelde to personer som bor

sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende forhold.

Flertallet av samboerne har felles økonomi på linje med det flertallet av ektefeller har. En person som arver sin samboer har like stort behov for avgiftsfritak som en ektefelle i samme situasjon. Det er den økonomiske realitet som bør ligge til grunn for avgiftsplikten og ikke partenes valg av samlivsform. Videre innebærer dagens regler at samboere som skriver testament til fordel for hverandre får avgiftsplikt for gaver. En slik arveavgiftsplikt kan i en viss grad motvirke at samboere skriver testament til fordel for hverandre. Samfunnet bør legge forholdene til rette for at samboere kan testamenterer til fordel for hverandre. Et slikt fritak er i tråd med forslaget fra flertallet i Samboerutvalget, og departementet viser til Samboerutvalgets begrunnelse som er sitert over.

Når samboerskapet har vart i to år eller mer, er det etter departementets vurdering god grunn til å likestille det med et inngått ekteskap eller samboerskap hvor det er felles barn. Samboerutvalget la en slik toårsgrense til grunn. En slik fristregel vil innebære at noen samboere vil falle utenfor avgiftsfriheten selv om de har bodd sammen i opp mot to år. Vilkåret for hvem som skal være fritatt for arveavgift bør imidlertid ikke bero på skjønnsmessige kriterier. Departementet foreslår derfor å legge en absolutt tidsgrense til grunn.

4.4.2 Den nærmere utformingen av regelen

Departementet foreslår at samboerdefinisjonen i arveavgiftsloven § 47 A gis et tillegg, slik at samboerbegrepet i arveavgiftsloven også skal omfatte to ugifte personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende forhold. De samme regler vil gjelde for personer av samme kjønn som kunne inngått partnerskap etter partnerskapsloven.

Toårsfristen begynner å løpe når partene flytter sammen. Det avgjørende må være når partene faktisk flyttet sammen, men det vil være et sterkt bevismoment for felles bopel at partene har felles adresse i folkeregisteret, og motsatt at de ikke har det. Videre kreves det at partene har bodd sammen sammenhengende i to år. At partene bor midlertidig fra hverandre på grunn av arbeid, utdanning, sykdom, institusjonsopphold eller andre lignende forhold innebærer ikke brudd på kravet til botid. Det vil bare være samlivsbrudd som innebærer at botiden må oppfylles på ny.

Kravet til at partene bor sammen og har minst to års sammenhengende botid innebærer at avgiftsfriheten faller bort ved samlivsbrudd. Det vil

gjelde selv om testamentet som gir arverett, ikke er tilbakekalt ennå på grunn av bruddet. Å fastslå når et samlivsbrudd foreligger vil bero på en skjønnsmessig og konkret vurdering, hvor tidspunktet for utflytting fra felles bopel står sentralt. Utflytting av midlertidig karakter bør som et utgangspunkt ikke føre til at kravet til botid brytes. Det er et moment ved vurderingen om det er sendt flyttemelding eller foretatt andre handlinger som er vanlig i forbindelse med flytting.

Når to personer som kunne giftet seg eller inngått partnerskap har bodd sammen i to år, skal avgiftsmyndigheten som et klart utgangspunkt legge til grunn at forholdet er ekteskaps- eller partnerskapslignende. Kravet om at forholdet er ekteskaps- eller partnerskapslignende er satt for å hindre klare omgåelsestilfeller. Avgiftsmyndighetene skal derfor ikke uten konkrete holdepunkter granske forholdet nærmere. Videre innebærer kravet at søsken eller andre nært beslektede som ikke lovlig kan inngå ekteskap eller partnerskap, ikke skal omfattes av unntaket, selv om de har skrevet testament til fordel for hverandre.

Kravet om at begge er ugifte gjelder ikke for hele toårsperioden. En separert person kan starte et samboerskap med virkning for toårskravet, selv om skilsmissen skjer underveis i samboerskapet.

Ved arv vil det avgjørende være om paret oppfyller vilkårene ved dødsfallet. For ektefeller og samboere med felles barn, som er omfattet av avgiftsfriheten i dag, følger tidspunktet for vurderingen av om ekteskap eller samboerskap foreligger av lovens system. Det foreslås derfor at tidspunktet ikke reguleres nærmere ved utvidelsen av samboerdefinisjonen i arveavgiftsloven § 47 A, men skal følge de samme regler som gjelder for ektefeller og samboere med felles barn.

Lovforslaget har som konsekvens at flere gaver blir arveavgiftspliktige etter reglene i arveavgiftsloven § 2. Eksempelvis er gave til et barns ektefelle eller samboer avgiftspliktig, jf. arveavgiftsloven § 2 første ledd bokstav d. Lovforslaget innebærer eksempelvis at gave til et barns samboer blir avgiftspliktig selv om samboerparet ikke har felles barn, hvis de har bodd sammen i to år eller mer.

Arveavgiftsloven § 2 fjerde ledd lyder:

«Det er uten betydning for bestemmelsen foran om ekteskapet eller samboerskapet som omfattes av folketrygdloven § 1-5 har opphørt ved dødsfall».

Det foreslås at bestemmelsen skal vise til arveavgiftsloven § 47 A i stedet for folketrygdloven § 1-5. Bestemmelsen vil dermed omfatte alle samboere omfattet av lovens samboerdefinisjon.

Departementet foreslår at lovendringen gis virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

Departementet antar at utvidelsen av avgiftsfriheten vil innebære et begrenset provenytap.

Det vises til forslag til endring av § 47 A og § 2 fjerde ledd i arveavgiftsloven.

5 Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. - ikrafttredelsestidspunkt

Det vises til forslaget fra regjeringen Bondevik II om innføring av merverdiavgift med laveste sats på 8 prosent på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester fra 1. januar 2006, jf. Ot.prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer. Næringen har gitt uttrykk for at den trenger noe lenger tid på å gjennomføre de nødvendige endringene forslaget medfører. Regjeringen foreslår derfor utsatt ikrafttredelsestidspunkt til 1. september 2006. Regjeringen har i Ot.meld. nr. 1 (2005-2006) Om tilbaketrekning av deler av Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer, trukket ikrafttredelsesforslaget, og fremmer i stedet i denne proposisjonen et nytt ikrafttredelsesforslag.

Det vises til forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd ny nr. 2 og forslag om opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10 med ikrafttredelse 1. september 2006.

Provenyvirkningen er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 1 (2005-2006) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet 2006. Der fremmes også forslaget til avgiftsvedtak om at romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester fra 1. september 2006 skal ilegges den laveste merverdiavgiftssatsen på 8 prosent.

Med unntak av endringen i ikrafttredelsestidspunktet foreslås det opprinnelige lovforslaget opprettholdt. Av tekniske grunner har departementet imidlertid valgt å fremme et nytt ikrafttredelsesforslag til merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd ny nr. 2 og opphevelse av § 5 b første ledd nr. 10.

En rekke hoteller tilbyr tilleggstjenester hvorav noen er innenfor avgiftsområdet – og da med full sats - og noen er utenfor avgiftsområdet. I dag anses adgang til svømmebasseng, badstue, trimrom mv. som selvstendige ytelser ved siden av servering og overnatting, likevel slik at det anses som en del av overnattingstjenesten dersom det ikke oppkreves særskilt vederlag for adgang til disse aktivitetstilbudene. Departementet antar at det kan være behov for en klargjøring i loven av hvilke ytelser som skal anses som en del av overnattingstjenesten. Departementet vil eventuelt komme tilbake til dette i Revidert nasjonalbudsjett 2006.

Departementet vil også vurdere om det er behov for å se på hotellere og lignende virksomheters utleie av lokaler til konferanser og møter mv. og andre aktørers utleie av slike lokaler. Departementet kommer eventuelt tilbake til dette i Revidert nasjonalbudsjett 2006.

Del II
Andre endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

6 Regnskap og skatt

6.1 Innledning og sammendrag

6.1.1 Innledning

6.1.1.1 Bakgrunn

Med forutsatt virkning fra regnskapsåret 2005, er det vedtatt vesentlige endringer i regnskapslovgivningen. Etter lovendring av 10. desember 2004 nr. 81 kan norske regnskapspliktige velge å avlegge selskapsregnskap basert på internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) slik disse er godkjent av EU-kommisjonen, i stedet for etter regnskapsloven 17. juli 1998 nr. 56 og norsk god regnskapsskikk. Ved lovendring 10. juni 2005 nr. 46 ble det vedtatt endringer i regnskapsloven som innebærer en begrenset tilnærming til IFRS. Det er således innført et tosporet system for avleggelse av selskapsregnskap i Norge. Det foreligger til dels vesentlige avvik mellom de løsninger som følger ved regnskapsavleggelse etter regnskapslovens system i forhold til regnskapsavleggelse etter IFRS.

Det har vært en forutsetning for regnskapslovendringene at løsningene skal være skattemessig nøytrale. Om nøytralitetsforutsetningen som grunnlag for arbeidet med å vurdere og foreslå nødvendige skattemessige tilpasninger ved innføring av adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet, heter det i Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) avsnitt 3.4.6 bl.a. følgende:

«*Skattemessige forhold* ved anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet omfatter konsekvenser for skattegrunnlaget og skattekontrollen. Departementet legger vekt på at skattemessige forhold ikke bør hindre anvendelse av vedtatte IFRS i selskapsregnskapet, og at det i nødvendig utstrekning heller bør foretas justeringer i skatte- og ligningslovgivningen.

Konsekvensene for skattegrunnlaget knytter seg bl.a. til skattemessige effekter av at det etter endrede regnskapsregler kan oppstå nye/endrede forskjeller mellom den regnskapsrettslig og skattemessige behandling. Det kan oppstå ulike tidfestingsregler for objekter som klassifiseres likt, og/eller ved at like objekter klassifiseres ulikt etter de to regelsett. Både tidfestingsreglene og klassifiseringsreglene i norsk regnskapsrett kan avvike fra løsningene

etter IFRS. Det må foretas en kartlegging og vurdering av hvordan slike forskjeller skal behandles. I tillegg kommer at de skattemessige vurderingene, herunder vurderingen av kontrollhensyn, også bør ta høyde for effektene av mulige fremtidige endringer av regnskapsstandardene. Dertil må bl.a. de særlige skatteregler som bygger på balansestørrelser/regnskapsmessig egenkapital vurderes. Løsningene må også vurderes i sammenheng med de skatteforslag som fremmes i oppfølgingen av St. meld. nr. 29 (2003-2004) *Om skattereform*.

Departementet legger, i samsvar med utvalgets vurdering og innspillene i høringen, til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessig nøytrale. Endrede regnskapsregler skal verken medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. Dersom regnskapsreglene åpner for valgadgang mellom ulike regnskapsløsninger, skal det ha samme skattemessige konsekvenser uansett hvilken løsning som velges. Nøytralitetsforutsetningen krever at de skattemessige konsekvensene av endringene i regnskapsreglene må identifiseres og vurderes som nevnt. Dette har også høringsinstansene gjennomgående lagt vekt på. Departementet vil foreta en slik nærmere vurdering. Departementet legger deretter opp til å fremme forslag om nødvendige endringer i skattelovgivningen.»

Departementet har etter dette forutsatt at i den utstrekning de endrede og ulike regnskapsmessige løsninger har skattemessige effekter, skal det foreslås skattemessige nøytraliseringsiltak. Med forutsatt iverksettelse av de endrede regnskapsregler fra regnskapsåret 2005, må skattemessige tilpasninger få virkning fra og med inntektsåret 2005.

Videre er det lagt til grunn at det vedtatte tosporete regnskapsregelsett, vil kreve at en nøytralitetsforutsetning med hensyn til de skattemessige konsekvenser må anvendes i to henseende:

1. I den utstrekning det er innført nye regnskapsmessige løsninger etter regnskapsloven som er tilsvarende de løsninger som følger av IFRS, og løsningene har nye eller utilsiktede skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige konsekvenser nøytraliseres. I denne sammenheng vil nøytralitet i utgangspunktet innebære

at skattekonskvensene skal bli omtrent tilsvarende de som følger av gjeldende regnskapsregler.

2. I den utstrekning IFRS medfører nye regnskapsmessige løsninger som avviker fra de løsninger som følger av regnskapsloven, og de avvikende løsninger har ulike skattemessige konsekvenser, skal disse skattemessige konsekvenser nøytraliseres. Nøytralitet i denne sammenheng vil innebære at de skattemessige effekter skal bli mest mulig like uavhengig av hvilke regnskapsregler skattyter har valgt. Også i denne sammenheng vil det være et utgangspunkt at de felles skattemessige effekter skal bli mest mulig tilsvarende det som følger av gjeldende regnskapsregler.

IFRS er gjenstand for løpende endringer og presiseringer, som vil bli løpende inkorporert som bindende for norske regnskapspliktige ved avleggelse av selskapsregnskap etter IFRS. Ved vurdering av skattemessige tilpasninger, bør det også tas hensyn til slike framtidige endringer.

En Høyesterettsdom av desember 2004 (Shelldommen) har i tillegg aktualisert behovet for å begrense regnskapsreglens betydning ved beskatningen. Høyesteretts rettsoppfatning vil lede til at det for regnskapspliktige vil være fradragsrett for de fleste regnskapsmessige avsetninger til framtidige kostnader, herunder slik at avvikende løsninger om behandling av framtidige kostnader som måtte følge av IFRS, vil få skattemessig virkning.

6.1.1.2 Høring

På denne bakgrunn sendte Finansdepartementet den 3. juni 2005 ut et høringsnotat om skattemessige tilpasninger til de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen. I notatet foretok departementet en gjennomgang av de skattemessige konsekvensene av de endrede regnskapsreglene, og foreslo skattemessige nøytraliserings tiltak og lovendringer. Det ble forutsatt at endringene skulle tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Høringsfristen ble satt til 15. august 2005.

Følgende høringsinstanser har hatt realitetsmerknader til departementets forslag:

Nærings- og handelsdepartementet
Den Norske Advokatforening
Den norske Revisorforening
Finansieringsselskapenes forening
Finansnærings Hovedorganisasjon (FNH)
Handels- og Servicenærings Hovedorganisasjon (HSH)

Ligningsutvalget
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
Norges Rederiforbund
Norsk RegnskapsStiftelse
Norsk Øko-forum
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
Oljeindustriens Landsforening (OLF)
Skattedirektoratet
Sparebankforeningen i Norge
Statistisk Sentralbyrå

I tillegg er det kommet høringsmerknader fra:

Norges forskningsråd
Institutt for offentlig rett v/ professor Fredrik Zimmer
Institutt for offentlig rett v/ universitetsstipendiat Harald Hauge
Norske Pensjonskassers forening
Kreditilsynet

Vesentlige merknader til høringsnotatet blir behandlet i tilknytning til de emner som uttalelsene tar opp. Innkomne høringsuttalelser har gitt grunnlag for en fornyet vurdering og gjennomgang av det skatterettslige grunnlag for nøytraliserings tiltak med hensyn til tidfestingsreglene for regnskapspliktige, herunder mulige utforminger og lovteknisk gjennomføring.

Etter høringsrunden har departementet funnet det nødvendig å utsette vurderingen av spørsmål om enkelte av forslagene i høringsnotatet. Dette gjelder endringer som ikke er nødvendige av hensyn til de endrede regnskapsregler. Disse utsatte spørsmål vil departementet komme tilbake til, jf. avsnitt 6.1.2.4.

6.1.2 Sammendrag

6.1.2.1 Innføring av realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige

I dag gjelder en formell hovedregel om at årsregnskapet avgjør når inntekter og kostnader skal føres skattemessig for regnskapspliktige skattytere (regnskapsprinsippet). Ulike regnskapsregler kan derfor ha direkte betydning for den skattemessige tidfestingen.

I høringsnotatet ble det forutsatt at regnskapsprinsippet kunne videreføres. På bakgrunn av høringsrunden er det konstatert mer omfattende avvik mellom de regnskapsløsninger som følger av regnskapslovens system og løsningene etter IFRS. Ettersom det også kan foreligge avvik utover dem som hittil er identifisert, må det sies å foreligge en mer generell usikkerhet med hensyn til de skatte-

messige konsekvenser av endringene i regnskapslovgivningen. Forslaget i høringsnotatet om endringer i tidfestingsreglene kan dermed ikke anses egnet eller tilstrekkelig som skattemessig tilpasning. Forutsetningen om videreføring av regnskapsprinsippet kan derfor ikke opprettholdes.

Etter høringsrunden framstår overgang til et skatterettslig realisasjonsprinsipp for tidfesting som det aktuelle alternativ til løsning basert på videreføring av gjeldende regnskapsprinsipp. Realisasjonsprinsippet gjelder i dag for dem som har begrenset regnskapsplikt, stort sett små foretak. Prinsippet innebærer at inntekter tidfestes når foretaket får ubetinget rettslig krav på dem, og at kostnader tidfestes når en ubetinget, rettslig betalingsforpliktelse er pådratt.

Flere høringsinstanser har etterlyst en nærmere vurdering av dette alternativet, og i prinsippet anbefalt det.

Departementets gjennomgang av regnskapsprinsippets faktiske betydning ved beskatningen, viser at innføring av realisasjonsprinsippet i det alt vesentlige vil innebære videreføring av gjeldende rett. For tidfesting av løpende inntekter og for kapitalinntekter og tap, følger dette dels av allerede vedtatte særlige unntaksregler om anvendelse av realisasjonsprinsippet.

Når det gjelder tidfesting av kostnader, har Høyesterett i Shell-dommen lagt til grunn at den særskilte avskjæringsregel i skatteloven for avsetninger etter god regnskapsskikk, som ble vedtatt i 1992, ikke var til hinder for at framtidige kostnader som er avsatt i regnskapet etter sammenstillingsprinsippet, kan fradragføres ved beskatningen. Etter realisasjonsprinsippet skal fradragrett også for avsetninger etter sammenstillingsprinsippet, være avskåret. Forslaget avviker således fra den rettsoppfatning Høyesterett la til grunn i Shell-dommen.

Innføring av realisasjonsprinsippet er i samsvar med uttalte intensjoner for de tidfestingsregler som ble vedtatt i 1992 og det syn som i hovedsak har vært lagt til grunn i ligningspraksis før Shell-dommen. Innføring av et generelt realisasjonsprinsipp innebærer at det blir bedre symmetri mellom tidfestingsreglene for inntekt og fradrag, avskjærer mulighet for oppbygging av skattekreditter og forenkler den ligningsmessige behandling. Det vil også gi skattemessig lik løsning for de ulike avsetningsregler etter regnskapsloven og IFRS, som ellers måtte nøytraliseres på andre måter. I skatteloven § 14-2, som er hovedbestemmelsen om realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel, foreslås inntatt en presisering som klargjør at bestemmelsen ikke gjelder fradrag for

kostnader knyttet til oppfyllelsen av framtidige handle- eller tåleplikter.

Øvrige skattemessige særregler om tidfesting som innebærer andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet, skal videreføres.

Det vises til avsnitt 6.3 til 6.6.

6.1.2.2 Videreføring av særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsregler om tidfesting

Særregelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g om tidfesting av banker og finansieringsforetaks tap på utlån basert på behandlingen av slike tap etter regnskapsreglene, forutsettes videreført. Med bakgrunn i at de norske regnskapsregler om behandling av slike tap er endret med virkning fra regnskapsåret 2005, og at anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet vil innebære endringer i forhold til de hittil gjeldende regnskapsregler på området, foreslås at ordlyden i bestemmelsen endres slik at den i utgangspunktet dekker tap som er kostnadsført etter de ulike regnskapsregler. Det foreslås imidlertid at departementet i forskrift kan presisere hvilke regnskapsposter og vurderingsregler etter de ulike regnskapsregler som vil være relevante ved anvendelse av skatteregelen. Det forutsettes dessuten at det skal vedtas overgangsregler slik at tilbakeførte avsetninger ved overgangen til anvendelse av nye regnskapsregler, ikke skal komme umiddelbart til beskatning, men fordeles over en overgangsperiode. Det foreslås at departementet kan fastsette slike overgangsregler i forskrift.

Særregelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum om adgang for forsikringselskaper mv. til å tidfeste regnskapsmessige opp- og nedskrivninger på faste eiendommer, videreføres med endringer av rent teknisk art. Også særregelen i skatteloven § 8-5 om fradrag for forsikringselskapers regnskapsmessige avsetninger til forsikringsfond videreføres. Vurdering av behovet for eventuelle tilpasninger til IFRS, kan først foretas i forbindelse med de forestående avklaringer av når finansinstitusjonene vil kunne anvende IFRS i selskapsregnskapet.

Det vises til avsnitt 6.9.

6.1.2.3 Videreføring av særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser

Skattereglene inneholder regler som bygger direkte på regnskapsmessige balansestørrelser som grunnlag for beregning av skattemessige konsekvenser. Dette gjelder reglene i skatteloven § 8-

15 om beregning av inntekt for rederiselskaper, § 10-5 om beregning av korreksjonsinntekt og petroleumsskatteloven § 3 h om avkorting i fradrag for renter ved lav egenkapital. Som tilpasning foreslås regler som i hovedsak innebærer at den regnskapsmessige balansen for skatteformål skal omarbeides, slik at den blir i samsvar med hva som ville følge av gjeldende regnskapslov. Noen valgadgang innebærer dette ikke. Det vises til avsnitt 6.10.

6.1.2.4 Spørsmål som utsettes

I høringsnotatet ble det vurdert og foreslått at markedsverdiprinsippet skulle legges til grunn for den skattemessige behandling av finansinstitusjonenes finansielle instrumenter. Videre ble det foretatt en vurdering av behovet for lovfesting av det skattemessige sikringsinstitutt som særskilt grunnlag for tidfesting av finansielle instrumenter. I tillegg ble det tatt opp forslag om innføring av en begrensning i den gjeldende skattemessige særregel om tidfesting av tap på utlån for banker og finansieringsforetak slik at regelen ikke lenger skulle omfatte institusjonenes leiefinansieringsavtaler. Ingen av sakene er nødvendige som oppfølging av nøytralitetsforutsetningen og vil hver for seg kreve nærmere utredning. Sakene foreslås utsatt med sikte på senere vurdering. Det vises til avsnitt 6.7, 6.8 og 6.9.2.

6.2 Vedtatte endringer i regnskapslovgivningen

6.2.1 Innføring av adgang til å anvende IFRS i selskapsregnskapet

Rådet og Europaparlamentet vedtok 19. juli 2002 forordning nr. 1606/2002/EF om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (heretter «IFRS-forordningen»). Ordningen er at de aktuelle regnskapsstandarder godkjennes av Kommisjonen som pliktige for børsnoterte foretak. Forordningen gjelder bare de børsnoterte foretakenes konsernregnskap, ikke selskapsregnskapet, jf. forordningens artikkel 4 (IFRS-forordningens pliktige del), med mindre medlemsstatene bestemmer noe annet med hensyn til anvendelse for andre enn børsnoterte foretak og/eller med virkning for selskapsregnskapet, jf. forordningens artikkel 5 (IFRS-forordningens valgfrie del).

De internasjonale regnskapsstandarder som IFRS-forordningen bygger på, fastsettes nå av International Accounting Standards Board (IASB). IASB utgir de internasjonale regnskapsstandarder IFRS - International Financial Reporting Stan-

dards. Arbeidet pågår løpende bl.a. i form av generelle utviklingsprosjekter, spesifikke forbedringsprosjekter samt konvergeringsprosjekter med sikte på å eliminere forskjeller mellom IFRS og de amerikanske regnskapsstandardene.

I perioden 1973 til 2001 ble standardene benevnt IAS - International Accounting Standards. De tidligere vedtatte IASene vil gradvis bli erstattet av IFRSer. I det følgende vil betegnelsen «IFRS» bli benyttet som samlebetegnelse på standardene, med mindre det vises til spesifikke tidligere fastsatte IASer.

De internasjonale regnskapsstandardene skal tas inn i EF-retten gjennom en formell godkjenning av Kommisjonen. Kommisjonen vedtok sin første forordning med godkjenning av IFRSer ved (EF) nr. 1725/2003 av 29. september 2003. Denne forordningen omfattet alle dagjeldende IAS og IFRSer, med unntak bl.a. av IAS 32 og IAS 39 om finansielle instrumenter. Kommisjonens godkjenningsprosess har fortsatt i 2005 og vil pågå løpende.

I 1989 ble «Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements» fastsatt som regnskapsstandardenes konseptuelle rammeverk. Standardene skal fortolkes ut fra dette rammeverk, selv om rammeverket ikke selv er en del av regnskapsstandardene. I tilfelle motstrid mellom standard og rammeverk går imidlertid standarden alltid foran.

Norske myndigheter har full frihet i forhold til spørsmål om implementering av IFRS-forordningens valgfrie del. Myndighetene kan således fritt utforme det nasjonale regnskapsregelverk om anvendelse av eller tilpasning til IFRS med virkning for foretakenes selskapsregnskap.

I Ot.prp.nr. 89 (2003-2004) ble det foreslått at både børsnoterte og andre regnskapspliktige skal ha anledning til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandarder, som er godkjent av Kommisjonen og som er inkorporert i norsk regnskapsrett ved bestemmelse i regnskapsloven § 3-9 første ledd, jf. annet ledd og forskrift 17. desember 2004 nr. 1852. Forslaget ble vedtatt ved endringslov 10. desember 2004 nr. 81 med ny §§ 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum i regnskapsloven.

I proposisjonen ble det forutsatt at dersom en skal tillate at IFRS skal kunne anvendes i selskapsregnskapet, må det finnes tilfredsstillende løsninger på de konsekvenser dette kan få for utbyttebegrensning og andre selskapsrettslige forhold, skattegrunnlag og skattekontroll, annen offentlig kontroll og grunnlaget for utarbeiding av statistikk.

Ved endringslov 10. juni 2005, jf. Ot.prp. 39 (2004-2005), ble det vedtatt selskapsrettslige regler som skal nøytralisere forskjellene mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bundet egenkapital med virkning for adgangen til utbytte-utdelinger. Disse regler er omtalt i avsnitt 6.2.4.

Om ikrafttredelse av regnskapsloven § 3-9 tredje ledd og fjerde ledd annet punktum om adgang til anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet, heter det i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004):

«Departementet tar ut fra dette sikte på at den foreslåtte adgangen til å anvende vedtatte IFRS både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan tre i kraft fra 1. januar 2005, og legger opp til at dette fastsettes i medhold av lovforslaget del IX nr. 1 om at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.»

I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) ble det tatt forbehold med hensyn til tidspunktet for innføring av en adgang for finansinstitusjonene til å anvende IFRS i selskapsregnskapet. I høringsnotat av 21. juni 2005 fra Kredittilsynet er det foreslått at adgang for finansinstitusjonene til å anvende IFRS i selskapsregnskapet skal utsettes til 2007. Det er foreløpig ikke tatt stilling til spørsmålet om slik utsettelse.

6.2.2 Modernisering av regnskapsloven på bakgrunn av IFRS

I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) la departementet til grunn at regnskapspliktige som alternativ til å utarbeide regnskap etter IFRS fortsatt skal ha adgang til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med regnskapslovens ordinære system, dvs. etter gjeldende regnskapslovs grunnleggende regnskapsprinsipper og norsk god regnskapsskikk, herunder norske regnskapsstandarder utviklet av Norsk RegnskapsStiftelse som i det følgende benevnes NRS. Det ble således lagt opp til et tosporet system både for små og øvrige foretak; på den ene side regnskapsavleggelse etter IFRS, og på den andre side regnskapsavleggelse etter regnskapslovens ordinære system. Det forutsettes at det ikke kan foretas enkeltvis valg av regnskapsløsninger som er ulike for de to systemer.

Bestemmelsene i regnskapsloven ble gjennomgått og foreslått modernisert på bakgrunn av IFRS, men innen rammen av historisk kostregnskap og de grunnleggende regnskapsprinsipper. Endringer i regnskapsloven ble vedtatt ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46, og trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) avsnitt 1.4 heter det om ikrafttredelsen:

«De enkelte deler av loven kan settes i kraft til ulik tid. Departementet legger opp til å sette lovreglene i kraft raskt, i hovedsak med virkning for regnskapsåret 2005.»

6.2.3 Hovedforskjeller mellom regnskapsavleggelse etter IFRS og etter regnskapsloven

6.2.3.1 Innledning

Som det fremgår skal regnskapspliktige i Norge, forutsetningsvis med virkning fra regnskapsåret 2005, kunne velge å avlegge selskapsregnskap etter IFRS eller etter regnskapslovens ordinære system. Selskaper som velger å anvende IFRS-forordningen («forordningsselskaper»), vil ikke være bundet av regnskapslovens ordinære regler på områder regulert av IFRS. Bl.a. vil de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven kapittel 4 ikke gjelde for selskaper som velger å avlegge selskapsregnskap etter IFRS.

De to regelsett vil på en rekke områder gi forskjellige regnskapsmessige løsninger. Disse forskjeller kan til dels utledes av at IFRS bygger på et rammeverk som er forskjellig fra de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven. Dels kan det bare konstateres at det er valgt ulike løsninger på konkrete spørsmål etter de to regelsett, og at ulikhetene kan anses som ad hoc-pregede, for eksempel begrunnet i ulik vektlegging av rent praktiske hensyn.

De ulike løsninger som vil følge av regnskapsloven i forhold til de som følger av IFRS, vil bli presentert i det følgende så langt departementet har identifisert dem og i den utstrekning de er relevante for de skattemessige vurderinger. Det må legges til grunn at det også kan foreligge andre forskjeller med betydning for beskatningen enn de som er identifisert.

Det understrekes at uttalelsene i dette og følgende avsnitt om innholdet i IFRS ikke er ment som autoritative tolkningsuttalelser, men som antagelser om innholdet i de endrede regnskapsregler som nødvendig og tilstrekkelig grunnlag for å kunne vurdere de skattemessige konsekvenser og behovet for skattemessige tilpasninger.

6.2.3.2 Forskjeller basert på de ulike rammeverk for IFRS og regnskapsloven

Om de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven og IFRS og graden av konflikter mellom disse, vises til fremstillingen bl.a. i NOU 2003:23 avsnitt 9.1. Om rammeverket for regnskapsloven, dvs. de grunnleggende regnskapsprin-

sipper i regnskapsloven kapittel 4, heter det her bl.a.:

«Grunnleggende regnskapsprinsipper omfatter 10 ulike bestemmelser i regnskapslovens kapittel 4, og ble nedfelt i norsk lovgivning ved regnskapsloven av 1998. Begrunnelsen var i hovedsak at grunnleggende prinsipper ville utgjøre en hensiktsmessig ramme for god regnskapskikk. (...) Grunnleggende regnskapsprinsipper utgjør også et rammeverk for standardsetter, og kan ikke fravikes med mindre det er hjemlet i lov. Dette innebærer at norske regnskapsstandarder må utvikles innenfor rammen av de grunnleggende regnskapsprinsippene og avviksbestemmelser. (...) Regnskapslovens vurderingsregler utfyller de grunnleggende regnskapsprinsippene. Vurderingsreglene kan presisere grunnleggende prinsipper, men for enkelte punkter kan spesielle vurderingsregler begrense anvendelsen av grunnleggende regnskapsprinsipper eller til og med anviser regnskapsmessig behandling som strider mot grunnleggende prinsipper. Slike særregler vil i samsvar med alminnelige tolkningsprinsipper gå foran de generelle prinsippene som er fastsatt.

Regnskapslovens grunnleggende prinsipper er resultatorientert i den forstand at prinsippene først og fremst styrer inntekts- og kostnadsføring. Balansepostene blir bestemt residualt.»

Om rammeverket for IFRS heter det bl.a.:

«IASCs (nå IASB) konseptuelle rammeverk «Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements» ble utgitt i 1989. Rammeverket definerer eiendeler, gjeld og egenkapital. Resultat, inntekter og kostnader er definert som endringer i eiendeler og gjeld. Av denne grunn sies rammeverket å være balanseorientert. (...).

Balanseorienteringen kommer her klart til uttrykk ved at balansedefinisjonen overstyrer sammenstillingsprinsippet. En konflikt mellom sammenstillingsprinsippet og definisjonene kan i mange tilfeller løses ved å endre spesifikasjoner. I andre situasjoner vil det måtte bli resultat- og/eller egenkapitaleffekt. I så fall vil regnskapsføringen nærme seg et kontantprinsipp.»

Den viktigste prinsipielle forskjellen mellom rammeverkene, er den resultatorientering som fortsatt er lagt til grunn i regnskapsloven. De grunnleggende tidfestingsprinsippene, særlig oppføringsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 1 og 2, kommer i mange sammenhenger i konflikt med de

balanseorienterte definisjonene i IASBs rammeverk. IFRS' balanseorienterte perspektiv gir andre og pliktige løsninger enn regnskapslovens resultatorienterte perspektiv bl.a. når det gjelder regnskapsføring av immaterielle eiendeler, negativ goodwill, lånekostnader, herunder vedlikeholdsavsetninger og felleskontrollert virksomhet.

IFRS' balanseorienterte rammeverk med balansedefinisjoner som overstyrer i forhold til sammenstillingsprinsippet, medfører avvikende løsninger i forhold til hva som er ansett nødvendig eller forenlig med sammenstillingsprinsippet etter regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Det vises til de konkrete eksempler som er omtalt i avsnitt 6.4.2.1.

6.2.3.3 *Forskjeller med hensyn til vurderingsregler (målerregler) etter IFRS og regnskapsloven*

Regnskapsloven bygger fortsatt på en historisk kostmodell. Ved lovendring 10. juni 2005 nr. 46, ble det bare innført en viss utvidelse av adgangen etter regnskapsloven § 5-8 til å benytte markedsverdi prinsippet for visse finansielle instrumenter som er omløpsmidler, jf. avsnitt 6.3.2.2.

IFRS bygger derimot på en utstrakt og til dels pliktig anvendelse av markedsverdi prinsippet:

- Etter IAS 39 Finansielle instrumenter- innregning og måling, kreves virkelig verdi av finansielle instrumenter i flere tilfeller enn de som dekkes av markedsverdi prinsippet etter regnskapsloven § 5-8.
- Etter IAS 40 Investerings eiendom kan investeringseiendommer som et alternativ til kostpris, verdsettes til en høyere virkelig verdi. Dette er ikke tillatt etter regnskapsloven § 5-3.
- Etter IAS 41 Landbruk skal biologiske eiendeler i landbruk, fiske og havbruk måles til virkelig verdi, hvilket er i strid med regnskapsloven §§ 5-2 og 5-3.

Dessuten innebærer IFRS en nokså generell adgang til revurdering av verdien av materielle og immaterielle eiendeler. Etter IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr og IAS 38 Immaterielle eiendeler, tillates årlige verddivurdering til markedsverdi (primært oppskrivninger) etter bestemte kriterier. Slik verdiregulering tillates ikke etter regnskapsloven § 5-3.

6.2.3.4 *Forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven med betydning for balansestørrelser*

De løsninger etter IFRS som avviker fra de løsninger som følger av regnskapsloven og norsk god regnskapskikk, kan i stor utstrekning også

påvirke de regnskapsmessige balansestørrelser slik at disse blir forskjellige avhengig av om regnskapet avlegges etter IFRS eller etter regnskapsloven. Herunder vises særlig til at IFRS medfører utstrakt og til dels pliktig bruk av markedsverdi prinsippet som ikke er tillatt etter regnskapsloven, jf. avsnitt 6.2.3.3.

Som andre eksempler på forskjeller med betydning for balansen kan bl.a. nevnes:

- Etter IAS 10 Hendelser etter balansedagen kan avsatt utbytte ikke gjeldsføres før det er vedtatt. Etter regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7, jf. NRS 13 Hendelser etter balansedagen har det hittil vært ansett som god regnskapsskikk å balanseføre avsatt utbytte som gjeld. Etter forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) ble regelen i regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7 opphevet ved lov 10. juni 2005. I proposisjonen er det forutsatt at spørsmålet om regnskapsføring av utbytte skal overlates til standardsetter.
- Etter IAS 12 Inntektsskatt er nåverdiberegning av utsatt skatt/skattefordel ikke tillatt, i motsetning til etter NRS (F) Resultatskatt.
- Etter IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger er det forbud mot avskrivning på goodwill, men det skal foretas en årlig test for nedskrivning for eventuelt verdifall. Regnskapsloven § 5-7, jf. § 5-3 påbyr avskrivninger etter en fornuftig avskrivningsplan.
- Etter IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger og IAS 38 Immaterielle eiendeler, vil sannsynlighetskravet om at eiendelen vil medføre framtidige økonomiske fordeler alltid anses oppfylt for immaterielle eiendeler ervervet ved virksomhetssammenslutning. Slike eiendeler skal vurderes til virkelig verdi. Ved virksomhetssammenslutninger vil det fremkomme immaterielle eiendeler i større utstrekning enn tradisjonen i norsk praksis, jf. NRS (F) Immaterielle eiendeler avsnitt 2.3 hvoretter spørsmålet må vurderes konkret.

6.2.4 Selskapsrettslige regler for nøytralisering av forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven

Ved endringsloven 10. juni 2005, jf. Ot.prp. nr. 39 (2004-2005), ble det vedtatt selskapsrettslige regler som skal nøytralisere forskjellene mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bundet egenkapital. Reglene vil påvirke selskapenes adgang til utdeling av utbytte og konsernbidrag, jf. aksjelovene § 8-1, jf. § 3-9. Det er lagt vekt på at utbyttegrunnlaget skal være tilnærmet likt i selskaper som fører årsregnskap i samsvar med IFRS og

de som følger regnskapsloven og norsk god regnskapsskikk.

På denne bakgrunn er det i aksjelovene § 3-3 bokstav a innført en regel om avsetning til fond for urealiserte gevinster som vil være bundet egenkapital, jf. aksjelovene § 8-1 første ledd nr. 4. Verken selskaper som følger norsk regnskapslov, eller som benytter IFRS, kan dele ut urealiserte gevinster som skal avsettes til fondet som utbytte.

6.3 Reglene om skattemessig tidfesting av inntekter

6.3.1 Gjeldende rett

6.3.1.1 Utgangspunkter

A. Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av inntekt

Innenfor sitt anvendelsesområde, innebærer skatteloven § 14-4 annet ledd at den skattemessige tidfesting av inntekter vil bero på skattyters årsregnskap. Det vil si at i utgangspunktet skal de til enhver tid gjeldende regnskapsrettslige tidfestingsprinsipper også legges til grunn ved beskatningen. Dette gjelder likevel bare i den utstrekning det ikke foreligger særskilte skattemessige regler om tidfestingen. Ved skattereformen 1992 og senere er det vedtatt flere særlige skattemessige tidfestingsregler som i prinsippet går foran hovedbestemmelsen og som gjennomgående bygger på realisasjonsprinsippet. Slike særlige skattemessige tidfestingsregler kan også følge av ulovfestet rett.

Regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd gjelder i utgangspunktet både for løpende driftsinntekter og kapitalinntekter, herunder kapitalgevinster og tap.

B. Hovedreglene om inntektsføring etter regnskapslovgivningen

Norsk regnskapsrett har tradisjonelt vært bygget på en transaksjonsbasert historisk kost regnskapsmodell. I et historisk kostregnskap, skal inntekter periodiseres regnskapsmessig når inntekten er opptjent. Det regnskapsmessige opptjeningsprinsipp har i lang tid, også under regnskapsloven av 1977, vært lagt til grunn som god regnskapsskikk.

Ved vedtakelse av regnskapsloven i 1998 ble prinsippet om transaksjonsbasert opptjening lovfestet i § 4-1 første ledd nr. 2, jf. nr. 1. Hovedpunktene i det tradisjonelle transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp er følgende: Opptjeningspunktet

for varer, tjenester, lån mv. vil være når tjenesten ytes eller varen levert. Opptjeningstidspunktet for inntekt knyttet til salgstransaksjoner vil normalt være transaksjonstidspunktet dvs. tidspunktet for overgang av eiendomsrett, risiko og kontroll. Transaksjonstidspunktet vil normalt være ved levering.

Prinsippet om transaksjonsbasert opptjening gjelder i utgangspunktet både kapitalgevinster og andre løpende inntekter som avkastning på finansielle eiendeler, og salg av varer og tjenester. For kapitalgevinster antas at opptjeningstidspunktet og transaksjonstidspunktet vil være sammenfallende. Motsvarende antas at transaksjonstidspunktet er avgjørende for fradragsføring av tap.

For andre løpende inntekter enn kapitalgevinster er regnskapsreglene om transaksjonsbasert opptjening utviklet slik at resultatføring utsettes hvis inntekten likevel ikke er opptjent på transaksjonstidspunktet, jf. NRS(D) Resultatføring av inntekt. Denne praksis knytter seg til transaksjoner hvor salgsprisen inkluderer vederlag for ulike ytelser, som i utgangspunktet ikke kan atskilles i forhold til det avtalte transaksjonsvederlag. Slike ikke-separable elementer vil typisk være service- og garantiforpliktelser eller returrett som følger med ved salg av varer. Tradisjonelt ble hele vederlaget for slike samlede ytelser resultatført som opptjent i transaksjonsåret, dog slik at det samtidig ble foretatt avsetning til framtidige kostnader knyttet til slike framtidige forpliktelser i samsvar med sammenstillingsprinsippet. I forarbeidene til regnskapsloven av 1998 og i senere regnskapspraksis er det imidlertid lagt til grunn at slike inkluderte tilleggsytelser ikke kan anses opptjent før de ytes. De framtidige forpliktelser skal etter denne innfallsvinkel balanseføres som uopptjent inntekt, dvs. som inntektsreducerende element i transaksjonsåret.

På den annen side innebærer transaksjonsbasert opptjening at resultatføringen i visse tilfeller fremskyndes hvis inntekten er opptjent før transaksjonstidspunktet. Som eksempel nevnes at langsiktige tilvirkningskontrakter i utgangspunktet skal regnskapsføres etter løpende avregningsmetode. Etter denne metode skal kontraktsinntektene med tilhørende kostnader resultatføres i den regnskapsperiode arbeidet er utført, det vil si i takt med opptjeningen.

Ved vedtakelsen av regnskapsloven i 1998, ble det for første gang innført et regnskapsmessig markedsverdiprinsipp som innebar at man samtidig innførte såkalt verdibasert opptjening for visse kapitalgevinster. Dette prinsipp ble begrenset til visse finansielle instrumenter som er omløpsmid-

ler, samt for poster i utenlandsk valuta, jf. regnskapsloven §§ 5-8 og 5-9. Markedsverdiprinsippet innebærer i denne sammenheng årlig inntektsføring av urealiserte verdiendringer, med påfølgende korrigerende av postens verdi i balansen.

6.3.1.2 Skattemessig tidfesting av kapitalgevinster og tap

A. Skattemessige særregler

På grunn av de omfattende særregler om tidfesting av gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekter i skatteloven, vil henvisningen til regnskapsreglene ha liten betydning for slike gevinster og tap. Reglene i skatteloven §§ 14-44 første ledd og 14-52 er å anse som særregler om tidfesting av gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler. Reglene i skatteloven § 14-52 om tidfesting av gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, innebærer et unntak fra reglene om at regnskapspliktiges gevinster ved realisasjon av slike formuesobjekter ellers skulle tidfestes etter regnskapsprinsippet. Skatteloven § 14-52 gjelder ikke verdipapirer, fordringer eller andre finansielle eiendeler. I den utstrekning det ikke gjelder andre særregler om periodisering av gevinster på slike formuesobjekter, vil tidfestingen følge regnskapsreglene, dvs. opptjeningsprinsippet etter gjeldende regnskapsregler som i stor utstrekning tilsvare det skatterettslige realisasjonsprinsipp.

Realisasjonsprinsippet gjelder som tidfestingsregel for gevinst og tap på alle finansielle instrumenter som faller inn under legaldefinisjonen i verdipapirhandeloven § 1-2 annet ledd, jf. skatteloven § 14-4 femte ledd som ble vedtatt i 1999. Regelen gjelder uansett om instrumentene er anleggs- eller omløpsmidler i skattyters virksomhet. For visse objekter følger dessuten realisasjonsprinsippet av spesialregler, jf. skatteloven § 9-10 for finansielle opsjoner og skatteloven § 10-31 om gevinst ved realisasjon av aksjer mv.

Fordringer og finansielle eiendeler som er anleggsmidler og som faller utenfor definisjonen i verdipapirhandeloven § 1-2 annet ledd, faller utenfor reglene i § 14-52 og § 14-4 femte ledd. For slike eiendeler antas likevel at det for tidfesting av gevinst og tap gjelder et ulovfestet realisasjonsprinsipp, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) avsnitt 16.5.2.

Etter dette er det bare gevinst og tap på fordringer og finansielle eiendeler som faller utenfor legaldefinisjonen i verdipapirhandeloven § 1-2 annet ledd og som er omløpsmidler, som ikke er særlig regulert av tidfestingsregler basert på realisasjonsprinsippet og hvor tidfestingen således reguleres direkte av regnskapsreglene.

B. Regnskapsregler om transaksjonsbasert opptjening

I den utstrekning det ikke er skattemessige særregler om tidfesting av kapitalgevinster etter realisasjonsprinsippet, jf. foregående avsnitt, vil tidfestingen følge de regnskapsmessige regler om transaksjonsbasert opptjening, dvs. at opptjenings- eller transaksjonstidspunktet er avgjørende. Det samme gjelder for tap.

Som nevnt antas at tidfesting av kapitalgevinster og tap etter det regnskapsmessige opptjeningsprinsipp og etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp, i all hovedsak vil være sammenfallende. Denne forutsetning ligger bl.a. til grunn for den lovteknikk man valgte ved den forutsatte innføring av realisasjonsprinsippet bl.a. for verdipapirer ved skattereformen 1992, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kapittel 28. Utover allerede foreliggende særregler om at opp- og nedskrivning av verdipapirer på grunn av kursendringer ikke skulle tillegges skattemessig betydning, ble realisasjonsprinsippet forutsatt å følge av tidfesting basert på årsregnskapet. Ved lovfesting av realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter i 1999 ble det tilsvarende forutsatt at dette i stor utstrekning ville innebære videreføring av gjeldende rett, jf. Ot.prp. nr.1 (1999-2000) kapittel 16.

C. Regnskapsregler om verdibasert opptjening

Etter gjeldende skatterett er det klart at regnskapsreglene om verdibasert opptjening av kapitalgevinster/markedsverdiprinsippet har svært begrenset skattemessig betydning.

Ved innføring av særregelen i skatteloven § 14-4 femte ledd om anvendelse av realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter i 1999, var hensikten å forhindre at det regnskapsmessige markedsverdiprinsipp som da ble innført i regnskapsloven § 5-8, skulle få skattemessig betydning.

Det regnskapsrettslige markedsverdiprinsipp for valutaposter i henhold til regnskapsloven § 5-9, får ikke betydning for langsiktige poster ettersom slike poster er særlig regulert i skatteloven § 14-5 femte ledd. For kortsiktige valutaposter er det etablert en ligningspraksis basert på at det regnskapsrettslige dagskursprinsipp kan legges til grunn også skattemessig.

6.3.1.3 Skattemessig tidfesting av øvrige inntekter vunnet ved virksomhet

A. Skattemessige særregler

Skatteloven har i stor utstrekning særregler om tidfesting også av andre løpende inntekter, herunder omsetning av varer og tjenester, som ikke

betegnes som kapitalgevinster. I første rekke nevnes reglene om varelager, varekontrakter og omløps- eller kundefordringer i skatteloven § 14-5. I tillegg finnes særregler om periodisering av for eksempel konsernbidrag og uttak, jf. skatteloven § 10-3 og § 14-4 fjerde ledd.

For «langsiktige tilvirkningskontrakter» er det i skatteloven § 14-5 tredje ledd fastsatt særlige regler om bruk av fullført kontraktsmetode, dvs. at inntekter forbundet med kontrakten først kan tidfestes når kontrakten er fullført (transaksjonstidspunktet). Særregelen er etter forarbeidene begrenset til å gjelde kontrakter hvor fullføringen faller etter inntektsårets utgang, der vederlaget, eventuelt fortjenesteelementet, ikke kan anses opptjent i takt med oppdragstakers ressursinnsats og hvor vederlaget er avhengig av utfallet av bestemte framtidige omstendigheter, for eksempel arbeidets kvalitet. For slike kontrakter innebærer særregelen i § 14-5 tredje ledd at inntektene skal anses realisert eller opptjent først når kontrakten er fullført, selv om skattyter etter regnskapsreglene kan anvende løpende avregningsmetode, dvs. at inntektene anses opptjent etter hvert som arbeidet utføres. På dette punkt kan man hevde at den skattemessige tidfestingsregel er utformet på en måte som avviker fra den regnskapsmessige anvendelse av opptjeningsprinsippet i de aktuelle tilfeller. For tjenesteoppdrag og tilvirkningskontrakter som faller utenfor rekkevidden av denne særbestemmelse, vil imidlertid den regnskapsmessige behandling av kontrakten få skattemessig betydning for tidspunktet for inntektsføring, jf. avsnitt 6.3.1.2 B.

B. Transaksjonsbasert opptjening

For løpende inntekter fra varesalg og tjenesteoppdrag mv. som ikke dekkes av særregler om tidfesting i skatteloven, vil skattemessig tidfesting baseres på gjeldende regnskapsregler om transaksjonsbasert opptjening, dvs. i takt med levering av ytelse. I all hovedsak vil dette samsvare med det skatterettslige realisasjonsprinsipp. Det vises blant annet til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) avsnitt 5.2.4:

«Det finnes i dag ingen bestemmelse i skatteloven hvor realisasjonsprinsippet er kommet konkret til uttrykk. For inntekter i næringsvirksomhet vil imidlertid periodisering etter realisasjonsprinsippet langt på vei falle sammen med de periodiseringsregler som følger av god regnskapsskikk.»

Regnskapsrettslige regler om utsatt resultatføring som følge av at inntekten ikke anses opptjent på transaksjonstidspunktet, vil ikke ha skattemes-

sig betydning etter gjeldende rett. Hvis vederlaget ved en transaksjon gjelder flere ulike ytelser og det ikke er holdepunkter for en deling av vederlaget i flere inntektselementer eller ytelser, er hele vederlaget for skatteformål ansett opptjent i transaksjonsåret. Med hjemmel i avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd, er det verken gitt adgang til utsatt inntektsføring/inntektsreduksjon for deler av inntektselementene eller godtatt at det gis fradrag for avsetninger til de framtidige kostnadene i medhold av sammenstillingsprinsippet. Som eksempel nevnes at det ved varesalg med avtale- eller lovfestet returrett (postordresalg) ikke godtas inntektsreduksjon eller avsetningsfradrag for kostnader knyttet til forventet retur som ikke er krevd av kjøper ved utløp av transaksjonsåret. Det vises også til avsnitt 6.4.1.3 B.

Regnskapsmessig utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet vil etter skatteloven § 14-4 tredje ledd bare ha skattemessig betydning i visse tilfeller hvor den aktuelle inntektsføring gjelder ytelser som kan vurderes som selvstendige ytelser eller som er uavhengig av de ytelser som ellers er omfattet av transaksjonen.

6.3.2 Vedtatte endringer i regnskapsreglene om inntektsføring og eventuelle skattemessige konsekvenser

6.3.2.1 Endringer i forhold til regnskapsloven § 4-1 første ledd om transaksjonsbasert opptjening

Det er ikke foretatt noen endringer i de grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven kapittel 4. For regnskapspliktige som følger norsk regnskapsretts ordinære system vil således reglene om transaksjonsbasert opptjening, fortsatt gjelde. Det nærmere innhold i transaksjonsprinsippet vil imidlertid kunne bli utviklet i god regnskapsskikk.

På den annen side vil de generelle regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4 ikke gjelde for regnskapspliktige som benytter IFRS. Prinsippet om transaksjonsbasert opptjening legges i prinsippet også til grunn etter IFRS, men er lite brukt som grunnlag for standardsettingen. Det foreligger minst 3 ulike grunnlag for avvik mellom inntektsføring etter regnskapslovens prinsipper om transaksjonsbasert opptjening og etter IFRS:

i. I den utstrekning prinsippet om transaksjonsbasert opptjening legges til grunn etter IFRS, vil dette prinsipp kunne bli overstyrt av grunnprinsippet om definisjonene av eiendeler og

gjeld som kvalifiserende for balanseføring, jf. IASB Framework 49 (a). I den utstrekning vederlaget ved en transaksjon ikke kvalifiserer som en eiendel, vil inntekten ikke bli resultatført.

ii. Det er antatt at NRS (D) Regnskapsføring av inntekt i stor utstrekning vil samsvare med IAS 18 Driftsinntekter, men det kan likevel påvises forskjeller. IAS 18 oppstiller krav om at inntekter først kan inntektsføres når de kan måles pålitelig og det anses sannsynlig at de tilflyter selger. Det kan ikke anses avklart om den aktuelle sannsynlighetsvurdering etter IFRS vil være den samme som etter norsk god regnskaps-skikk slik disse for eksempel er beskrevet i NRS (F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. I den utstrekning sannsynlighetskravet etter IFRS er strengere, vil resultatføringen bli utsatt i forhold til hva som følger av regnskapsloven.

iii. I den utstrekning IFRS ikke gir løsning for spesielle problemstillinger vedrørende bl.a. inntektsføring, kan andre ledende standardsettere bli førende for valg av løsninger som igjen kan fravike fra norsk regnskapspraksis. I sin høringsmerknad har *Skattedirektoratet* uttalt :

«Det vil kunne oppstå flere forskjeller mellom opptjeningsprinsippet i regnskapsloven og IFRS. Dersom IAS 18 - Revenue ikke gir tilstrekkelig løsning på et regnskapsmessig forhold, følger det av IAS 8 punkt 11 og 12 (kildhierarkiet) at andre standarder og uttalelser kan legges til grunn, dersom disse bygger på et tilsvarende rammeverk. I praksis blir ofte løsninger fra US-GAAP benyttet ved manglende regulering innenfor IFRS-regimet»

I høringsnotatet ble det bare påvist én konkret forskjell mellom inntektsføring etter IFRS og regnskapsloven. Etter NRS (D) Resultatføring av inntekt skal utbytte fra datterselskap inntektsføres samtidig med datterselskapets regnskapsføring av forslaget til overskuddsanvendelse, dvs. i avsetningsåret. Etter IAS 18 Driftsinntekter kan utbytte (også fra datterselskap) ikke inntektsføres hos mottaker før det år generalforsamlingen i utdelende selskap beslutter utdelingen.

I høringsnotatet ble høringsinstansene oppfordret til særskilt å redegjøre for forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven som ikke var identifisert i notatet. *NHO og Den norske revisorforening* angir at den korte høringsfristen ikke har gitt tilstrekkelig tid til å komme med innspill her. *Sparebankforeningen* nevner i sin høringsuttalelse at inntektsføring av etableringsgebyr som dekker driftskostnader ved låneetablering, antas å ville bli endret ved anvendelse av IFRS, slik:

«Etableringsgebyr som kun dekker driftskostnader ved låneetableringen, er tidligere inntektsført på tidspunktet for låneutbetaling. IAS 39 krever at etableringsgebyr periodiseres i samsvar med effektiv rentemetode. Den regnskapsmessige inntektsføring vil dermed skje over flere år.»

Skattedirektoratet har gjort oppmerksom på flere konkrete utslag av forskjellig regnskapsføring etter IFRS i forhold til etter regnskapsloven. Direktoratet har herunder vist til eksempler hentet fra offentlig tilgjengelige redegjørelser i årsrapportene for 2004 («transition documents») som en del børsnoterte selskaper ved overgang til IFRS fra 2005, har fremlagt etter anbefaling bl.a. fra Oslo Børs. Det vises for øvrig til tema- og artikkelsamlingen «IFRS på norsk» som Ernst & Young utgav i mai 2005 hvor det bl.a. ble foretatt en undersøkelse av de implementeringseffektene som kan leses ut av disse offentliggjorte «transition documents».

Selskapenes redegjørelser i disse dokumentene avspeiler deres forståelse av de aktuelle spørsmål og representerer således ikke autoritative fortolkninger. Det fremgår at ulike selskaper til dels har ulik oppfatning om løsningen av samme spørsmål. Disse eksemplene viser at inntektsføring av driftsinntekter etter IFRS kan medføre både fremskutt og utsatt inntektsføring i forhold til hva som antas å følge av det transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp etter regnskapsloven.

Departementet vil for øvrig bemerke at IAS 18 Driftsinntekter ikke omfatter kapitalgevinster (vinning). Departementet har ikke grunnlag for å fastslå om inntektsføring av kapitalgevinster (som ikke dekkes av markedsverdiprinsippet) også etter IFRS ville følge et opptjeningsprinsipp på samme måte som etter regnskapsloven. Det holdes således åpent om IFRS vil kunne medføre avvikende løsninger også på dette punkt.

6.3.2.2 Utvidelse av området for verdibasert opptjening

Ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46 ble det vedtatt en endring i regnskapsloven § 5-8 som innebærer en viss utvidelse av anvendelse av markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter som er omløpsmidler. I Ot.prp. nr. 39 (2004-2005) heter det:

«Innen handelsporteføljen foreslår departementet å utvideplikten til virkelig-verdi-vurdering noe ved å fjerne begrensningen til finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2. Departementet anser at avgrens-

ningen av hvilke finansielle instrumenter som skal vurderes etter bestemmelsen bør fastsettes etter hva som til enhver tid allment anerkjennes som finansielle instrumenter sammen med kriteriene om klassifisering som omløpsmiddel, plassering i handelsportefølge, notering og likviditet. Departementet går videre inn for å oppheve den formelle begrensningen som ligger i kravet om omsetning på børs eller i et regulert marked «som nevnt i børsloven § 2-1». (...) Det bør klargjøres at bestemmelsen også omfatter finansielle instrumenter omsatt på tilsvarende utenlandsk regulert marked.»

Bortsett fra denne endringen er det ikke foreslått eller vedtatt noen utvidet anvendelse av verdibasert opptjening etter norsk regnskapsrett. Det er forutsatt at utvidet anvendelse av målingsregler basert på virkelig verdi, vil kreve lovendring.

IFRS innebærer derimot en utstrakt og til dels pliktig anvendelse av markedsverdiprinsippet, samt en utvidet adgang til løpende verdijustering av eiendeler, som ikke vil være tillatt etter regnskapsloven. Det vises til angivelsene i avsnitt 6.2.3.3. Når det gjelder tidspunkt for føring av eiendeler som behandles etter markedsverdiprinsippet ut av balansen («derecognition»), antas at utgangspunktet vil være salgs- eller transaksjonstidspunktet, men at det kan finnes unntak fra dette.

6.3.2.3 Skattemessige konsekvenser

Gjennomgangen i avsnitt 6.3.2.1 og 6.3.2.2, viser at det kan oppstå mange ulikheter mellom tidspunkt for resultatføring av løpende inntekter (driftsinntekter) for regnskapspliktige som følger henholdsvis regnskapsloven og IFRS. For løpende inntekter som skattemessig tidfestes direkte på basis av gjeldende regnskapsregler om transaksjonsbasert opptjening, vil nye løsninger etter IFRS få direkte skattemessig betydning. Avvikende tidfesting etter IFRS antas både å kunne føre til utsatt og fremskutt resultatføring i forhold til det som ville følge etter regnskapsloven.

Selv om det ikke er påvist, kan det likevel ikke utelukkes at løsningene for inntektsføring etter IFRS med hensyn til inntektsføring av kapitalgevinster (på objekter som ikke skal behandles etter markedsverdiprinsippet), kan avvike fra de løsningene som følger av opptjeningsprinsippet etter regnskapsloven. I den utstrekning det ikke foreligger særlige skatteregler om tidfesting av slike gevinster, vil eventuelle ulike løsninger kunne få skattemessig betydning.

I den utstrekning IFRS innebærer innføring av et markedsverdiprinsipp eller adgang til løpende

verdijustering av ulike objekter som ikke omfattes av gjeldende skattemessige særregler om tidfesting av kapitalgevinster og tap, vil innføring av markedsverdi prinsippet kunne få skattemessig betydning. Etter gjeldende rett er det imidlertid bare fordringer og finansielle eiendeler som faller utenfor legaldefinisjonen i verdipapirhandelloven § 1-2 annet ledd og som er omløpsmidler, som ikke er regulert av slike særregler.

6.3.3 Høringsnotat og høringsmerknader

6.3.3.1 Forutsetninger og hovedinnhold

I høringsnotatet ble det foreslått at inntrådt skattemessig innvinning skulle lovfestes som vilkår eller terskel for når inntekter kan tidfestes etter skatteloven § 14-4 annet ledd. Motsvarende ble det foreslått lovfestet en tilsvarende terskel om faktisk pådragelse som vilkår for tidfesting av kostnader. Forslaget ble angitt som i hovedsak dekkende for allerede gjeldende rett og som et alternativ til innføring av et realisasjonsprinsipp. Forslaget forutsatte med andre ord at de skatterettslige løsninger basert på forslaget, i hovedsak skulle bli de samme som ved anvendelse av et realisasjonsprinsipp.

Forslaget bygget på at tidfesting av inntekter fortsatt skal baseres på regnskapsreglene forutsatt at regnskapsmessig inntektsføring inntreffer på innvinningstidspunktet eller senere. For tap ble tilsvarende forutsatt at regnskapsmessig fradragføring på pådragelsestidspunktet eller senere, skulle tillegges skattemessig betydning. For kapitalgevinster og tap forutsatte forslaget at inntrådt innvinning ville bli supplert av regnskapsmessig inntektsføring basert på opptjeningsprinsippet, dvs. i hovedsak tilsvarende som etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp, og at dette også kunne legges til grunn etter IFRS. For kapitalgevinster som etter de endrede regnskapsregler skal behandles etter et regnskapsmessig markedsverdi prinsipp, ble tilsvarende (implisitt) forutsatt at den alternative tidfestingsregel for gevinster som oppfyller det skattemessige grunnkrav om innvinning, dvs. realisasjon, ville være det år eiendelen føres ut av foretakets balanse, dvs. opptjenings- eller transaksjonsåret. På dette grunnlag ble det bl.a. forutsatt at regelen i skatteloven § 14-4 femte ledd om anvendelse av realisasjonsprinsippet for finansielle instrumenter, kunne oppheves som overflødig.

For andre løpende inntekter ble på lignende måte forutsatt at innvinningsvilkåret ville bli supplert av det regnskapsrettslige transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp som igjen i hovedsak vil

tilsvare det skatterettslige realisasjonsprinsipp. Det ble lagt til grunn at dette utgangspunkt også ville følge av anvendelse av IFRS.

6.3.3.2 Høringsmerknader

Høringsnotatets forslag vedrørende tidfesting av inntekt er mottatt med en relativt samstemt kritikk fra høringsinstansene. Kritikken er særlig konkretisert i uttalelser fra *Den norske Revisorforening*, *Den Norske Advokatforening*, *Skattedirektoratet*, *Ligningsutvalget* og *Norsk Øko-forum*, professor dr. juris *Frederik Zimmer* og *universitetsstipendiat Harald Hauge*. Høringsinstansene har innvendt at lovfesting av innvinningskriteriet som terskel for tidfesting ikke er egnet som lovteknisk tiltak. Flere høringsinstanser har dessuten påpekt at forslaget ikke er hensiktsmessig fordi det ikke medfører slik nøytralitet som forutsatt, verken slik at det sikrer videreføring av gjeldende rett eller slik at det sikrer likebehandling av regnskap avlagt etter regnskapsloven og IFRS. Det er bl.a. anført at flere av de forutsetninger forslaget bygger på enten svikter eller ikke er tilstrekkelig dokumentert.

Når det gjelder lovteknikken med lovfesting av innvinning som terskel for tidfesting som uegnet, uttaler *professor Frederik Zimmer* at dette er en lite heldig fremgangsmåte. Han peker på at begrepet innvinning neppe er så godt utviklet at det egner seg om basis for en generell lovgivning av den typen som er aktuell her, og at bruk av innvinningskriteriet kan lede til at man lovregulerer mer enn det som er tilsiktet som følge av at endringer i § 5-1 gjelder alle inntektsarter, ikke bare inntekt av regnskapspliktig virksomhet.

Stipendiat Harald Hauge uttaler at forslaget bl.a. ytterligere vil komplisere et allerede uoversiktlig juridisk landskap, og er også egnet til å øke forvirringen om innvinningsbegrepets primære funksjoner og det tosporede system skatteloven ellers har i forhold til innvinning og tidfesting.

Når det gjelder kritikken om at forslaget ikke er egnet fordi det ikke vil tilfredsstillende nøytralitetsforutsetningen, er dette særlig konkretisert av *Skattedirektoratet*. Direktoratet uttaler for det første at forslaget ikke vil tilfredsstillende nøytralitetsforutsetningen i forhold til inntektsføring av kapitalgevinster – særlig på finansielle instrumenter. I tillegg kan tidfesting av gevinster og tap bli forskjellig avhengig av om regnskapsloven eller IFRS legges til grunn for tidfestingen, og nøytralitetsforutsetningen synes derfor ikke å bli tilstrekkelig oppfylt.

Videre uttaler Skattedirektoratet at nøytralitetsforutsetningen ikke vil bli oppfylt ved tidfesting av andre løpende inntekter. Det vises til at gjen-

nomgangen viser at flere selskaper vil få vesentlige endringer i inntektsføringsprinsipper ved overgang til IFRS, noe som medfører endringer i periodisering av inntekt sammenlignet med tidligere. Direktoratet peker på at inntekt kan bli periodisert både fremskutt og utsatt i forhold til periodisering etter regnskapsloven. Mens fremskutt periodisering innen IFRS er sannsynligvis ikke problematisk skattemessig, da skatteplikten først vil oppstå når fordelen er innvunnet, jf. skatteloven § 5-1 første ledd, vil utsatt inntektsføring kunne medføre utsatt beskatning i forhold til dagens regnskapsregler. Skattedirektoratet uttaler:

«Kontrollhensyn og risiko for utilsiktede skattekreditter, tilsier at utsatt inntektsføring i enkelte tilfeller ikke bør aksepteres. I den forbindelse kan vises til at løsninger fra US-GAAP ofte legges til grunn ved tolkning av IFRS ved periodisering av inntekter. Inntektsføring etter US-GAAP er meget komplisert. Omfanget av standarder, uttalelser og tolkninger er betydelige. Kriteriene for inntektsføring er generelt vesentlig strengere enn hva som følger av regnskapsloven»

Endelig uttaler Skattedirektoratet at nøytralitetsforutsetningen ikke vil bli oppfylt i forhold til gjeldende praksis om skattemessig behandling av såkalt utsatt inntektsføring av inntekter som regnskapsmessig ikke anses opptjent på transaksjonstidspunktet:

«I de tilfeller hvor den skattemessige innvinningsen skjer før den regnskapsmessige, betyr det at den regnskapsmessige tidfestingen blir å legge til grunn skattemessig. Dette vil deriblant kunne få betydning ved tidfesting av den delen av et kontraktsvederlag som eventuelt utgjør garanti- og serviceforpliktelser hvor det ikke er tilstrekkelig med konkrete holdepunkter for at vederlaget gjelder mer enn ett inntektselement. I utgangspunktet vil da hele kontraktsvederlaget anses skattemessig innvunnet samtidig, mens man regnskapsmessig må utskyte inntektsføringen av den delen av kontraktsvederlaget som utgjør garanti- og serviceforpliktelser.»

Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum tar lignende og mer generelt forbehold med hensyn til konsekvensene av mulige forskjeller i inntektsføringsprinsippene etter regnskapsloven og etter IFRS, herunder påpekes at det vil kunne oppstå vesentlige forskjeller mellom IFRS og opptjeningsprinsippet i norsk regnskapslov. Disse høringsinstansene anbefaler at selv om det i dag kan være vanskelig å identifisere slike forskjeller, spesielt på områder der det ikke er særskilte tidfestingsbe-

stemmelser i skatteloven, bør det allerede nå tas høyde for at ytterligere forskjeller kan foreligge.

I forbindelse med den fremsatte kritikk av høringsforslaget har flere høringsinstanser etterlyst en bredere drøftelse av spørsmålet om innføring av et realisasjonsprinsipp, i hvert fall for inntektsføringen. Det vises til høringsuttalelser fra *Den norske Revisorforening*, *Den Norske Advokatforening*, *Finansieringsselskapenes landsforening*, *Skattedirektoratet*, *Ligningsutvalget*, *Norsk Øko-forum* og *universitetsstipendiat Harald Hauge*.

Den norske Revisorforening uttaler at den foreslåtte endringen er av generell art og at den vil innebære et særskilt skatterettslig tidfestingsvilkår som vil være uavhengig av eventuelle endringer i regnskapsreglene. Det pekes på at det vil gjøre skattereglene mindre «sårbare» i forhold til senere endringer innenfor regnskapsrettens område. På den annen side finner Den norske Revisorforening at det er uklart hvilke konsekvenser en slik lovendring vil ha, og uttaler:

«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.»

Videre uttaler Den norske Revisorforening at det er innført en rekke unntak fra hovedregelen om at den regnskapsmessige tidfestingen også legges til grunn skattemessig. Flere av disse unntakene bygger i hovedsak på et realisasjonsprinsipp. Etter Den norske Revisorforenings syn ville det i forbindelse med lovgivningsarbeidet være naturlig å utrede innføring av et realisasjonsprinsipp nærmere. Det vises til at 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.

Den Norske Advokatforening uttaler:

«Sett i dette perspektiv ville det sannsynligvis være en mer nøytral løsning å frikoble skattemessige tidfestingsregler fullstendig fra de regnskapsrettslige tidfestingsregler. Departementet er inne på dette på side 54, 4. avsnitt, der

det nevnes som et alternativ å oppheve sktl. § 14-4 annet ledd, og i stedet innføre realisasjonsprinsippet i sktl. § 14-2, 2.ledd som generell tidfestingsregel også for regnskapspliktige. Departementet slår imidlertid fast at en slik endring vil kunne ha konsekvenser som er vanskelige og forutsette. Advokatforeningen er enig i dette, men ser det ønskelig at dette blir utredet nærmere som alternativ.»

Finansieringsselskapenes landsforening uttaler at utviklingen innen regnskapsretten, herunder internasjonalisering ved tilpasning til IFRS, gjør at regnskapsretten i stadig økende grad har beveget seg vekk fra sitt opprinnelige privatrettslige utgangspunkt, mens skatteretten på sin side fortsatt er forankret i privatretten. Det pekes på at så lenge skatteretten i noen grad, i det minste formelt, tar utgangspunkt i regnskapsmessig resultat, skaper utviklingen innen regnskapsretten stadig nye og uavklarte skattemessige problemstillinger. Etter Finansieringsselskapenes landsforening syn burde man derfor i større grad vurdert alternative løsninger enn en fortsatt kobling til tidfestingsreglene i regnskapsretten. Den rettslige betydning av skatteloven § 14-4 annet ledd vil bli gradvis redusert ved endringer i regnskapslovgivningen. En opprettholdelse av denne regel vil derfor kunne gi opphav til misforståelser i praksis.

Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norsk Øko-Forum uttaler at det kan være et alternativ å lovfeste realisasjonsprinsippet som prinsipp for tidfesting av inntekter og kostnader. Direktoratet peker på at departementets forslag kan ha konsekvenser som det er vanskelig å forutsette, herunder manglende nøytralitet og at en nærmere vurdering av spørsmålet om lovfesting av realisasjonsprinsippet som tidfestingsprinsipp, også for alminnelig regnskapspliktige, således burde vært foretatt. Videre sier direktoratet at forslaget langt på vei er en pakkeløsning med uante konsekvenser, og at det vil kunne oppstå store håndhevingsproblemer for ligningsforvaltningen. Skattedirektoratet uttaler at det kan være et alternativ å innskrenke skatteloven § 14-4 annet ledd slik at den bare omfatter tidfesting av kostnader, slik at det kun er inntekter som da vil bli tidfestet etter realisasjonsprinsippet. Det pekes på at en slik endring muligens vil kunne medføre en viss skatteskjerpelse, selv om målsettingene om nøytralitet, kontrollhensyn og utilsiktede skattekreditter ville være meget godt ivare tatt. Virkninger av framtidige endrede regnskapsprinsipper for inntektsføring vil også være ivare tatt, samt at det ikke vil oppstå forskjeller ved tidfesting av inntekter for regnskapspliktige og ikke regnskapspliktige.

Universitetsstipendiat Harald Hauge uttaler at man ved å benytte realisasjonsprinsippet i stedet vil oppnå flere fordeler. For det første peker han på at realisasjonsprinsippet er en veletablert regel som gir langt bedre forutberegnelighet for skattyterne. Det foreligger praksis og teori i forhold til skjæringstidspunktet, og innholdet av regelen vil uansett måtte utvikles i forhold til ulike formuesgoder og transaksjoner. Hauge viser til at ettersom realisasjonsprinsippet allerede gjelder generelt for begrenset regnskapspliktige, samt at det styrer tidfestingen på viktige områder for alle regnskapspliktige via de skatterettslige særreglene, vil man oppnå en langt bedre konsekvens i regelverket enn om man skulle introdusere et tredje tidfestingsprinsipp. Etter Hauges oppfatning vil det også generelt være lettere å manipulere tidfestingstidspunktet hvis avtaletidspunktet (realisasjonsbegrepet) legges til grunn, enn om overføringstidspunktet (realisasjonsprinsippet) legges til grunn, fordi overføringstidspunktet er langt mer notorisk.

Norsk Øko-forum uttaler at 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. Det fremholdes at man slipper å måtte endre eller å måtte vurdere skattereglene hver gang det skjer endringer i regnskapsreglene, noe som vil skje hyppig i tiden fremover bl.a som følge av internasjonalisering av regnskapsstandardene. 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 de regnskapsmessige vurderingene. Norsk Øko-forum uttaler at mange regnskapspliktige benytter ofte lavere verdier regnskapsmessig for å spare skatt, noe som fører til at regnskapene gir da et uriktig bilde av både resultat og balanse, samtidig som beskatningen blir uriktig. Det bemerkes at tilpasningen til internasjonale standarder vil ytterligere forsterke dette.

6.3.4 Departementets vurderinger

6.3.4.1 Innledning

I den utstrekning det kan påvises skattemessige konsekvenser av de endrede og ulike regnskapsrettslige løsninger etter regnskapsloven og IFRS om tidfesting av inntekt, skal det i utgangspunktet iverksettes nøytraliseringsiltak, jf. avsnitt 6.1.1.1. I slike tilfeller tilsier nøytralitetsforutsetningen at det i utgangspunktet er gjeldende rett med hensyn til skattemessig tidfesting av inntekter, som også

skal videreføres som gjeldende rett for fremtiden – både for skattytere som følger regnskapslovens ordinære system og de som følger IFRS.

Så langt de gjeldende skatterettslige løsninger hviler på gjeldende regnskapsrett i Norge, bør dette innholdet i så fall presiseres og eventuelt lovfestes slik at den skattemessige tidfesting av inntekter blir mest mulig upåvirket av de endrede regnskapsregler. For disse tilfeller bør utgangspunktet være at slik lovfesting ikke skjer ved enkeltregulering og særskilt tilpasning av regnskapsrettslige løsninger som skal legges til grunn skattemessig. De skattemessige nøytraliserings tiltak bør heller skje ved presisering og lovfesting basert på skattemessige begreper og prinsipper i den utstrekning disse begreper også kan anses dekkende for gjeldende rett. Etter departementets oppfatning er regnskapsreglene særlig lite egnet som grunnlag for skatteregler etter innføring av det to-sporede regnskapssystem, dvs. et dobbelt sett av regler som gjerne baseres på ulike vurderings- og skjønnstemaer og med ulike løsninger.

For kapitalgevinster og tap skal regler som i hovedsak innebærer de løsninger som følger av det skattemessige realisasjonsprinsipp og i visse unntakstilfeller på det tilsvarende regnskapsmessige opptjeningsprinsipp, videreføres. Tilsvarende skal det i utgangspunktet ikke åpnes for at adgang til anvendelse av regnskapsmessig markedsverdiprinsipp etter regnskapsloven eller IFRS, får skattemessige konsekvenser i større utstrekning enn etter gjeldende rett.

For øvrige løpende inntekter enn kapitalgevinster, er det en tidfestingsregel som tilsvarer gjeldende regnskapsrettslige regler om transaksjonsbasert opptjening, som skal videreføres. Gjeldende særlige skatteregler om tidfesting av løpende inntekter, jf. bl.a. skatteloven § 14-5 om varelager mv, blir ikke påvirket av de endrede regnskapsreglene. Videre må endringene medføre at regnskapspraksis med hensyn til utsatt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet av ikke-separable ytelser, ikke skal ha skattemessig betydning. Etter gjeldende rett avskjæres utsatt inntektsføring i henhold til denne regnskapspraksis etter skatteloven § 14-4 tredje ledd.

Det fremgår av gjennomgangen i avsnitt 6.3.1 at det i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og etter gjeldende regnskapsrettslige regler om transaksjonsbasert opptjening på den andre. Dette utgangspunktet, som også er lagt til grunn i skatterettslig teori, gjelder både i forhold til innholdet i reglene om regnskapsmessig opptjening som

grunnlag for tidfesting av kapitalgevinster og for tidfesting av andre løpende inntekter.

6.3.4.2 *Vurdering av forslaget i høringsnotatet*

På bakgrunn av innvendingene som er fremkommet i høringsrunden finner departementet at utformingen av forslaget i høringsnotatet ikke er egnet som skattemessig nøytraliserings tiltak, og derfor ikke bør følges opp. Departementet er enig i at teknikken med å lovfeste innvinningstidspunktet som terskel for tidfesting kan skape nye avgrensings spørsmål og at det kan ha utilsiktede konsekvenser for spørsmål utover tidfesting av inntekter for regnskapspliktige.

I det følgende vil departementet i stedet legge til grunn at målet om nøytrale tidfestingsregler, utelukkende bør løses ved bruk av spesifikke tidfestingsregler som forankres direkte i skatteloven kapittel 14.

Videre er departementet enig i at forslaget i høringsnotatet ikke vil innebære skattemessig nøytralitet mellom skattytere som benytter regnskapslovens system og IFRS, slik forutsetningen var. Etter forslaget ville tidfestingen i for stor grad avhenge av de ulike regnskapsmessige løsninger, og dermed ha virkninger som det er vanskelig å forutse. Høringsforslaget bygger på mangelfulle forutsetninger om de forskjeller med hensyn til resultatføring av inntekt som kan oppstå mellom IFRS og regnskapsloven. Dette gjelder for det første inntektsføring av kapitalgevinster hvor det ikke foreligger tilstrekkelige holdepunkter for at IFRS vil bygge på det samme opptjeningsprinsipp som etter norsk regnskapsrett. Et annet forhold er at det ikke kan legges generelt til grunn at det er sammenfall mellom tidspunktet for endelig oppgjør ved føring av objekter som etter IFRS behandles etter markedsverdiprinsippet ut av foretakets balanse og tidspunktet for oppgjør etter opptjenings- eller realisasjonsprinsippet. Videre er det klart at det for inntektsføring av andre løpende inntekter vil foreligge flere ulike løsninger med hensyn til tidspunkt for resultatføring etter de to regnskapssystemene.

Endelig er departementet enig i at høringsforslaget heller ikke sikrer videreføring av den gjeldende ligningspraksis som innebærer at en ikke aksepterer såkalt utsatt inntektsføring av vederlag for ikke-separable ytelser som regnskapsrettslig ikke anses opptjent på transaksjonstidspunktet.

På den annen side fastholder departementet den uttalte intensjon med forslaget i høringsnotatet om å lovregulere tilnærmet gjeldende skatterett med hensyn til tidfestingsreglene. Denne målset-

ting er også angitt i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) fra Regjeringen Bondevik II. Med dette utgangspunkt vil alternativet, som angitt i høringsnotatet, være innføring av regler om tidfesting etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp også for fullt regnskapspliktige. Dette kan utformes enten i form av særskilte unntaksregler fra en videreført hovedregel om at årsregnskapet skal legges til grunn eller som ledd i utforming av nye hovedregler for regnskapspliktige, jf. avsnitt 6.3.3.3 og avsnitt 6.6.

6.3.4.3 *Vurdering av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for inntekter*

På bakgrunn av de innkomne høringsuttalelsene er departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det ikke lenger er grunnlag for å opprettholde gjeldende regler om skattemessig tidfesting av inntekter basert på årsregnskapet. Etter de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen kan videreføring av regnskapsprinsippet for inntekter innebære at den skattemessige tidfesting i stor utstrekning, vil bero på ulike regnskapsrettslige løsninger avhengig av om skattyter benytter IFRS eller regnskapslovens ordinære system. Dette er i strid med nøytralitetsforutsetningen og konsekvensene er dessuten vanskelig å forutse.

For tidfesting av kapitalgevinster og tap vil disse effekter ikke gjøre seg gjeldende ettersom realisasjonsprinsippet i stor utstrekning gjelder her. Ved tidfesting av andre løpende inntekter hvor regnskapsprinsippet fortsatt gjelder, vil de ulike regnskapsregler kunne gi ulike skattemessige effekter. Det vises til de i avsnitt 6.3.2.1 angitte konkrete forskjeller som kan oppstå mellom tidspunkt for resultatføring av løpende inntekter etter IFRS og regnskapsloven. Departementet finner imidlertid å legge til grunn at det mer generelt knytter seg usikkerhet til hvilke konsekvenser endrede tidfestingsregler IFRS vil innebære for resultatføring av driftsinntekter i forhold til regnskapslovens tidfestingsregler.

Etter departementets oppfatning kan det ikke på noe område fastslås med tilstrekkelig sikkerhet at det vil foreligge samme løsninger for inntektsføring etter IFRS som etter gjeldende regnskapslov. Det bør generelt tas høyde for at det vil kunne foreligge forskjeller. I den utstrekning den skattemessige tidfesting etter gjeldende rett bygger på skattyters årsregnskap, vil det tilsvarende foreligge et tilnærmet generelt behov for lovfesting av særskilte skattemessige tidfestingsregler.

Med bakgrunn i gjennomgangen av gjeldende rett og de utgangspunkter for vurdering av nøytraliserings tiltak som er angitt i avsnitt 6.3.4.1, legges

til grunn at det aktuelle skattemessige tiltak for tidfesting av inntekter, vil være å bygge på utvidet lovfesting av realisasjonsprinsippet også for fullt regnskapspliktige.

6.3.4.4 *Nærmere om overgang til realisasjonsprinsippet for inntekter*

Realisasjonsprinsippet er i all hovedsak antatt å samsvare med tidfesting etter prinsippet om transaksjonsbasert opptjening etter gjeldende regnskapslov. I samme utstrekning vil forslaget innebære videreføring av gjeldende rett.

Når det gjelder inntektsføring av kapitalgevinster og fradragsføring av tap som ikke allerede er dekket av ulike særregler som bygger på realisasjonsprinsippet, antas at tidspunktet for regnskapsmessig opptjening for alle praktiske formål vil tilsvare transaksjonstidspunktet eller det tidspunktet skattyter får en ubetinget rett til vederlaget. Alle eiendeler som etter regnskapsloven kan behandles etter markedsverdiprinsippet er dekket av realisasjonsprinsippet. Det eneste unntaket gjelder for kortsiktige valutaposter i henhold til en ulovfestet særregel. Med dette unntaket vil lovfesting av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kapitalgevinster og tap i all hovedsak innebære videreføring av gjeldende rett.

Også når det gjelder inntektsføring av andre løpende inntekter, finnes det særlige skattemessige tidfestingsregler. I praksis er reglene for løpende inntekter i større grad enn for kapitalgevinster basert på årsregnskapet. Det vil si at det regnskapsrettslige, transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp i større grad også gir uttrykk for gjeldende skatterett. I den utstrekning den regnskapsrettslige praksis bygger på at opptjenings-tidspunktet faller sammen med transaksjonstidspunktet for den aktuelle inntekt, antas at tidspunktet for resultatføringen vil samsvare med det som følger av det skatterettslige realisasjonsprinsippet.

Innføring av et realisasjonsprinsipp for inntekter vil innebære at regnskapspraksis om utsatt inntektsføring av vederlag som omfatter ikke-separable ytelser, som likevel ikke anses regnskapsmessig opptjent på transaksjonstidspunktet, ikke vil ha skattemessig betydning. I slike tilfeller vil det følge direkte av en anvendelse av realisasjonsprinsippet at inntekten skal periodiseres på transaksjonstidspunktet. I motsetning til etter gjeldende skatterett, vil det ikke være nødvendig å forankre resultatet i en parallell til det samme resultatet ved fradragsføring av avsetninger til framtidige kostnader knyttet til ytelsen etter skatteloven § 14-4 tredje ledd.

Særregelen i skatteloven § 14-5 tredje ledd om «langsiktige tilvirkningskontrakter» forutsettes videreført som en særskilt skattemessig regel. For tjenesteoppdrag og tilvirkningskontrakter som faller utenfor nevnte særregel, antas at innføring av realisasjonsprinsippet vil innebære tilsvarende løsninger som etter gjeldende rett, dvs. løpende inntektsføring i takt med opptjeningen.

På denne bakgrunn foreslås at skattemessig tidfesting av inntekter, herunder kapitalgevinster og tap, for fullt regnskapspliktige ikke lenger skal baseres på tidfestingen i årsregnskapet, men bygge direkte på anvendelse av det skatterettslige realisasjonsprinsipp, slik dette er angitt i skatteloven § 14-2 første ledd, jf. andre ledd. Forslaget innebærer at hovedregelen i skatteloven § 14-2, vil gjelde tilsvarende for tidfesting av regnskapspliktiges inntekter, herunder kapitalgevinster og tap. Gjeldende særregel i skatteloven § 14-4 femte ledd om anvendelse av skatteloven § 14-2 for gevinst og tap på finansielle instrumenter, kan oppheves som overflødig. Gjeldende særregler om utforming av realisasjonsprinsippet i ulike tilfeller som bl.a. følger av skatteloven § 14-5, skal videreføres. Om grunnlaget for valg av lovteknikk og utforming av lovregler i samsvar med forslaget, herunder behovet for lovfesting av gjeldende ulovfestede unntak for kortsiktige valutaposter, vises til avsnitt 6.6.

6.3.5 Ikke behov for overgangsregler

Etter gjennomgangen foran, kan det ikke utelukkes at det kan foreligge forskjeller mellom tolkningen av realisasjonsprinsippet og fastlegging av det regnskapsrettslige opptjenings- og transaksjonstidspunktet etter regnskapsloven som tidfestingskriterier for løpende inntektsføring av andre inntekter enn kapitalgevinster. Slike forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelse av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse.

På grunn av den usikkerhet forslaget således kan anses forbundet med, har departementet vurdert om det er grunnlag for å foreslå overgangsregler med sikte på å forhindre slike skatteskjerpene effekter. Behovet og virkeområdet for en overgangsregel vil bare gjelde løpende inntektsposter som nå er regulert direkte av skatteloven § 14-4 annet ledd, og må begrenses til tilfeller hvor det kan påvises at realisasjonsprinsippet innebæ-

rer fremskutt tidfesting i forhold til det som gjaldt etter de tidligere regler.

Departementet har imidlertid ikke noe grunnlag for å konstatere konkrete tilfeller hvor slike forskjeller kan tenkes aktuelle. Det vises til at tilsvarende spørsmål eventuelt skulle ha fremkommet i praksis da realisasjonsprinsippet ble innført for alle skattytere uten full regnskapsplikt etter den nye regnskapsloven av 1998. I denne forbindelse ble det ikke innført overgangsregler, og departementet er ikke kjent med at man har påvist at de endrede tidfestingsregler innebar skatteskjerpene effekter som nevnt. Etter departementets oppfatning er det derfor ikke grunnlag for å foreslå overgangsregler på dette punkt.

6.4 Regler om skattemessig tidfesting av fradrag for kostnader

6.4.1 Gjeldende rett

6.4.1.1 Utgangspunkter

A. Regnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av kostnader

Etter skatteloven § 14-4 annet ledd skal årsregnskapet legges til grunn for den tidsmessige plassering av fradrag for skattepliktige med full regnskapsplikt, for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med god regnskapsskikk. I den grad det foreligger særregler om skattemessig tidfesting av fradrag, vil disse gå foran regnskapsprinsippet. Når det gjelder tidfesting av kostnader, modifiseres regnskapsprinsippet særlig av regelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

B. Hovedregler for kostnadsføring etter regnskapslovgivningen

I regnskapsloven av 1998 ble det foretatt en lovfesting av de grunnleggende regnskapsprinsipper i § 4-1 og henvisningen til god regnskapsskikk i § 4-6, som er av betydning for tidfestingen. Etter regnskapsloven § 4-1 nr. 3 er det et grunnleggende prinsipp at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Inntekten skal inntektsføres etter opptjeningsprinsippet i henhold til regnskapsloven § 4-1 nr. 2. Siktemålet med sammenstillingen er å få fram nettoeffekten av den enkelte transaksjon. Dersom utgifter enten betales eller pådras i et tidligere år enn inntekten er opptjent, må fradragsføringen utstå til det år inntekten er opptjent. På dette punkt kan sammenstillingsprinsippet i prinsippet bety en

utsatt kostnadsføring av pådratte utgifter, jf. nærmere i avsnitt 6.4.1.2.A.

Motsvarende medfører sammenstillingsprinsippet *framskutt kostnadsføring* av utgifter som pådras i et senere år enn den korresponderende inntekt opptjenes. Dette representerer avsetninger for framtidige utgifter, jf. nærmere i avsnitt 6.4.1.3.A. Avsetninger eller *framskutt kostnadsføring* kan også ha sitt grunnlag i forsiktighetsprinsippet. Regnskapsloven av 1998 inneholder ikke et generelt forsiktighetsprinsipp, men et utslag av prinsippet er kommet til uttrykk gjennom regelen om at urealisert tap skal resultatføres, jf. regnskapsloven § 4-1 nr. 4. Videre er forsiktighetsprinsippet innarbeidet i vurderingsreglene for omløpsmidler og anleggsmidler. For øvrig er det bestemt i § 4-2 at en ved usikkerhet skal bruke beste estimat.

6.4.1.2 Utsatt kostnadsføring

A. Regnskapsmessig behandling

Det tradisjonelle utgangspunktet for regnskapsføring av utgifter, er den såkalte debiteringsregelen, jf. M. Aarbakke, Skatt på inntekt, 1990 s. 311:

«Omkostninger som har karakter av utgifter, skal etter god regnskapsskikk komme til fradrag i det år da det er grunnlag for i virksomhetens regnskap å debitere (belaste) virksomheten for en forpliktelse, og eventuelt å kreditere (godskrive) en medkontrahent for en fordring. [...] Grunnlag for å debitere virksomheten er i alminnelighet stiftelse av en ubetinget betalingsforpliktelse...»

Begrepet «debiteringsregelen» benyttes ikke lenger i regnskapsteori, men anlegges i det følgende som det utgangspunkt som vil gjelde med mindre det modifiseres av sammenstillings- eller forsiktighetsprinsippet. Innholdet i debiteringsregelen er i hovedsak i samsvar med det skattemessige realisasjonsprinsipp, som tilsier at en utgift skal fradras i det år det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri utgiften, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd.

Som nevnt kan sammenstillingsprinsippet innebære *utsatt kostnadsføring* av pådratte utgifter, sammenlignet med «debiteringsregelen» eller realisasjonsprinsippet, som begge innebærer at utgifter skal tidfestes når det oppstår en ubetinget plikt til å innfri eller dekke kostnaden. Utgiften skal i så fall aktiveres eller balanseføres. Dette gjelder for det første for utgifter som har sammenheng med erverv av identifiserbare eiendeler. Dette behandles mer generelt i avsnitt 6.5 i tilknytning til regler om aktiveringsplikt for ervervs- og vedlikeholdsomkostninger.

I prinsippet antas at *utsatt kostnadsføring* også kan være aktuelt for pådratte utgifter som ikke leder til erverv av identifiserbare eiendeler, men hvor utgiften likevel har sammenheng med inntekt som opptjenes i en senere periode. Det er imidlertid uklart om det finnes tilfeller hvor sammenstillingsprinsippet medfører *utsatt kostnadsføring* av pådratte utgifter i slike tilfeller. For utgifter knyttet til aktiviteter som bidrar til å øke foretakets samlede immaterielle verdier, som ikke materialiserer seg i identifiserbare immaterielle verdier, angir NRS (F) Immaterielle eiendeler avsnitt 2.2.3 at kravene til balanseføring normalt ikke vil være oppfylt og at det skal foretas løpende *kostnadsføring*. Som eksempel på utgifter i denne kategorien, nevnes generelle utgifter til produktlansering, markedsundersøkelser og markedskampanjer.

B. Skattemessig behandling

For utgifter som knytter seg til erverv av varige eiendeler, oppstiller skatteloven § 6-1 en regel om aktiveringsplikt, som antas å gå foran regnskapsprinsippet i skatteloven § 14-4 annet ledd, jf. avsnitt 6.5 om regnskapsreglenes betydning på dette punkt. I disse tilfellene har det ikke skjedd noen oppofrelse på skattyters hånd, men en ombytting av verdier.

Som nevnt kan utgifter ha sammenheng med senere års inntekt, uten at dette har resultert i erverv av eiendeler. Det antas uklart i hvilken utstrekning tilknytningskravet som vilkår for fradragrett etter skatteloven § 6-1 første ledd, kan innebære et krav om tidsmessig sammenheng mellom utgifter og inntekter i disse tilfellene, slik at det vil følge av grunnleggende skatteregler at *utgiftsføring* av pådratte kostnader må utsettes til de korresponderende inntekter er opptjent. I den utstrekning slik *utsatt kostnadsføring* skulle følge av regnskapsreglene om tidfesting, herunder tidfesting etter sammenstillingsprinsippet, antas at regnskapsreglene kan være avgjørende for beskatningen etter skatteloven § 14-4 annet ledd.

6.4.1.3 Framskutt kostnadsføring (avsetninger)

A. Regnskapsmessig behandling

Som nevnt kan sammenstillingsprinsippet medføre at det skal foretas avsetninger til framtidige utgifter. Dette innebærer *framskutt kostnadsføring* av utgifter som pådras i et senere år enn den korresponderende inntekt opptjenes, sammenlignet med hva som ville følge av debiteringsregelen eller realisasjonsprinsippet.

I regnskapsmessig terminologi er avsetninger et resultat av *kostnadsføring* av framtidige utgifter,

jf. NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eien-
deler avsnitt 2.1:

«Anvendelse av periodiseringsbestemmelsene vil kunne lede til regnskapsføring av forpliktelser. Forpliktelser kan være fremtidige utgifter knyttet til inntekter som er resultatført. Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 nr 3 skal slike utgifter resultatføres i samme periode som inntekten. Kostnadsføring av fremtidige utgifter (fremskutt kostnadsføring) skaper avsetning. Eksempler på avsetninger som følger av sammenstillingsprinsippet, er avsetning for oppryddingsutgifter som øker i takt med inntektsskapende virksomhet og avsetning for garantiutgifter.»

I motsetning til gjennomførte transaksjoner, der risiko og kontroll i hovedsak er overført, er usikre forpliktelser som NRS 13 bl.a. omhandler, knyttet til ikke fullførte transaksjoner, til transaksjoner hvor gjennomføringen er usikker eller til andre hendelser som er opphav til forpliktelser, for eksempel erstatningsbetingede hendelser.

I henhold til NRS 13 har en usikker forpliktelse ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt, mens en betinget forpliktelse er en type usikker forpliktelse, der plikten til å avgi økonomiske ressurser avhenger av bestemte framtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Dersom det er sannsynlighetsovervekt (sannsynlighet mellom 50 pst. og 70 pst.) for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen regnskapsføres. Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelser i balansen. Dette er det beløp som foretaket som rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri for den usikre forpliktelsen.

NRS 13 omhandler også enkelte konkrete utgiftstyper. I følge NRS 13 avsnitt 7.3 skal restruktureringsutgifter periodiseres i henhold til sammenstillingsprinsippet. En restruktureringsavsetning representerer utgifter som oppstår etter hvert som restruktureringen blir gjennomført, men som anses pådratt ved fastleggelse av en nærmere angitt restruktureringsplan.

Oppsigelse av ansatte kan finne sted ved en omorganisering av virksomhet som ikke faller inn under definisjonen av restrukturering. Periodisering av utgifter knyttet til sluttvederlag ved slike oppsigelser skal følge sammenstillingsprinsippet på samme måte som restruktureringsutgifter. Sluttvederlag kan inngå i en nedbemanningsplan som på balansedagen ikke er en rettslig forpliktelse for foretaket. Det skal foretas avsetning for utgifter til sluttvederlag som følger av en plan som

er meddelt de ansatte innen balansedagen, og som gir en selv pålagt forpliktelse etter nærmere retningslinjer.

Utgifter knyttet til fjerning og opprydding skal etter sammenstillingsprinsippet periodiseres sammen med tilhørende inntekt. Nåverdi av framtidige oppryddingsutgifter skal estimeres på hver balansedag og balanseføres som avsetning, jf. NRS 13 avsnitt 7.5.1. Når det gjelder sammenstilling med inntekt av fjerningsutgift kan dette skje etter tre metoder, jf. NRS Diskusjonsnotat om miljørapportering:

«1) Avsetningen bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften.

2) Nåverdi av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan, slik at netto utrangingsverdi er negativ. Sammenlignet med metode 1 vil avskrivning av driftsmidlet skje hurtigere, men forpliktelsen vil ikke vises som en avsetning før driftsmidlets balanseførte verdi er lik null.

3) Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives sammen med denne. Avsetningen tilsvarer nåverdi av forpliktelsen i hele den økonomiske levetiden for driftsmiddelet.»

Alle de tre metodene oppfyller regnskapslovens krav om sammenstilling av utgifter med tilhørende inntekt. Metode 3 anses som god regnskaps-skikk etter NRS 13, men Metode 1 er ansett som innarbeidet god regnskaps-skikk i Norge og regnes derfor som en tillatt løsning etter standarden.

Periodisering av vedlikeholdsutgift skal ikke gjennomføres ved vedlikeholdsavsetning, jf. NRS 13 avsnitt 7.6. Dette gjelder uavhengig av om vedlikeholdsintervallene er gjenstand for offentlig regulering (som ved drift av fly), eller om de er resultat av egen teknisk vurdering. I stedet skal nødvendig utskifting av komponenter i et varig driftsmiddel hensyntas ved valg av avskrivningsplan. Etablert god regnskaps-skikk har vært å periodisere gjennom vedlikeholdsavsetning, og dette vil fortsatt være en tillatt løsning etter denne standarden. Begge løsninger er forenlige med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven.

Ved salg av varer og tjenester vil selger som oftest ha et garanti- eller serviceansvar i noe tid etter levering. Når dette ansvaret er en separabel ytelse, skal den tilhørende inntekten periodiseres sammen med innfrielsen av ansvaret. Garantiansvar som følger av lov eller alminnelig avtalerett, er ikke ansett for å være en separabel ytelse. Normalt vil inntektsføring da finne sted på salgstidspunktet.

Salgsgarantien vil være en rettslig forpliktelse etter definisjonen i NRS 13 avsnitt 3. I tråd med sammenstillingsprinsippet skal estimerte utgifter til å innfri garantiansvar, kostnadsføres sammen med inntekten. Virkelig verdi av framtidige utgifter knyttet til å oppfylle garantien, beregnet ved beste estimat, skal kostnadsføres på salgstidspunktet

NRS 13 gjelder i utgangspunktet alle foretak. Små foretak kan imidlertid fravike sammenstillingsprinsippet ved utgifter til vedlikehold, fjerning og opprydding. Slikt fravik medfører at utgiftene regnskapsføres i den periode vedlikehold, fjerning mv. utføres, jf. NRS God regnskapsskikk for små foretak.

B. Skattemessig behandling

(i) Bakgrunn

«Aarbakkegruppen» foreslo i NOU 1989:14 et skattemessig realisasjonsprinsipp som hovedregel for tidfesting av inntekter og utgifter ved beskatningen av næringsdrivende. Ved skattereformen ble imidlertid regnskapsprinsippet videreført som formell hovedregel, men med en uttrykkelig regel i skatteloven av 1911 § 50 femte ledd (skatteloven 1999 § 14-4 tredje ledd) om at «avsetninger etter god regnskapsskikk» ikke kommer til fradrag ved ansettelsen av inntekten, jf. Ot. prp. nr. 35 (1990-91) og Ot. prp. nr. 16 (1991-92). Rekkevidden av denne bestemmelsen er vesentlig for fastlegging av regnskapsprinsippets betydning for skattemessig fradragføring av kostnader.

I St.meld. nr. 48 (1989-90), jf. Innst. S. nr. 5 (1990-91) foreslo man prinsipielt å innføre et realisasjonsprinsipp for tidfesting av inntekter og fradrag, samtidig som skattereformen ikke begrunnet fullstendig formell opphevelse av koplingen mellom regnskap og skatt. Det fremkom som en intensjon i Ot.prp. nr. 35 (1990-91) at det ikke skulle være adgang til tidfesting etter god regnskapsskikk som medførte andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet. Det vises til Ot.prp. nr. 35 s. 102 hvor det heter:

«Departementet foreslår at unntak fra realisasjonsprinsippet må ha klar hjemmel direkte i skatteloven, og ikke tillates som resultat av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk.»

I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 104 heter det videre:

«Realisasjonsprinsippet har store fordeler fremfor både periodisering etter god regnskapsskikk og etter kontantprinsippet. Periodisering etter god regnskapsskikk gjør det på fradragssiden nødvendig med en rekke skjønns-

messige verdiansettelser. Innføres realisasjonsprinsippet som hovedprinsipp for periodiseringen av inntekter og utgifter i næringsvirksomhet, vil det føre til at skattyterne og ligningsmyndighetene i langt større grad enn i dag får klare fakta å forholde seg til. Det vil utvilsomt forenkle ligningsmyndighetenes kontrollarbeide vesentlig. Den asymmetriske behandling av tidspunktene for inntekts- og utgiftsføring som periodisering etter god regnskapsskikk i dag gir anvisning på, har i tillegg i betydelig utstrekning gitt grunnlag for oppbygging av skattekreditter. Det er et overordnet mål for skattereformen å begrense mulighetene til å bygge opp slike kreditter. Realisasjonsprinsippet gir bedre symmetri mellom inntekts- og utgiftsføring, og er derfor etter departementets mening bedre egnet som generelt periodiseringsprinsipp. Unntak fra realisasjonsprinsippet bør eventuelt ha klar hjemmel direkte i skatteloven, ikke tillates som resultat av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk.»

Departementet forutsatte at det ville være i samsvar med realisasjonsprinsippet at kostnader ikke skulle fradragføres før de faktisk var pådratt. I merknaden til forslaget til lovtekst for den foreslåtte avskjæringsbestemmelse for avsetninger, ble følgende angitt som bestemmelsens hovedinnhold, jf. Ot.prp. nr. 35 s. 360:

«Det vises til merknaden til § 50 annet ledd første punktum. Regelen i § 50 nytt sjette ledd er nødvendig på grunn av den formelle bindingen mellom finansregnskap og skatteregnskap som følger av henvisningen til årsregnskapet i § 50 annet ledd første punktum. Forslaget innebærer at forventede utgifter som følger av garantier eller forpliktelser, til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler mv i forbindelse med leverte varer og tjenester først kommer til fradrag når utgiften faktisk er pådratt.»

Den uttalte intensjon om innføring av realisasjonsprinsippet sammenholdt med uttalelser om at den formelle binding mellom regnskap og skatt ikke skulle innebære unntak fra dette prinsippet, viser at avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd skulle innebære samme terskel for fradrag som realisasjonsprinsippet. Dette tilsier at forarbeidenes angivelse av kravet om «faktisk pådragelse», skal samsvare med kravet om at det er oppstått en ubetinget forpliktelse i skatteloven § 14-2 annet ledd. Den lovmessige plassering av avskjæringsbestemmelsen var forårsaket av videreføring av regnskapsprinsippet som formell hovedregel, og det var en uttalt hensikt at avskjæringsregelen ikke skulle føre til unntak fra realisasjonsprinsippet.

(ii) Nærmere om avskjæringsregelens innhold

I en dom av 14. desember 2004 inntatt i Rt. 2004 s. 1921 (Shell-dommen) har Høyesterett fortolket begrepet «avsetning etter god regnskapsskikk» i forhold til nedstengningskostnader, som vil påløpe når selskapet avslutter produksjonen ved et oljefelt. Forpliktelse til å foreta nedstengning og de nærmere krav til forsvarlig virksomhet i nedstengnings- og avslutningsfasen følger av det lov- og forskriftsregelverk som til enhver tid gjelder for rettighetshaverne som driver petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Høyesteretts flertall (dissens 3-2) kom til at avsetninger til nedstengningskostnader ikke kunne anses som avsetninger etter god regnskapsskikk, fordi denne bestemmelsen kun retter seg mot avsetninger som foretas etter det regnskapsmessige forsiktighetsprinsippet, mens dette var avsetninger som var foretatt etter sammenstillingsprinsippet. Førstvoterende uttalte på vegne av flertallet:

«Etter min oppfatning må uttrykket « [a]vsetninger etter god regnskapsskikk » i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet.»

Basert på dette vil avsetninger som er foretatt på grunnlag av sammenstillingsprinsippet eller en kombinasjon av sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, ikke være avskåret etter skatteloven § 14-4 tredje ledd. Denne forståelsen reduserer betydningen av avskjæringsbestemmelsen i vesentlig grad. Denne tolkning medfører dessuten at ett av de mest brukte eksemplene i forarbeidene, avsetning til service- og garanti-kostnader, prinsipielt synes å falle utenfor avskjæringsregelen som følge av at dette er avsetninger etter sammenstillingsprinsippet, jf. NRS 13 (avsnitt 7.1.3.1 foran).

På ett område er det gitt en særskilt regulering av fradrag for avsetninger. I petroleumsskatteloven § 3 bokstav g er det bestemt at særskattepliktig skattyter ikke i noen tilfelle gis fradrag for *avsetninger til dekning av framtidige utgifter* til fjerning av innretning brukt i utvinning, behandling eller rørløsningstransport. I forarbeidene til denne bestemmelsen er det angitt at det ikke gis fradrag for utgifter til fjerning før de faktisk er pådratt.

Etter sikker rett er det uansett ikke skattemessig fradragsrett for framtidige vedlikeholdsutgifter, jf. Rt. 1952 s. 122.

I avgjørelser i ligningspraksis har det for øvrig vært lagt til grunn at avsetningsfradrag som følger av rettspraksis (Rt. 1958 s. 801 Meraker Brug),

ikke kan anses som avsetninger etter god regnskapsskikk som er avskåret etter skatteloven § 14-4 tredje ledd. Under henvisning til at departementet i brev til Høyres stortingsgruppe under behandlingen av Ot.prp. nr. 35 (1990-91) nettopp nevnte «*påregnelige framtidige utgifter [] for eksempel ved utløpet av konsesjonstid*» som eksempel på avsetninger som det var gitt fradrag for i ligningspraksis før skattereformen, men hvor fradragsrett skulle bortfalle som følge av opphevelse av ordningen med avsetninger etter god regnskapsskikk, har departementet vært uenig i nevnte ligningspraksis. På bakgrunn av Shell-dommen kan det likevel synes som om slike utgifter vil være fradragsberettiget allerede ved igangsettelse av kraftproduksjonen.

(iii) Særlig om utsatt inntektsføring

Det er klart nok at det ikke er mulig å omgå avskjæringsregelen ved å utsette inntektsføring av de inntektselementene som det knytter seg usikkerhet til. Dersom en ved anvendelse av prinsippene for utsatt inntektsføring faktisk oppnår det samme som skatteloven § 14-4 tredje ledd er ment å ramme, er det lagt til grunn i rettspraksis at dette også er avskåret etter bestemmelsen. For at en skatterettslig kan godta en oppdeling av transaksjonsvederlaget i ulike inntektselementer, må det etter departementets syn foreligge konkrete holdpunkter for at vederlaget gjelder for mer enn ett inntektselement. Dette må igjen avgjøres på bakgrunn av økonomiske realiteter, og ikke ut fra disposisjonens formelle form. Eksempelvis kan manglende sammenheng mellom avtaleelementene og en særskilt fakturering av disse være en indikasjon på at transaksjonsvederlaget refererer seg til ulike selvstendige ytelser. Det må da foretas en individuell vurdering av om risiko og kontroll for de ulike elementer er gått over på debitor. Departementet legger likevel til grunn at ett transaksjonselement kan være så fremtredende at en etter en vesentlighetsvurdering må anse transaksjonen som sådan gjennomført, og hele transaksjonsvederlaget som opptjent.

6.4.2 Vedtatte endringer i regnskapsreglene om kostnadsføring og eventuelle skattemessige konsekvenser

6.4.2.1 Endringer i regnskapsregler om kostnadsføring

A. Endringer i adgang til utsatt kostnadsføring

Det er ikke vedtatt endringer i reglene som regulerer kostnadsføring i regnskapsloven kapittel 4. De grunnleggende regnskapsprinsipper for kostnads-

føring som omtalt i avsnitt 6.4.1.1.A, herunder sammenstillingsprinsippet, vil fortsatt gjelde for regnskapspliktige som baserer sitt regnskap på regnskapslovens ordinære system.

For regnskapspliktige som benytter IFRS, vil regnskapsloven kapittel 4 derimot ikke gjelde. Selv om sammenstillingsprinsippet også er et grunnleggende utgangspunkt for kostnadsføring etter IFRS, er dette underordnet, og vil kunne overstyres av definisjonene i rammeverket, jf. nærmere omtale i avsnitt 6.2.3. IFRS' balanseorienterte rammeverk vil kunne medføre konflikter med sammenstillingsprinsippet i tilfeller hvor inntekter og utgifter ikke kan sammenstilles, slik at periodiseringen modifiseres i retning av et kontantprinsipp. Et eksempel på dette er forbudet i IFRS 38 Immaterielle eiendeler mot balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler. Selv om den norske standarden antakelig tillater alle IFRS-løsninger, antas at den også åpner for unntaksvis balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler, selv om det ikke er tillatt etter IAS 38, jf. NRS (F) Immaterielle eiendeler avsnitt 2.2.3.

Ligningsutvalget har i sin høringsuttalelse vist til generelle reklamekampanjer med tilknytning til inntekt i senere perioder og utgifter i form av provisjon til mellommenn som inngår salgsavtale på vegne av de regnskapspliktige, som eksempler på at sammenstillingsprinsippet etter norsk god regnskapskikk kan føre til utsatt kostnadsføring, mens løsningen etter IFRS er løpende utgiftsføring.

Utover ovenstående er departementet ikke kjent med konkrete eksempler på at pådratte kostnader kan undergis utsatt kostnadsføring etter regnskapsloven, men kostnadsføres direkte etter IFRS. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det finnes andre utgiftstyper hvor denne konflikten oppstår og hvor IFRS kan medføre løsninger i retning av direkte utgiftsføring i tilfeller hvor regnskapsloven åpner for utsatt kostnadsføring.

B. Endringer i adgang til framskutt kostnadsføring av framtidige utgifter – avsetninger

IFRS' balanseorienterte rammeverk som overstyrende i forhold til sammenstillingsprinsippet, kan også medføre avvikende løsninger med hensyn til behandling av framtidige utgifter i forhold til hva som er ansett nødvendig eller forenlig etter sammenstillingsprinsippet etter god norsk regnskapskikk.

Regnskapsføring og måling av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler er for IFRS' del regulert i IAS 37 Avsetninger,

betingede eiendeler og forpliktelser, mens norsk standard om det samme er NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. I NRS 13 avsnitt 2.2 omtales forholdet mellom standarden og IAS 37:

«Denne standarden er i overensstemmelse med IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. IAS 37 bygger på IAS Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. IAS Framework inneholder definisjoner, begreper og prinsipper som skal anvendes i IAS-standarder. I IAS 37 er det særlig definisjonen av gjeld/forpliktelser (liabilities) i IAS Framework som har betydning for valg av løsninger. En del typer avsetninger, som har vært del av god regnskapskikk i Norge og andre land, oppfyller ikke kjennetegnene for liability etter IAS Framework. IAS 37 inneholder andre løsninger for en del av disse.

For enkelte konkrete problemstillinger, jf. pkt. 7, tillater denne standarden alternative løsninger som ikke er i samsvar med IAS 37. Det fremgår av standarden hvilken løsning som er IAS-konform og hvilken som ikke er det. Begrepene som brukes i denne standarden, er ikke i alle henseende likt definert med begreper i IAS 37.»

En generell forskjell mellom disse, er at NRS 13 kvantifiserer sannsynlighetsbegrepet (sannsynligheten for at en forpliktelse kommer til oppgjør), mens dette ikke er tilfelle etter IAS 37. Det er derfor en mulighet for at disse begrepene kan fortolkes forskjellig.

Etter god regnskapskikk i Norge er det tillatt å regnskapsføre enkelte typer avsetninger som ikke tilfredsstiller definisjonen av forpliktelse etter IFRS rammeverk. Eksempel på dette er vedlikeholdsavsetninger, jf. NRS 13 avsnitt 7.6. Dersom større periodisk vedlikehold er nødvendig for at driftsmidlet skal kunne brukes (f.eks. fly og skip), skal kostnadene til vedlikehold i henhold til IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr balanseføres som en utskiftning dersom det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilfalle foretaket og anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.

Når det gjelder fjerningsutgifter tillater den norske standarden kostnadsavsetninger for å møte slike kostnader, jf. NRS 13 avsnitt 7.5.2. Etter IAS 16 og IAS 37 skal derimot fjerningskostnader, herunder kostnader til demontering og sanering, inngå som en del av anskaffelseskost, både de som pådras ved anskaffelsen og de som oppstår som følge av bruk i en periode.

6.4.2.2 Skattemessige konsekvenser

A. Endringer i adgang til utsatt kostnadsføring

Ulikheter i de vedtatte regnskapsregler med hensyn til adgangen til å balanseføre kostnader ved egenutvikling av immaterielle eiendeler, behandles i avsnitt 6.5. I den utstrekning det også foreligger andre forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS med hensyn til utsatt eller direkte kostnadsføring av pådratte kostnader knyttet til framtidige inntekter, som ikke leder til erverv av identifiserbare eiendeler, antas det at regnskapsprinsippet i skatteloven § 14-4 annet ledd kan føre til utsatt kostnadsføring for regnskapspliktige som følger regnskapsloven, mens IFRS gir anvisning på direkte utgiftsføring. Eventuelle forskjeller vil dermed ha skattemessige konsekvenser. Det bemerkes for øvrig at en endring i retning av direkte kostnadsføring i slike tilfeller, vil være i samsvar med debiteringsregelen eller realisasjonsprinsippet.

B. Endringer i adgang til framskutt kostnadsføring av framtidige utgifter – avsetninger

Gjennomgangen i avsnitt 6.4.2.3.B viser at det finnes forskjeller med hensyn til adgangen til å foreta regnskapsmessige avsetninger etter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Om disse ulikheter vil ha skattemessige konsekvenser, avhenger av adgangen til å få skattemessig fradrag for regnskapsmessige avsetninger. Dersom det er anledning til fradragføring av alle avsetninger som bygger på sammenstillingsprinsippet eller en kombinasjon av sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, slik Høyesteretts dom i Rt. 2004 s. 1921 kan tyde på, vil endrede regnskapsregler få betydning for skattemessig behandling av framtidige utgifter.

For enkelte avsetningstyper, herunder vedlikeholdsavsetninger og fjerningsavsetninger i særskattepliktig virksomhet, finnes det klare skattemessige særregler som avskjærer fradrag for avsetninger, jf. avsnitt 6.4.1.3.B. For disse vil nye regnskapsregler dermed ikke få skattemessig betydning. Generelt er det imidlertid forskjeller mellom regnskapslovens og IFRS' systemer både med hensyn til overordnede prinsipper og løsninger i enkeltstandarder, som kan slå ut i ulik regnskapsmessig og skattemessig tidfesting.

Etter Shell-dommen kan fradragets rett for avsetninger som nevnt synes å bero på om det dreier seg om avsetninger etter sammenstillingsprinsippet eller utelukkende forsiktighetsprinsippet. Denne avgrensningen av avskjæringsregelen skaper uklarhet i forhold til IFRS, der sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet ikke spiller samme rolle som etter regnskapsloven. Anven-

delse av Høyesteretts rettsforståelse i Shell-dommen i forhold til tilsvarende fradrag som er basert på IFRS' regelverk, vil derfor reise nye problemstillinger. Dette vil blant annet oppstå i forhold til framtidige utgifter som etter IFRS kan hensyntas ved balanseføringen av eiendeler, men som etter regnskapsloven kan utgiftsføres direkte som avsetninger. De gjeldende skattemessige regler om tidfesting for fullt regnskapspliktige, tar ikke høyde for slike forskjeller.

6.4.3 Høringsnotat og høringsmerknader

6.4.3.1 Høringsnotat

A. Forutsetninger og hovedinnhold

I høringsnotatet la departementet til grunn at endrede regnskapsregler om direkte fradragføring av påløpte kostnader som følge av konflikter mellom sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven og balansedefinisjonene i IFRS, i utgangspunktet ikke ville få skattemessig betydning dersom man forutsetter at kostnader må være pådratt etter skatteloven § 6-1 første ledd før kostnadene kan tidfestes etter regnskapsprinsippet. Utsatt fradragføring i medhold av pådragelses- og tilknytningskravet i skatteloven § 6-1 første ledd, vil da ikke kunne settes til side i kraft av mulig endrede regnskapsregler som innebærer direkte kostnadsføring. Lovfesting av dette utgangspunkt, slik at pådragelseskravet i skatteloven § 6-1 første ledd vil innebære et vilkår eller en terskel før tidfesting etter skatteloven § 14-4 annet ledd er aktuelt, ble således ansett tilstrekkelig som nøytraliseringsiltak. Lovfesting som foreslått ble angitt som alternativ til innføring av et realisasjonsprinsipp som generell tidfestingsregel. Det ble altså forutsatt at de skatterettslige løsningene basert på forslaget i hovedsak ville bli de samme som ved anvendelse av realisasjonsprinsippet. Etter realisasjonsprinsippet skal kostnader som forutsetter en løpende motytelse, tidfestes etter hvert som motytelsen presteres, uavhengig av det avtalte betalingstidspunkt, og uavhengig av regnskapsreglene.

I høringsnotatet uttalte departementet at eventuelle konflikter som følge av utsatt kostnadsføring etter sammenstillingsprinsippet og umiddelbar kostnadsføring i henhold til IFRS, ikke vil ha skattemessige konsekvenser fordi krav om tilknytning mellom utgift og inntekt i skatteloven § 6-1 første ledd ikke vil være oppfylt før det med sikkerhet kan fastslås at utgiften påvirker skattyters inntektsforhold i vedkommende inntektsår. Synspunktet var at disse reglene ville lede til samme tidfestings-

resultat som etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven.

B. Særlig om avsetninger til framtidige utgifter

I høringsnotatet ble det på tross av Shell-dommen lagt til grunn at det bør lovfestes at det ikke er adgang til å få skattemessig fradrag for regnskapsmessige avsetninger for framtidige, ikke pådratte kostnader fordi kostnader faktisk må være pådratt og fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd før kostnadene kan tidfestes etter skatteloven § 14-4 annet, jf. tredje ledd. I prinsippet ville det etter forslaget ikke få noen skattemessig effekt at det er ulik adgang til avsetninger etter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. På dette grunnlag ble avskjæringsregelen foreslått opphevet som overflødig. Lovfesting av dette utgangspunkt, slik at pådragelseskravet i skatteloven § 6-1 første ledd vil innebære en terskel for tidfesting etter skatteloven § 14-4 annet ledd er aktuelt, ble således ansett tilstrekkelig som nøytraliseringsstiltak. Forslaget var dessuten dekkende for hva som etter departementets oppfatning bør gjelde på dette felt i framtiden.

I høringsnotatet forutsatte departementet at en lovfesting som foreslått vil avskjære fradrag for avsetninger til framtidige kostnader etter det regnskapsrettslige sammenstillings- eller forsiktighetsprinsippet, dvs. kostnader som ikke er pådratt etter skatteloven § 6-1 første ledd. Herunder ble bl.a. forutsatt at regnskapsmessig balanseføring av framtidige fjerningskostnader mv. som kostpris ved anlegg eller lignende, ikke vil ha skattemessig betydning fordi kostnadene ikke er pådratt etter skatteloven § 6-1.

Departementet viste til at lovfesting av en regel som foreslått, vil gi resultater som etter departementets oppfatning var tilsiktet ved vedtakelsen av avskjæringsregelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd i 1992, nemlig innføring av løsninger som samsvarer med hva som ville følge av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kostnader. De hensyn som lå til grunn ved innføring av avskjæringsregelen i 1992, har like stor vekt i dag. Uavhengig av Høyesteretts avgjørelse i Shell-saken, bør tidfestingsreglene for kostnader ha dette innholdet også i framtiden.

Som grunnlag for forslaget, ble for øvrig vist til at etter innføring av realisasjonsprinsippet for begrenset regnskapspliktig i 1999, vil også hensynet til likebehandling av fullt og begrenset regnskapspliktige tilsi at spørsmålet om tidfesting av kostnader behandles på samme måte for de to grupper skattytere. Videre ble det vist til hensynet til skattemessig nøytralitet mellom regnskaper som bygger

på henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Den någjeldende avskjæringsregelen bygger på norsk regnskapslovgivning, og er uansett mindre egnet som felles regel både for regnskapspliktige som anvender IFRS og de som anvender regnskapslovens ordinære system. På dette grunnlag ble skatteloven § 14-4 tredje ledd foreslått opphevet.

For å unngå muligheten for å videreføre den fortolkning av pådragelseskriteriet som ble lagt til grunn i Shell-dommen, ble det foreslått en presisering av pådragelseskravet i § 6-1 første ledd slik at det framgår at kostnader faktisk må være pådratt for å gi fradragsrett. Med bruk av «faktisk» var hensikten å markere i lovteksten at rettslige plikter som medfører framtidige utgifter ikke kan anses pådratt før de aktuelle utgiftene som pliktene knytter seg til, er pådratt/oppofret. Dette skulle blant annet innebære at nedstengningsutgifter først kan anses pådratt og modne for tidfesting etter hvert som nedstengningsarbeidet skrider fram, og ikke på det tidligere tidspunkt hvor skattyter pådrar seg en forvaltningsrettslig plikt til å foreta nedstengning når virksomheten avsluttes.

Som det framgår ble ovennevnte forslag angitt som alternativ til innføring av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kostnader. Det ble således forutsatt at de skatterettslige løsninger basert på forslaget, i hovedsak ville bli de samme som ved anvendelse av realisasjonsprinsippet.

6.4.3.2 Høringsmerknader

A. Generelt

Flere høringsinstanser har påpekt at forslaget ikke har tilstrekkelige nøytraliserings effekter for skattemessig tidfesting av kostnader som er pådratt, og hvor regnskapsloven og IFRS kan gi ulik løsning for kostnadsføringen.

Den norske Revisorforening peker på at skatteloven § 6-1 og § 14-4 annet ledd virker 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. Revisorforeningen uttaler at høringsnotatet muligens kan fortolkes slik at departementet har lagt til grunn at sistnevnte problemstilling neppe oppstår i praksis (unntatt for forsknings- og utviklingskostnader og renter, hvor begge disse problemstillingene er løst gjennom egne bestemmelser), men er ikke sikre på om høringsnotatet er slik å forstå og om problemstillingen ikke kan tenkes å oppstå i andre tilfeller.

Ligningsutvalget uttaler at man ikke tror at utsatt resultatføring etter sammenstillingsprinsippet i alle tilfeller vil omfatte kostnader som ikke er pådratt etter skatteloven § 6-1. Ligningsutvalget uttaler bl.a. at 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. Ligningsutvalget viser i sin høringsuttalelse til generelle reklamekampanjer med tilknytning til inntekt i senere perioder og utgifter i form av provisjon til mellommenn som inngår salgssavtale på vegne av de regnskapspliktige, som eksempler på at sammenstillingsprinsippet kan føre til en annen løsning enn etter IFRS.

Det er også framkommet innvendinger mot forslagens bruk av pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 som terskel for tidfesting for regnskapspliktige. *Professor Fredrik Zimmer* sier at flere av formuleringene i høringsutkastet på en meget uheldig måte bidrar til å bryte ned den prinsipielle forskjellen mellom reglene i skattelovens kapittel 5 og 6 på den ene side, og kapittel 14 på den annen. I de to førstnevnte gis regler om vilkår for skatteplikt og fradragsrett, i det sistnevnte gis regler om tidfesting. *Professor Zimmer* mener at lovgiver bør bestrebe seg på å opprettholde denne forskjellen, og at en lettere vil kunne unngå uklarheter ved at endringen helt og holdent knyttes til § 14-4.

Universitetsstipendiat Harald Hauge sier i sin høringsuttalelse at man ikke bør endre pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 av hensyn til faren for uforutsette konsekvenser for den generelle fradragshjemmelen. *Universitetsstipendiat Hauge* sier også at det vil være mer hensiktsmessig å benytte det veletablerte realisasjonsprinsippet som tidfestingsprinsipp, enten for å etablere slike terskler som nevnt, eller for å avløse regnskapsprinsippet. Også flere andre høringsinstanser gir uttrykk for at realisasjonsprinsippet vil være en bedre løsning. Det vises blant annet til uttalelser fra *Den norske Revisorforening*, *Den Norske Advokatforening*, *Finansieringsselskapenes forening*, *Skattedirektoratet*, *Norsk Øko-forum* og *Ligningsutvalget* som er referert under avsnitt 6.3.3.2.

B. Særlig om avsetning til framtidige utgifter

Oljeindustriens Landsforening (OLF) imøtegår departementets forslag til lovfesting av en regel som avskjærer fradrag for enhver regnskapsmessig avsetning for framtidige utgifter. For det første hevdes det at forslaget ikke er nødvendig av hensyn til innføring av IFRS. *OLF* sier at man bør

kunne leve med de relativt begrensede forskjellene som vil kunne oppstå på dette punkt, 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 mener *OLF* at man kun bør foreta endringer som er nødvendig for at skattyter ikke skal kunne oppnå større fradrag enn det som følger av gjeldende rett (herunder *Shell-dommen*) i dag. Det pekes på at ulik regnskapsmessig behandlingen av nedstengningskostnader i norsk regnskapslovgivning og IFRS, ikke i vesentlig grad vil endre den resultatmessige periodisering, og det anses derfor ikke å nødvendiggjøre noen endring i skattereglene.

OLF uttaler blant annet:

«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.

(...)

Med utgangspunkt i gjeldende rett slik som beskrevet av Høyesterett i *Shell-dommen* er det *OLF*'s 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.»

NHO kan heller ikke slutte seg til at det finnes forskjeller på dette området som tilsier skattemessige tiltak. *NHO* påpeker at forslaget ikke har noen sammenheng med innføring av IFRS, som i mindre grad enn norske regnskapsstandarder tillater direkte fradrag for de kostnader departementet ønsker å regulere med forslaget. Når det spesielt gjelder nedstengningsutgifter, angir IFRS og regnskapsloven riktignok forskjellige metoder for periodiseringen, men metodene gir likevel samme resultat ved at kostnadene tillates periodisert over hele produksjonsperioden.

For øvrig anfører *NHO* at departementets forslag går lenger enn å lovfeste gjeldende rett med hensyn til å avskjære fradrag for avsetninger slik denne kom til uttrykk i *Shell-dommen*, og at forslaget dermed representerer en innstramning.

Den norske Revisorforening sier også at departementet går for langt i ønsket om å endre gjeldende rett i forhold til resultatet i *Shell-dommen*, og at løsningene som beskrives nærmer seg et kontantprinsipp. *Revisorforeningen* konstaterer at 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. Men foreningen mener at departementet her blander inn et forhold som strengt tatt burde hatt en egen behandling, og at den foreslåtte endringen ikke har noen direkte sammenheng med regnskapsreglene ulike utslag i selskapsregnskapet. Den norske Revisorforening kan heller ikke se at man har hatt en skikkelig gjennomgang av konsekvensene knyttet til denne endringen.

Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum, Ligningsutvalget og universitetsstipendiat Harald Hauge er i prinsippet enig i forslaget om å lovfeste en ny avskjæringsregel for regnskapsmessige avsetninger. Skattedirektoratet gir uttrykk for tvil om forslaget er omfattende nok. Direktoratet peker herunder på at vilkåret om faktisk pådratt i større grad bør drøftes mot andre typer avsetninger enn hva som er tilfelle i høringsnotatet. Dette gjelder blant annet avsetninger i forbindelse med restrukturering, tapskontrakter, sluttvederlag, tilbakestillingsutgifter, erstatningskrav, lovpålagte krav og vedlikeholdsutgifter. Direktoratet foreslår at departementet klargjør om vilkåret faktisk pådratt også innebærer at kostnadens størrelse (verdien av oppgjøret) må være endelig fastsatt, f. eks. i forhold til erstatningskrav. Videre viser direktoratet til at § 14-4 tredje ledd etter gjeldende rett omfatter en del typer inntektsavsetninger som muligens ikke vil være omfattet av departementets forslag. Direktoratet mener at man bør beholde § 14-4 tredje ledd inntil videre for å fange opp regnskapsmessige inntektsavsetninger (utsatt inntekt), som ikke vil fanges opp av endringen i skatteloven § 6-1 og § 14-4 annet ledd.

Flere av høringsinstansene, herunder *Den norske Revisorforening, Den Norske Advokatforening, Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum, Ligningsutvalget og universitetsstipendiat Harald Hauge*, angir at man istedenfor bør vurdere innført et realisasjonsprinsipp for kostnader. Det vises til høringsmerknader referert i avsnitt 6.3.3.2.

6.4.4 Departementets vurderinger og forslag

6.4.4.1 Innledning

Som nevnt i avsnitt 6.1.1.1 skal det i utgangspunktet foretas nøytraliseringsiltak i den utstrekning det kan påvises skattemessige konsekvenser av de endrede og ulike regnskapsrettslige løsninger etter regnskapsloven og IFRS om tidfesting av fradrag. Nøytralitetsforutsetningen tilsier i utgangspunktet at det er gjeldende rett med hensyn til

skattemessig tidfesting av fradrag som så langt som mulig også skal videreføres som gjeldende rett for framtiden både for skattytere som baserer regnskapet på regnskapslovens ordinære system og for skattytere som følger IFRS.

Målsettingen er at skattemessige tidfestingsregler basert på regnskapsreglene i minst mulig grad skal bli påvirket av endrede regnskapsregler. På samme måte som for regler om tidfesting av inntekt, jf. avsnitt 6.3, mener departementet at presisering av de skattemessige tidfestingsregler for fradrag bør baseres på skattemessige begreper og prinsipper i den grad disse også kan anses dekkende for gjeldende rett. Etter innføring av det tosporede regnskapssystem, er regnskapsreglene etter departementets oppfatning lite egnet som grunnlag for skatteregler.

Gjennomgangen av gjeldende rett tilsier at det i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting etter realisasjonsprinsippet på den ene side og tidfesting etter gjeldende regnskapsrettslige regler om kostnadsføring på den andre. Det eneste området hvor dette utgangspunktet antagelig ikke gjelder, er for avsetninger som foretas på grunnlag av det regnskapsmessige sammenstillingsprinsippet, jf. skatteloven § 14-4 tredje ledd og Shell-dommen. På dette punkt er det imidlertid behov for en revisjon av regelen uavhengig av den forestående endring av regnskapsreglene.

6.4.4.2 Vurdering av forslaget i høringsnotatet

A. Generelt

På bakgrunn av høringsrunden vil departementet ikke fremme forslag om en særskilt skattemessig terskel for fradragsføring av framtidige utgifter basert på en endring av pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd. Etter en fornyet vurdering finner departementet at pådragelse er et lite hensiktsmessig grunnlag for en felles tidfestingsregel for kostnader. Som enkelte av høringsinstansene har påpekt, vil denne løsningen ikke sikre nøytralitet mellom regnskapsloven og IFRS når disse regnskapssystemene gir anvisning på ulike regler for regnskapsmessig tidfesting av skattemessig pådratte kostnader. Det framstår som uklart hvor ofte slike forskjeller vil forekomme i praksis. Men i den utstrekning dette gjør seg gjeldende, vil ikke pådragelse som terskel for tidfesting gi en nøytral løsning for regnskapsloven og IFRS.

Departementet er videre enig med de høringsinstansene som uttaler at forslaget i høringsnotatet kan skape klarhet, og ser det som en fordel at man i størst mulig grad opprettholder det etablerte skillet mellom reglene om fradragsrett i kapittel 6

og reglene om tidfesting i kapittel 14. Etter skattelovens system bør regler om tidfesting i all hovedsak gis i kapittel 14.

Departementet fastholder imidlertid intensjonen i høringsnotatets forslag om at kostnader ikke skal kunne tidfestes før de faktisk er pådratt, med den presisering at kostnader skal kunne tidfestes skattemessig når dette tidspunktet er inntrådt. En tidfestingsregel med dette innhold vil gi nøytrale tidfestingsregler for regnskapspliktige som benytter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Som angitt i høringsnotatet var innføring av realisasjonsprinsippet alternativet til det fremsatte forslag. Den regel som ble foreslått skulle forutsetningsvis i det alt vesentlige være i samsvar med de løsninger som følger av realisasjonsprinsippet.

B. Særlig om avskjæring av fradrag for framtidige utgifter

Enkelte høringsinstanser har innvendt at departementets forslag innebærer en innstramning i forhold til gjeldende rett slik denne er fastslått av Høyesterett. Det vises til høringsuttalelser fra *OLF* og *NHO* referert under avsnitt 6.4.3.2.B. De samme høringsinstansene har bemerket at departementets fremstilling av gjeldende rett ikke er korrekt i forhold til den nevnte høyesterettsdommen, og at forskjellene i avsetningsadgang etter regnskapsloven og IFRS er så små at det ikke er behov for nøytraliseringsiltak.

Departementets begrunnelse for forslaget om å erstatte avskjæringsregelen for avsetninger etter god regnskapsskikk i skatteloven § 14-4 tredje ledd med lovfesting av en regel om at utgifter må være faktisk pådratt før de kan tidfestes, er todelt: For det første er det behov for nøytraliseringsiltak som sikrer like regler for skattytere som benytter regnskapsloven og IFRS. Like viktig er det imidlertid å sørge for en regel som avskjærer fradrag for avsetninger i samsvar med departementets uttalte intensjoner ved skattereformen 1992, og som Stortinget etter departementets forståelse ikke gikk i mot.

Som følge av innføring av IFRS og basert på den rettsoppfatning Shell-dommen gir uttrykk for, er det etter departementets oppfatning nødvendig å foreta tilpasninger i avskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 14-4 tredje ledd som sikrer like regler for skattytere som benytter henholdsvis regnskapsloven og IFRS. Det er på det rene at avsetningsreglene ikke er like etter disse regnskapssystemene. Desto større adgang det er til å foreta regnskapsmessige avsetninger med skattemessig virkning etter gjeldende rett, jo større behov vil det være for nøytraliserende tiltak. Det er dessuten lite hensiktsmessig at avskjæringsregelen for avset-

ninger tar utgangspunkt i en sondring mellom sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet, som har ulik betydning etter regnskapsloven og IFRS. Departementet deler derfor ikke oppfatningen til de høringsinstanser som mener at det ikke foreligger forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS som gir grunnlag for tilpasning av de skattemessige tidfestingsregler på dette punkt.

Uavhengig av nye regnskapsregler har Shell-dommen forsterket behovet for revisjon av avskjæringsregelen. Departementet finner ikke at Shell-dommen avklarer den gjeldende rettstilstanden på en tilfredsstillende måte, og vil søke å få en fornyet prøving av de prinsipielle spørsmålene i Høyesterett. I høringsnotatet gav departementet uttrykk for det syn som staten vil anføre ved en mulig ny domstolsprøving. Samtidig har intensjonen vært å beskrive det sentrale tolkningsresultat som Shell-dommen kan lede til, nemlig at avskjæringsregelen kun retter seg mot regnskapsmessige avsetninger etter forsiktighetsprinsippet.

I den utstrekning Shell-dommen må ses som avgjørende for gjeldende lovforståelse på dette området, representerer departementets forslag i høringsnotatet en innstramning og endring av rettstilstanden. Den regel som dommen synes å oppstille for fradragføring av avsetninger, er imidlertid ikke i samsvar med departementets uttalte intensjoner fra skattereformen 1992. Det vises til Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 102 og 104, der det framgår at det ikke skulle være adgang til tidfesting etter god regnskapsskikk som medførte andre løsninger enn de som følger av realisasjonsprinsippet, jf. avsnitt 6.4.1.3.B.

Etter departementets vurdering er det ingen grunner som tilsier at man i dag skal ha en videre adgang til å foreta avsetninger med skattemessig virkning enn det som var intensjonen ved skattereformen 1992. Da avskjæringsregelen ble innført var det en viktig målsetting å få et nøytralt system gjennom å fjerne skattekreditter og forenkle den ligningsmessige behandling, herunder når det gjaldt regnskapsmessige vurderinger. Opphevelse av ordningen med avsetninger etter god regnskapsskikk bidro til den utvidelse av skattegrunnlaget og reduksjon av skattesatsene, som var et hovedsiktet mål med skattereformen.

Enkelte av de hensyn som lå til grunn for innføring av et reelt realisasjonsprinsipp ved skattereformen 1992, antas å ha enda større vekt i dag. Innføringen av et tosporet regnskapssystem bidrar således til at det blir enda vanskeligere for ligningsmyndighetene å kontrollere de vurderinger som ligger til grunn for regnskapsmessige avsetninger.

Departementet viser dessuten til at den for- melle koblingen mellom regnskap og skatt ble opp- hevet for skattytere med begrenset regnskapsplikt ved lovendring av 17. desember 1999. For disse skattyterne skal tidfesting skje etter realisasjons- prinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd, som ikke tillater fradrag for avsetninger til framtidige utgif- ter. Også for begrenset regnskapspliktige vil det forekomme forventning om framtidige utgifter som etter sammenstillingsprinsippet kan fradrags- føres i samme periode som tilhørende inntekter. Fradrag for disse framtidige utgiftene vil imidlertid være avskåret etter realisasjonsprinsippet. Depar- tementet kan ikke se noen grunn til at fradragsret- ten for framtidige utgifter eventuelt skal være mer vidtgående for næringsdrivende med full regn- skapsplikt enn den er for andre næringsdrivende.

På denne bakgrunn finner departementet ikke grunn til å etterkomme kritikken fra høringsin- stansene, som mener at forslaget i høringsnotatet går lenger enn det som er nødvendig for å nøytrali- sere effekten av nye regnskapsregler.

6.4.4.3 *Vurdering av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kostnader*

Etter departementets oppfatning kan det ikke ute- lukkes at endring av regnskapsreglene kan få skattmessige konsekvenser for kostnader som er pådratt, men der kostnadsføring etter sammenstil- lingsprinsippet skal utsettes, jf. avsnitt 6.4.2.3.A. En finner derfor at det er nødvendig å nøytralisere disse ulikhetene med en felles skattmessig regel for utgiftsføring for skattytere som fører regnskap etter henholdsvis regnskapsloven og IFRS.

Basert på rettsoppfatningen i Shell-dommen, antar departementet at det også for avsetninger for framtidige utgifter vil foreligge forskjeller mellom regnskapsloven og IFRS som kan få skattmessige konsekvenser. I tillegg forsterker Shell-dommen uansett behovet for å begrense regnskapsreglenes betydning ved beskatningen på dette området.

I likhet med vurderingen av reglene for tidfes- ting av inntekter i avsnitt 6.3, er departementet etter en fornyet vurdering kommet til at det ikke er grunnlag for å opprettholde gjeldende regler om skattmessig tidfesting av kostnader basert på års- regnskapet. Også når det gjelder tidfesting av kost- nader, vil videreføring av regnskapsprinsippet kunne innebære at den skattmessige tidfesting vil avhenge av om skattyter bruker regnskapsloven eller IFRS. Etter de vedtatte endringer i regnskaps- lovgivningen, vil regnskapsprinsippet dermed hel- ler ikke på utgiftssiden sikre nøytrale tidfestingsre- gler. Det vil dessuten være vanskelig å forutse kon-

sekvensene av en videreføring av skattmessig tid- festing basert på årsregnskapet.

I høringsnotatet uttalte departementet at alter- nativet til det framsatte forslag var å innføre et rea- lisasjonsprinsipp også for fullt regnskapspliktige. Flere av høringsinstansene, herunder *Den norske Revisorforeningen*, *Finansieringsselskapenes foren- ing*, *Skattedirektoratet*, *Norsk Øko-forum* og *Lig- ningsutvalget* støtter dette, jf. høringsuttalelser gjengitt i avsnitt 6.3.3.2. Realisasjonsprinsippet medfører at løsningen baseres på innarbeidede skattmessige begreper, og at det sikres like tidfes- tingsregler for regnskapspliktige som bruker hen- holdsvis regnskapsloven og IFRS. Det gir også en symmetrisk skattmessig behandling av inntekter og kostnader, jf. forslag vedrørende inntektsføring i avsnitt 6.3.4.4.

6.4.4.4 *Nærmere om overgang til realisasjonsprin- sippet for kostnader*

Realisasjonstidspunktet for en utgift, er når skatt- yter har fått en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri den.

For det tilfelle at sammenstillingsprinsippet etter regnskapsloven tilsier utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader som ikke leder til erverv av identifiserbare eiendeler, jf. avsnitt 6.4.1.3.A, kan realisasjonsprinsippet innebære en gunstigere skattmessig tidfesting enn det som følger av regn- skapsprinsippet. Det antas imidlertid at slik utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader bare unn- taksvis er aktuelt.

I tilfeller hvor det foreligger en ensidig forplik- telse til å utrede et pengebeløp, vil utgiften være realisert når pengekravet oppstår i henhold til sitt rettsgrunnlag. Dette er bl.a. aktuelt for offentligret- tslige påbud og erstatningskrav. I Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 107 uttalte departementet følgende om inntektsføring av erstatningskrav etter realisa- sjonsprinsippet:

«Etter realisasjonsprinsippet skal skatteplik- tige erstatningsutbetalinger prinsipielt inn- tektsføres på det tidspunkt den erstatningsbe- tingede hendelse inntraff. På dette tidspunkt har skattyter fått et ubetinget krav på erstat- ningssummen. Rent praktisk er det hensikts- messig å vente med inntektsføringen til erstat- ningskravets omfang er konstatert. Departe- mentet foreslår derfor at skattepliktige erstatningsutbetalinger som hovedregel inn- tektsføres når erstatningskravets størrelse er konstatert. I de tilfelle erstatningskravets stør- relse er omtvistet bør den uomtvistede del av gevinsten inntektsføres straks. Inntektsføring

av eventuell ytterligere utbetaling utsettes til tvisten er løst.»

Dette er en spesialløsning for erstatningskrav begrunnet ut fra hensynet til en praktikabel regel. Departementet forutsetter at løsningen er symmetrisk for inntekts- og utgiftsføring av erstatningskrav.

Utgifter som knytter seg til at skattyter skal utføre, unnlate eller tåle visse handlinger i framtiden, kan ikke anses realisert før skattyter pådrar seg ubetingede forpliktelser i forbindelse med kjøp av varer og tjenester fra tredjemann e.l. Etter realisasjonsprinsippet foreligger det således ikke fradragsrett for regnskapsmessige avsetninger til framtidige utgifter. Utgifter til opprydding eller andre etterarbeider i tilknytning til virksomhet, vil for eksempel ikke være realisert før skattyter enten har pådratt seg en ubetinget plikt til å yte vederlag i forbindelse med kjøp av varer og tjenester fra tredjemann eller utfører aktivitet med egne innsatsfaktorer som ledd i oppfyllelse av plikten. At en utgift skal tidfestes regnskapsmessig etter sammenstillingsprinsippet eller forsiktighetsprinsippet, har ingen relevans for tidfesting etter realisasjonsprinsippet.

Den Norske Advokatforening har i sin høringsuttalelse pekt på at departementets forslag kan lede til at virksomhet som har ekstraordinære utgifter rett før virksomheten opphører, ikke får fradrag for disse kostnadene.

Det er en effekt av realisasjonsprinsippet at enkelte utgiftstyper først kommer til fradrag på et tidspunkt hvor virksomhetens inntekter kan være redusert. Etter departementets oppfatning må dette imidlertid ses i sammenheng med reglene for skattemessig fradrag for underskudd. I denne forbindelse vises det også til at det i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) fra Regjeringen Bondevik II er foreslått opphevelse av tiårsfristen for framføring av underskudd, samt opphevelse av reglene om bortfall av underskudd ved opphør av næring i skatteloven § 14-6. Etter gjeldende rett er det dessuten adgang til tilbakeføring av udekket underskudd i inntil to år før opphørsåret, jf. skatteloven § 14-7 første ledd. Denne regelen har sammenheng med regelen om bortfall av framførbart underskudd ved opphør av næring. Selv om avskjæringsregelen for underskuddsframføring ved opphør av næring er foreslått opphevet, er det ikke foreslått endringer i reglene for tilbakeføring av udekket underskudd. Departementet antar at denne muligheten for tilbakeføring av underskudd i kombinasjon med tidsbegrenset framføringsrett, vil avhjelpe eventuelle problemer med å få effektivt fradrag for oppryddingskostnader mv.

Når det gjelder særskattepliktig virksomhet etter petroleumsskatteloven, vises også til de gunstige ordninger som er etablert for rentepåslag for framførbare underskudd, retten til å overføre underskudd til overtakende selskap ved fusjon og samlet overdragelse av virksomhet og rett til å få utbetalt fra statskassen skatteverdien av udekket underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c.

I Shell-dommen var det spørsmål om avsetning til nedstengningskostnader kunne tidfestes skattemessig i samsvar med den regnskapsmessige behandling. Høyesterett kom til at dette ikke var avsetninger etter god regnskapsskikk som ble rammet av skatteloven § 14-4 tredje ledd, og at det derfor forelå adgang til skattemessig tidfesting av avsetningene etter regnskapsprinsippet. Ved innføring av realisasjonsprinsippet for skattytere med full regnskapsplikt, vil det ikke lenger være regnskapsprinsippet som styrer tidfesting av inntekter og fradrag. Det avgjørende for tidfestingen vil være om det er pådratt en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri en kostnad. Enkelte uttalelser i Shell-dommen kunne likevel tilsi at realisasjonsprinsippet og oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1 har samme innhold, og at nedstengningskostnadene dermed må anses realisert som følge av at kostnadene kan anses som oppofret eller pådratt. Under henvisning til at realisasjonsprinsippet ikke var tema i Shell-saken, forutsetter departementet at Høyesteretts uttalelser om realisasjonsprinsippet ikke kan trekkes så langt. For å unngå uklarhet omkring dette, bør det imidlertid presiseres i lovteksten at plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden ikke kan anses som en ubetinget forpliktelse i forhold til tidfestingsregelen for kostnader. Det vises til forslag til et nytt annet punktum i skatteloven § 14-2 annet ledd. Presiseringen retter seg mot alle plikter til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden. Det omfatter både offentligrettslige og privatrettslige plikter, og det gjelder uansett hva plikten går ut på. Handlingsplikter mv. vil etter dette forslaget anses som framtidige, og dermed betingede, dersom de skal gjennomføres i en senere inntektsperiode enn det aktuelle inntektsåret.

I rettspraksis finnes det unntaksvis eksempler på at vilkårene for fradragsrett i skatteloven § 6-1 første ledd er ansett oppfylt for framtidige utgifter. Eksempler på dette er forventet tap som følge av framtidig hjemfall av kraftverk, jf. Rt. 1958 s. 801 og framtidige nedstengningskostnader i Shell-dommen, jf. Rt. 2004 s. 1921. Etter den foreslåtte tilføyelsen i skatteloven § 14-2 annet ledd nytt annet punktum, er det klargjort at det heller ikke vil være adgang til å tidfeste slike utgifter før tidspunktet

for å utføre, unnlate eller tåle noe, er kommet. I tilfeller der skatteloven har særlige tidfestingsregler, f.eks. skatteloven § 18-6, vil slike særlige regler likevel gå foran.

På denne bakgrunn foreslås at tidfesting av fradrag for fullt regnskapspliktige skal følge det skatterettslige realisasjonsprinsipp i skatteloven § 14-4 annet ledd. Tilsvarende foreslås å gjelde for inntekter, jf. avsnitt 6.3.4.4. Med realisasjonsprinsippet gis det ikke fradrag for utgifter før disse er realisert, med mindre annet er bestemt i skatteloven. Regelen i skatteloven § 14-4 tredje ledd om fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, kan derfor også oppheves som overflødig.

6.4.5 Ikke behov for overgangsregler

Ved opphevelse av regnskapsprinsippet og innføring av realisasjonsprinsippet, vil fradrag for framtidige utgifter (avsetninger) være avskåret fra og med inntektsåret 2005. I høringsnotatet la departementet til grunn at skattytere som i tidligere inntektsår har fått fradrag for avsetninger til framtidige utgifter, må tilbakeføre avsetningene til beskatning ved lovfesting av faktisk pådragelse som vilkår for fradragsrett og tidfesting. Som begrunnelse ble det anført at dette var en konsekvens av at den tidligere fradragsførte avsetning ikke er oppofret.

Departementets uttalelse om inntektsføring av avsetninger foretatt før inntektsåret 2005, er møtt med sterk kritikk fra enkelte høringsinstanser. *OLF* sier blant annet at når Høyesterett i Shell-dommen har lagt til grunn at kostnaden er oppofret, må dette legges til grunn for alle inntektsår fram til en eventuell lovendring. Det pekes på at det ikke kan være grunnlag for å innføre noen særskilte overgangsregler av et slikt innhold, da dette i realiteten vil fortone seg som en regelendring med tilbakevirkende kraft. *NHO* og *Den norske Revisorforening* har gitt uttrykk for lignende synspunkter.

Etter en fornyet vurdering er departementet kommet til at det ikke er grunnlag for å kreve inntektsføring av avsetninger som det er innrømmet fradrag for i inntektsårene før 2005. Endring av avsetningsfradrag for tidligere inntektsår, vil dermed bare være aktuelt dersom domstolene, etter en eventuell ny prøving av spørsmålene i Shell-dommen, skulle komme til at den gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14-4 tredje ledd avskjærer fradrag for avsetninger etter sammenstillingsprinsippet. I tillegg vil det være en forutsetning for eventuell tilbakeføring av tidligere innrømmet avsetningsfradrag at ligningslovens vilkår for endring av ligning, er oppfylt i det enkelte tilfellet.

På denne bakgrunn kan departementet ikke se at det er behov for overgangsregler i forbindelse med utvidelse av realisasjonsprinsippet til også å gjelde for tidfesting av kostnader for skattytere med full regnskapsplikt.

6.5 Reglene om skattemessig aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til erverv eller vedlikehold av eiendeler

6.5.1 Gjeldende rett

6.5.1.1 Utgangspunkter

Regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd kan ikke tillegges betydning for avgjørelsen av hvilke inntekter som er skattepliktige og for hvilke kostnader som er fradragsberettiget. I utgangspunktet skal disse spørsmålene avklares ut fra skatterettslige regler som ikke kan fortrenkes av regnskapsrettslige regler.

Spørsmålet om en kostnad er skattemessig fradragsberettiget følger i utgangspunktet av skatteloven § 6-1 første ledd som krever at kostnaden må være «pådratt», dvs. oppofret. I tillegg kreves at kostnaden skal ha tilknytning til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kravet om pådragelse/oppofrelse vil ikke være oppfylt for kostnader som innebærer en investering, dvs. at kostnadene kan anses som vederlag for framtidige økonomiske fordeler. I slike tilfeller er det aktiveringsplikt og ikke umiddelbar fradragsrett for de aktuelle kostnader. Statuering av slik skattemessig aktiveringsplikt er aktuelt for kostnader som kan ses i sammenheng med erverv (tilvirkning, utvikling og kjøp) og vedlikehold av eiendeler.

I skatteloven kapittel 6 er det dessuten særregler om fradragsrett for bl.a. gjeldsrenter og for kostnader til vedlikehold, jf. skatteloven §§ 6-11 og 6-40. Fradragsrett for slike kostnader foreligger i prinsippet uavhengig av vurderingen av om kostnadene kan anses investert.

Spørsmålet om det foreligger oppofrelse eller investering etter skatteloven § 6-1 første ledd, skal avgjøres på grunnlag av reglene i skatteloven. Derimot vil skatteloven § 14-4 annet ledd kunne få betydning for kostnader hvor vilkårene for fradragsrett etter skatteloven §§ 6-1 flg. er oppfylt. Dersom ellers fradragsberettigede kostnader etter reglene i skatteloven kapittel 6, er balanseført i skattyters regnskap i samsvar med regnskapsreglene, vil dette etter gjeldende rett få betydning ved at kostnadene likevel ikke kan føres direkte til fradrag skattemessig. I disse tilfellene binder den regnskapsmessige behandling,

slik at kostnadene i stedet må aktiveres som del av kostprisen på den aktuelle eiendelen. De aktuelle kostnadene vil i så fall først komme til fradrag som avskrivninger eller ved realisasjon av eiendelen. Aktiveringsplikt som følger av regnskapsreglene via skatteloven § 14-4 annet ledd, vil således ha klare tidfestingseffekter.

I den utstrekning realisasjonsprinsippet gjelder for tidfesting av kostnader også for regnskapspliktige, skal kostnadene alltid fradragsføres etter realisasjonsprinsippet. I disse tilfeller blir spørsmål om aktivering eller fradragsrett for kostnader knyttet til erverv av eiendeler, uttømmende regulert av skatteloven § 6-1 første ledd.

6.5.1.2 Nærmere om ulike kostnadstyper

A. Kostnader ved egenutvikling av eiendeler

(i) Kostnader til forskning og utvikling

Skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum statuerer aktiveringsplikt for kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler. Aktiveringsplikten vil gjelde forsknings- og utviklingskostnader tilknyttet både fysiske og immaterielle driftsmidler. Regelen tilsiktet en kodifisering av hva som var ansett som gjeldende skatterett og kan grovt sett sies å innebære samme plikt til aktivering av kostnader til egenutvikling av driftsmidler (kostpris) som følger av de alminnelige regler i skatteloven § 6-1 første ledd.

I skatteloven § 14-4 sjette ledd annet punktum er det fastsatt en særlig tidfestingsregel for fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling som ikke er aktiveringspliktige etter bestemmelsens første punktum. Slike kostnader skal fradragsføres etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-2. Man ønsket ikke at regnskapsreglene via skatteloven § 14-4 annet ledd, skulle overstyre denne tidfestingen, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) avsnitt 16.3.3.2.

Ved vedtakelsen av regnskapsloven i 1998 hadde man allerede en særlig skatteregel om at utviklingskostnader knyttet til egentilvirkede varer, skal kostnadsføres, jf. forutsetningsvis skatteloven § 14-5 annet ledd bokstav a annet punktum. Denne bestemmelse må anses som en spesialregel i forhold til skatteloven § 14-4 sjette ledd.

(ii) Kostnader ved egenutvikling av eiendeler som ikke anses som forskning og utvikling

For kostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, herunder immaterielle eiendeler, som ikke faller inn under særregelen i skatteloven § 14-4 sjette

ledd om forskning og utvikling, vil det bero på en konkret vurdering etter skatteloven § 6-1 første ledd om det foreligger aktiveringsplikt eller fradragsrett.

For kostnader vedrørende egenutvikling av driftsmidler som ikke dekkes av særregelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd, og som etter en konkret vurdering anses skattemessig fradragsberettiget som pådratt etter § 6-1 første ledd, vil den regnskapsmessige behandling av spørsmålet om fradragsføring eller aktivering være avgjørende, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd. Det antas imidlertid mindre praktisk at kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd, vil oppfylle kravene til balanseføring etter regnskapsloven.

(iii) Kostnader til leting eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster

Det som ovenfor er sagt om kostnader til egenutvikling av immaterielle eiendeler som ikke anses som forskning og utvikling, gjelder også for kostnader til leting eller utforskning av ikke fornybare naturforekomster utenfor petroleumssektoren. Innenfor petroleumssektoren foreligger det derimot særregler.

I petroleumsskatteforskriften 30. april 1993 nr. 316 § 3, er det en særregel om at undersøkelsesutgifter i utvinningsvirksomhet ikke kreves aktivert. På dette punkt har regnskapspliktige fortsatt en valgadgang som går foran skatteloven § 14-4 sjette ledd. Denne valgadgang gjelder uavhengig av den regnskapsmessige behandling. På den annen side har petroleumsskatteforskriften § 4 en særregel om at leteutgifter ikke kan tas med som kostpris ved beregning av friinntekt, uansett om kostnadene er skattemessig eller regnskapsmessig balanseført.

Utenfor virkefeltet for petroleumsforskriften, vil kostnader til leting og utforskning som anses fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd, i prinsippet bli aktiveringspliktige dersom de balanseføres i årsregnskapet. Det antas imidlertid mindre praktisk at kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd, vil oppfylle kravene til balanseføring etter regnskapsloven.

B. Renter og finansieringskostnader ved tilvirkning/kjøp av anleggs/omløpsmidler

(i) Utgangspunkter

Etter skatteloven § 6-40 er det fradragsrett for renter av skattyters gjeld og renter av kredittkjøp av løsøre uavhengig av hva det underliggende lån

skal brukes til. I langvarig ligningspraksis har det vært lagt til grunn at skattyter kan velge å fradragsføre byggelånsrenter direkte eller aktivere dem som del av kostpris med hjemmel i § 6-1 første ledd, og uavhengig av den regnskapsmessige behandling.

Det er antatt at rente- og finansieringskostnader ved kjøp, herunder kostnader til å oppnå lån i forbindelse med kjøp, for eksempel garantiprovisjon eller juridisk bistand, vil være direkte fradragsberettiget. I den utstrekning fradragsretten ikke kan forankres direkte i skatteloven § 6-40, er synspunktet at finansieringskostnader må anses oppfret/pådratt etter § 6-1 første ledd fordi de har større sammenheng med den gjeld som er tatt opp enn til erverv av motsvarende verdier. Det er likevel lagt til grunn i teori og praksis at fradragsrett for renter og finansieringskostnader etter skatteloven § 6-1 eller § 6-40 kan være avskåret etter skatteloven § 14-4 annet ledd dersom kostnadene er balanseført i regnskapet som del av kostpris for den eiendel lånet gjelder.

Dersom det ved kjøp blir ytet rentefri kreditt eller renteelementet ikke er spesifisert i kjøpesummen, vil hensynet til riktig ansettelse av anskaffelseskost kunne medføre at det regnskapsmessig skal beregnes et renteelement som skal skilles ut fra kostpris og behandles som finansieringskostnad. Etter rettspraksis vil slike beregnede finansieringskostnader ikke omfattes av fradragsretten for renter etter skatteloven § 6-40.

(ii) Renter og finansieringskostnader ved tilvirkning av anleggs- eller omløpsmidler

Etter skatteloven § 14-4 syvende ledd er det adgang til fradragsføring av renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler. Eventuell fradragsføring skal skje etter realisasjonsprinsippet. Fradragsføring kan skje uavhengig av den regnskapsmessige behandling. I forarbeidene til bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) avsnitt 16.3.5 er det forutsatt at uten skattemessig særregulering av disse spørsmål, ville skattyters behandling av finansieringskostnadene i årsregnskapet være bindende for beskatningen etter skatteloven § 14-4 annet ledd.

Etter petroleumsskatteforskriften 30. april 1993 nr. 316 § 2 annet ledd kan renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere rørledninger og produksjonsanlegg, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinær bruk, medregnes i kostprisen. Denne regel er ansett som en skattemessig særregel – også med virkning for friinntekten.

(iii) Renter og finansieringskostnader ved kjøp av anleggs- eller omløpsmidler

Finansieringskostnader knyttet til kjøp av anleggsmiddel eller omløpsmiddel, inngår ikke i uttrykket «kjøpsutgifter» og skal ikke balanseføres eller inngå i anskaffelseskost, jf. regnskapsloven § 5-4. Dette er også antatt å gjelde kostnader ved avbetalingskjøp.

Med skatteloven § 6-1 første ledd, eventuelt § 6-40, som hjemmel for skattemessig fradragsrett, vil eventuelle regnskapsregler som innebærer krav eller adgang til balanseføring av slike finansieringskostnader kunne få betydning for beskatningen. Balanseføring av renter og finansieringskostnader, er imidlertid ikke aktuelt etter regnskapsloven.

C. Kostnader ved oppkjøp

I rettspraksis er det lagt til grunn at det ikke er fradragsrett etter skatteloven § 6-1, men aktiveringsplikt, for kostnader som er direkte knyttet til oppkjøp av aksjer. Tilsvarende synspunkt vil gjelde i forhold til kostnader knyttet til oppkjøp av andre typer formuesobjekter. Med oppkjøpskostnader i denne sammenheng menes kostnader med direkte tilknytning til ervervet og som er pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre kjøpet. Regnskapsreglene vil kunne ha veiledende, men ingen avgjørende betydning for spørsmålet om hvilke kostnader som ikke er fradragsberettigede, men aktiveringspliktige, etter skatteloven § 6-1 første ledd.

I teori og praksis er lagt til grunn at spørsmålet om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader med tilknytning til oppkjøp av virksomhet eller aksjer og selskapsandeler, vil være uttømmende regulert av skatteloven § 6-1 første ledd, eller i hvert fall slik at den regnskapsmessige behandling av kostnader med tilknytning til kjøpet i praksis vil være uten skattemessig betydning.

Regnskapsreglene om behandling av kostnader vedrørende oppkjøp av virksomhet/driftsmidler og av aksjer/eierandeler, kan således ikke medføre skattemessig aktiveringsplikt for kostnader som ellers er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd. Indirekte kostnader i forbindelse med oppkjøp som vil være direkte fradragsberettiget som driftskostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd, skal kostnadsføres også etter regnskapsreglene.

D. Kostnader til vedlikehold av driftsmidler

Hjemmelen for fradragsrett for vedlikeholdskostnader etter skatteloven § 6-11, er å anse som en skattemessig særregel om adgang til fradragsfø-

ring av påløpte vedlikeholdskostnader uavhengig av om kostnadene ellers kunne anses investert etter skatteloven § 6-1 første ledd. Departementet legger videre til grunn at retten til fradragsføring av vedlikeholdskostnader også kan anses som en særregel i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, slik at retten til direkte fradragsføring heller ikke kan avskjæres selv om regnskapsreglene krever balanseføring av tilsvarende kostnader. I ligningspraksis er det lagt til grunn at skattyter kan velge å fradragsføre vedlikeholdskostnader eller å aktivere dem som del av kostpris for de aktuelle eiendeler med hjemmel i skatteloven § 6-1 første ledd og således uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Regnskapsreglene om balanse- eller kostnadsføring av påløpte vedlikeholdskostnader, har derfor ikke skattemessig betydning etter skatteloven § 14-4 annet ledd.

E. Sammenfatning

Gjennomgangen av gjeldende rett om betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd for spørsmålet om ellers fradragsberettigede kostnader med tilknytning til erverv og vedlikehold av eiendeler skal aktiveres som kostpris eller fradragsføres direkte, viser i hovedsak følgende:

- Fradragsberettigede renter og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres eller aktiveres uavhengig av regnskapsreglene.
- Fradragsberettigede finansieringskostnader ved egentilvirkning av varer skal fradragsføres uavhengig av regnskapsreglene.
- Fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling knyttet til egenutvikling av driftsmidler, herunder immaterielle eiendeler, skal fradragsføres uavhengig av regnskapsreglene.
- Andre typer fradragsberettigede kostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, blir i praksis å fradragsføre direkte ettersom det antas lite praktisk at ellers fradragsberettigede kostnader vil tilfredsstille kravene til balanseføring etter regnskapsloven.
- Fradragsberettigede kostnader med tilknytning til kjøp av eiendeler, herunder renter og finansieringskostnader, blir i praksis å fradragsføre ettersom regnskapsreglene ikke tilsier balanseføring
- Fradragsberettigede kostnader til vedlikehold av driftsmidler, kan fradragsføres eller aktiveres uavhengig av regnskapsreglene.

Sammenfatningsvis betyr dette at skatteloven § 14-4 annet ledd med særregler i praksis ikke medfø-

rer noen begrensning i skattyters adgang til å føre fradragsberettigede kostnader etter skatteloven kapittel 6 direkte til fradrag. Henvisningen til årsregnskapet i skatteloven § 14-4 annet ledd, vil ikke føre til at ellers fradragsberettigede kostnader likevel blir aktiveringspliktige. Skatteloven § 14-4 annet ledd har i praksis ikke selvstendig betydning som hjemmel for hvilke kostnader som skal inngå i skattemessig kostpris på eiendeler.

Med unntak av særregelen i petroleumsforskriften § 2 og særregelen i skatteloven § 14-4 syvende ledd som statuerer adgang til aktivisering av ellers fradragsberettigede renter og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, innebærer skatteloven § 14-4 annet ledd heller ikke at skattyter kan velge å aktivere ellers fradragsberettigede kostnader.

6.5.2 Vedtatte endringer i regnskapsreglene og eventuelle skattemessige konsekvenser

Som det framgår av avsnitt 6.2.3, vil avleggelse av selskapsregnskap etter IFRS i visse tilfeller innebære utvidet adgang eller plikt til regnskapsmessig balanseføring av påløpte kostnader i forhold til hva som antas å følge av regnskapsloven. På den annen side vil regnskapsføring etter IFRS i noen utstrekning medføre begrensninger i adgangen til, og eventuelt forbud mot, balanseføring av kostnader i forhold til hva som antas å følge av regnskapsloven. I den utstrekning slike endringer vil omfatte ellers fradragsberettigede kostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd, vil de endrede regnskapsregler kunne få skattemessig betydning dersom regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd videreføres.

Ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd, kan de nye regnskapsregler på den ene side tenkes å innebære en skjerpet skattemessig aktiveringsplikt/bortfall av direkte fradragsrett, eller på den annen side bortfall av adgang eller plikt til aktivisering av ellers fradragsberettigede kostnader i forhold til hva som følger av skatteloven § 14-4 annet ledd og gjeldende regnskapsrett. Så langt slike effekter kan konstateres, vil det være grunnlag for å vurdere mulige nøytraliseringstiltak i form av særlige skattemessige unntaksregler fra hovedregelen i § 14-4 annet ledd, slik at kostnadene kan behandles i samsvar med hva som ville følge av regelen i § 14-4 annet ledd og gjeldende regnskapsrett.

I den utstrekning det foreligger skattemessige særregler om tidfesting av fradragsrett for fradragsberettigede kostnader som kan eller skal balanseføres i årsregnskapet, vil endringer i regn-

skapsreglene om balanseføring eller fradragsføring av de aktuelle kostnader ikke få skattemessig betydning. Av gjennomgangen i avsnitt 6.5.1 framgår at slike særregler finnes i skatteloven § 14-4 sjette ledd annet punktum, § 14-4 syvende ledd, § 14-5 annet ledd bokstav a og petroleumsforskriften 30. april 1993 nr. 316 §§ 2, 3 og 4.

For å klarlegge slike mulige skattemessige effekter av de endrede regnskapsregler, ble det i høringsnotatet foretatt en gjennomgang og sammenligning av gjeldende norsk regnskapsrett og de endringer IFRS antas å medføre på dette området. På lignende måte og med bakgrunn i innspill i høringsrunden, har departementet på ny gjennomgått de endrede regnskapsregler om behandling av påløpte kostnader som ikke er forskning eller utvikling ved egentilvirkning av driftsmidler (herunder immaterielle eiendeler), om behandling av påløpte finansieringskostnader ved kjøp av omløps- eller anleggsmidler, samt om behandling av kostnader ved oppkjøp av virksomhet/driftsmidler og aksjer/eierandeler.

Imidlertid har departementet ikke identifisert at anvendelse av IFRS vil innebære utvidet adgang eller plikt til balanseføring av ellers skattemessig fradragsberettigede kostnader som påløper i tilknytning til erverv av eiendeler. Tilsvarende antas at det ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd i utgangspunktet ikke vil oppstå tilfeller av regnskapsmessig balanseføring av slike kostnader med virkning for beskatningen, i annen utstrekning enn etter gjeldende rett.

6.5.3 Høringsnotat og høringsmerknader

6.5.3.1 Forutsetninger og hovedinnhold

A. Forslag om videreføring og presisering av skatteloven § 14-4 annet ledd

Forslagene i høringsnotatet bygget på at regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, skal videreføres. I samsvar med ovennevnte utgangspunkter med hensyn til betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd, ble det således lagt til grunn at de endrede og ulike regnskapsregler om balanseføring eller kostnadsføring av påløpte/pådratte kostnader knyttet til erverv av driftsmidler, kan få skattemessig betydning. Forutsetningen for dette er at de endrede regnskapsregler innebærer endret plikt eller adgang til balanseføring eller plikt til fradragsføring av ellers fradragsberettigede kostnader i forhold til hva som følger av gjeldende regnskapsrett.

Med utgangspunkt i at det underliggende spørsmål om det foreligger skattemessig fradragsrett eller aktiveringsplikt, skal avgjøres etter rent

skatterettslige regler, jf. skatteloven § 6-1 flg., og uavhengig av den regnskapsmessige behandling av kostnadene, ble det i høringsnotatet flere steder benyttet formuleringer som disse:

side 41:

«(...) reglene i skatteloven § 6-1 første ledd om fradragsrett for pådratte (ikke aktiveringspliktige) kostnader eller de øvrige bestemmelser om fradragsrett i skatteloven kap. 6, kan anses som særregler om «tidfesting» i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd»,

side 63:

«(...) vilkår for fradragsføring av kostnader etter skatteloven § 6-1 er å anse som særregler om tidsfesting i forhold til § 14-4 annet ledd».

I høringsnotatet ble det videre lagt til grunn at de vedtatte endrede regnskapsregler medfører behov for å klargjøre denne avgrensning mellom virkefeltet for de særskilte regler om fradragsrett i skatteloven kapittel 6 på den ene side og betydningen av § 14-4 annet ledd på den andre. Det ble vist til at det kan synes uklart i hvilken utstrekning det spesifikke skatterettslige utgangspunkt for vurderingen av aktiveringsplikt eller fradragsrett, er blitt vektlagt i praksis. I forhold til poster som er fradragsført i regnskapet, kan dette skyldes at overprøving av regnskapsføringen med vurdering av spørsmålet om aktiveringsplikt følger av skatteloven § 6-1 første ledd, vil medføre vanskelige skjønnsmessige vurderinger som ligningsmyndighetene gjerne har vært tilbakeholdne med å ta opp. I forhold til poster som er balanseført i regnskapet kan dette skyldes at balanseføring i regnskapet også vil være korrekt i forhold til beskatningen uansett om hjemmelen for aktiveringsplikt forankres i skatteloven § 6-1 første ledd eller i skatteloven § 14-4 annet ledd.

I høringsnotatet ble det antatt at forslaget om at det i skatteloven § 6-1 første ledd og i § 14-4 annet ledd skulle presiseres at regnskapet bare skulle ha betydning for kostnader som faktisk er pådratt, ville være avklarende for avgrensning av virkefeltet for skatteloven § 6-1 følgende på den ene side og § 14-4 annet ledd på den andre. Det ble antatt at ved en slik regelfesting ville det klare framgå at skatteloven § 14-4 annet ledd bare vil ha betydning for kostnader som er fradragsberettiget (ikke aktiveringspliktige) etter skatteloven kapittel 6. Det ville også framgå at tidfesting basert på regnskapet bare vil ha skattemessig effekter på det tidspunkt kostnadene kan anses fradragsberettiget eller pådratt etter § 6-1 eller senere. Kostnader som ikke er fradragsberettiget

fordi de ennå ikke er (faktisk) pådratt vil med andre ord verken kunne fradragsføres eller balanseføres i regnskapet med skattemessig effekt. For kostnader som er fradragsberettiget som pådratt etter skatteloven § 6-1, vil den regnskapsmessige behandling i form av balanseføring eller fradragsføring av kostnadene kunne få skattemessig betydning.

For ytterligere å understreke utgangspunktet om at regelen i skatteloven § 6-1 første ledd, er en regel som går foran eller ikke berøres av regelen i § 14-4 annet ledd, ble det videre foreslått at bestemmelsen i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum skulle flyttes til skatteloven § 6-1 første ledd. Det ble antatt at en slik endring vil klargjøre at spørsmålet om skattemessig aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling som anses investert, skal baseres på rent skatterettslige vurderinger. Etersom regelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd lovfester aktiveringskriterier som uansett ville være avgjørende etter skatteloven § 6-1 første ledd, jf. bl.a. Forlanddommen (Rt.1993 s. 1012), vil en endret plassering av bestemmelsen være i samsvar med hva som kan anses som gjeldende rett.

For å klargjøre utgangspunktet om at også fradragsretten for renter etter skatteloven § 6-40, i prinsippet kan bli påvirket av den regnskapsmessige behandling etter skatteloven § 14-4 annet ledd, ble det videre foreslått presisert at skatteloven § 6-40 ikke kan anses som særregel i forhold til § 14-4 annet ledd. Dette ble foreslått selv om det ikke er konstatert at det etter gjeldende regnskapsrett foreligger plikt til balanseføring av renter som vil ha skattemessig betydning.

B. Forslag om ikke å innføre ytterligere særregler i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd

Med utgangspunkt i forutsetningen om videreføring av regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, ble det foretatt en gjennomgang av hva de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen vil innebære for behandlingen av ulike kostnader med tilknytning til erverv og vedlikehold av eiendeler. Gjennomgangen tilsa de samme konklusjoner som angitt i avsnitt 6.5.2.1. Det ble således ikke konstatert tilfeller hvor de endrede regnskapsregler, herunder anvendelse av IFRS, vil innebære avvikende krav om balanseføring eller fradragsføring av ellers fradragsberettigede kostnader med tilsvarende avvikende skattemessige effekter i forhold til etter gjeldende rett. Det ble derfor ikke foreslått materielle endringer i de gjeldende særregler om betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd på dette felt.

6.5.3.2 Høringsmerknader

A. Forslag om videreføring og presisering av skatteloven § 14-4 annet ledd

Ingen av høringsinstansene har sagt seg uenig i det prinsipielle utgangspunkt med hensyn til den betydning skatteloven § 14-4 annet ledd kan ha for aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader som ellers er fradragsberettiget etter reglene i skatteloven kapittel 6 etter gjeldende rett. Den Norske Advokatforening kan imidlertid tolkes slik at man i det minste stiller seg tvilende til om dette er dekkende for gjeldende rett, i det den uttaler:

«Dette vil innebære at det skjer en frikopling utelukkende til ugunst for skattyterne: Hvis en kostnad ikke kan anses faktisk pådratt etter § 6-1, 1. ledd skal de regnskapsrettslige periodiseringsregler være irrelevante og skattemessig fradrag er uaktuelt. Hvis imidlertid en kostnad anses faktisk pådratt etter § 6-1, 1. ledd, skal den regnskapsmessige periodiseringen legges til grunn, slik at skattemessig fradrag for en faktisk pådratt kostnad kan måtte utskytes til et senere tidspunkt hvis dette følger av regnskapsreglene. Vi kan ikke se at departementet har vurdert hvilke konsekvenser dette kan få for skattyterne.»

Professor Zimmer, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget, Norsk Øko-forum og Den norske Revisorforening har imidlertid angitt at språkbruken i notatet bl.a. om at skatteloven § 6-1 flg. som hjemmel for aktiveringsplikt kan anses som særlig «tidfestingsregel» i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, er forvirrende og uheldig. Professor Zimmer uttaler at flere av formuleringene i høringsutkastet bidrar på en meget uheldig måte til å bryte ned den prinsipielle forskjellen mellom reglene i kapittel 5 og 6 på den ene side og kapittel 14 på den annen. Han viser til at det i de to førstnevnte gis regler om vilkår for skatteplikt og fradragsrett, og i det sistnevnte gis regler om tidfesting. Professor Zimmer uttaler at selv om det kan være vanskelig å reddykke dette fullstendig, bør lovgiver og lovkonsipist bestrebe seg på å opprettholde denne forskjellen.

Når det gjelder forslaget om å lovfeste i § 6-1 første ledd, jf. § 14-4 annet ledd at reglene bare gjelder «faktisk pådratte kostnader», vises til de prinsipielle innvendinger som det er redegjort for i avsnitt 6.4.3.2.A. Ingen av høringsinstansene synes å ha kommentert den forutsatte virkning av ovennevnte forslag som klargjørende for avgrensning av betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd i denne sammenheng.

I forbindelse med angivelsene i høringsnotatet om utgangspunktene for betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd på dette området og med særlig adresse til spørsmål om aktivering eller fradragføring av kostnader ved egentilvirkning av immaterielle driftsmidler som ikke anses som forskning og utvikling, har flere høringsinstanser (*NHO, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum*) gitt uttrykk for at det er behov for klargjøring av spørsmål vedrørende anvendelse av skatteloven § 6-1 første ledd i denne sammenheng. *Skattedirektoratet* anbefaler en klargjøring med hensyn til vurdering av på hvilket tidspunkt aktiveringsplikt oppstår, herunder om dette skal vurderes underveis i prosessen eller f.eks. ved årsslutt. I tillegg mener *Skattedirektoratet* at det er ønskelig med en avklaring av hvilke typer kostnader som inngår i skattemessig anskaffelseskost.

NHO uttaler at man er usikre på om departementet forutsetningsvis legger til grunn at kostnader til egenutviklede varemerker, navnerettigheter, utgiverrettigheter og kundelister normalt ikke vil kunne anses pådratt etter skatteloven § 6-1, fordi de må anses investert. Dersom departementet skulle mene at en slik forståelse skal legges til grunn i framtiden, mener *NHO* at det innebærer en skatteskjerpelse som vil være i strid med nøytralitetsforutsetningen, og som *NHO* fraråder. *NHO* er ikke enig i at § 6-1 kan begrunne aktiveringsplikt. Slik *NHO* forstår IFRS' regelverk, mener man at det ikke vil medføre endringer i den regnskapsmessige behandlingen av betydning.

Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum og Ligningsutvalget har stilt seg positive til forslaget om å flytte bestemmelsen i skatteloven § 14-4 sjette ledd til skatteloven kapittel 6, men angir at bestemmelsen ikke burde plasseres i § 6-1 første ledd, men som en presiserende bestemmelse senere i kapittel 6, for eksempel som ny § 6-24. Lignende synspunkter har også *Den norske revisorforening* og *Professor Zimmer* gitt uttrykk for.

Med bakgrunn i behovet for en tilgjengelig og ryddig lovtekst, er *Den Norske Advokatforening* av den oppfatning at regelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd bør beholdes i kapittel 14 og ikke flyttes til § 6-1 første ledd.

Om forslaget til presisering av skatteloven § 14-4 annet ledds betydning for aktivering av ellers fradragberettigede renter, mener *Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum* at det skaper tvil om hva som gjelder for øvrige poster som er fradragberettiget etter skatteloven kapittel 6. *Den Norske Advokatforening* finner forslaget fornuftig, gitt at det er en slik regel man skal ha.

B. Forslag om ikke å innføre ytterligere særregler i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd

NHO uttaler at endrede regnskapsregler om behandling av påløpte finansieringskostnader ved tilvirkning/ kjøp av omløps-/anleggsmidler, vil kunne få skattemessige konsekvenser i den grad finansieringskostnadene ikke omfattes at det skattemessige begrep «renter og finansieringsutgifter» i skatteloven § 14-4 syvende ledd, men at man ikke har hatt forutsetninger for å vurdere spørsmålet nærmere på grunn av manglende konkretisering i notatet.

Den norske Revisorforening synes å gi uttrykk for generell skepsis til om nøytraliseringshensynet er tilstrekkelig ivaretatt ved vurderingen om at det ikke er behov for ytterligere særregler på dette punkt. *Den norske Revisorforening* uttaler at dersom reglene blir forskjellig avhengig av om man velger IFRS eller ikke, får det skattemessig betydning uten at vi kan se at det er fullt ut nøytralisert. Dersom poster som oppfyller skattelovens krav derimot er balanseført, vil skatteloven § 6-1 og § 14-4 annet ledd ikke nøytralisere eventuelle forskjeller mellom regnskapslovens ordinære system og IFRS. *Den norske Revisorforening* uttaler at høringsnotatet muligens kan 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), men er ikke sikre på om høringsnotatet er slik å forstå og om problemstillingen ikke kan tenkes å oppstå i andre tilfeller.

Den Norske Advokatforening synes å gi uttrykk for en tilsvarende generell skepsis med hensyn til de skattemessige effektene ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd, idet den uttaler at den foreslåtte løsning så vidt man kan se ikke ivareta de nøytralitetshensyn som ligger til grunn for departementets høringsnotat. Hvis reglene om regnskapsmessig tidfesting av (skattemessig pådratte) kostnader er ulike etter regnskapsloven og IFRS, vil valg av regnskapsmetode også kunne medføre skattemessige konsekvenser i disse tilfellene, i følge *Den Norske Advokatforening*, som videre uttaler:

«Sett i dette perspektivet vil det sannsynligvis være en mer nøytral løsning å frikople skattemessige tidfestingsregler fullstendig fra de regnskapsrettslige tidfestingsregler. Departementet er inne på dette på side 54, 4. avsnitt, der det nevnes som et alternativ å oppheve skatteloven § 14-4 annet ledd, og i stedet innføre realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2, 2. ledd

som generell tidfestingsregle også for regnskapspliktige. Departementet slår imidlertid fast at en slik endring vil kunne ha konsekvenser som er vanskelig å forutse. Advokatforeningen er enig i dette, men ser det som ønskelig at dette blir utredet nærmere som alternativ.»

Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norsk Øko-forum er enig i at det ikke er behov for regelendringer med hensyn til betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd for spørsmål om aktivering eller fradragsføring av kostnader ved egenutvikling av driftsmidler, som ikke er forskning eller utvikling.

6.5.4 Departementets vurderinger og forslag

6.5.4.1 Innledning

At regnskapsreglens betydning for spørsmålet om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader, må begrenses til kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-1 følgende, anses avklart etter gjeldende rett. De skattemessige effekter av de endrede og ulike regnskapsregler om balanseføring eller kostnadsføring av kostnader knyttet til erverv av eiendeler, vil således bare knytte seg til de ulike regler i regnskapsloven og IFRS med hensyn til adgang og vilkår for balanseføring eller fradragsføring av kostnader, som ellers vil være direkte fradragsberettiget etter skatteloven.

6.5.4.2 Vurdering av forslaget i høringsnotatet

A. Forslag om videreføring og presisering av skatteloven § 14-4 annet ledd

Departementet er enig i de motforestillinger som er fremsatt om at språkbruken i høringsnotatet med hensyn til skatteloven § 6-1 som særskilt regel om «tidfesting» i forhold til skatteloven § 14-4 annet ledd, kan være forvirrende og uheldig. Den forutsetning utsagnene bygger på, nemlig at reglene om skattemessig fradragsrett eller aktiveringsplikt for kostnader etter skatteloven § 6-1 flg. er spesifikt skatterettslige regler hvis innhold i utgangspunktet ikke påvirkes av den regnskapsrettslige behandling av kostnadene, ligger imidlertid fast.

Ettersom ovenstående anses som gjeldende skatterett, er det i utgangspunktet ikke nødvendig å foreta en nærmere vurdering av implikasjonen av dette slik *Den Norske Advokatforening* etterlyser. Departementet er imidlertid enig med bl.a. *Skattedirektoratet, Norsk Øko-forum og Ligningsutvalget* i at anvendelse av det skatterettslige pådragelseskri-

teriet i skatteloven § 6-1 første ledd som grunnlag for fradragsrett eller aktiveringsplikt, reiser mange vanskelige skjønnsproblemer. Et særlig problemområde i praksis er spørsmål om aktivering eller fradragsrett for kostnader knyttet til egenutvikling av immaterielle eiendeler. Departementet har også merket seg at disse høringsinstanser anbefaler en klargjøring av spørsmål knyttet til når aktiveringsplikt etter skatteloven § 6-1 første ledd oppstår, og hvilke kostnader som i så fall inngår i anskaffelseskost, og om de regnskapsmessige balanseføringskriterier er relevante i denne vurderingen.

Departementet bemerker at disse spørsmål ikke er nye. Det har i prinsippet ikke vært tvilsomt at spørsmålet om kostnadene er fradragsberettiget eller aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1 første ledd ikke skal påvirkes av de regnskapsrettslige regler. De endrede og ulike regnskapsreglene vil muligens kunne medføre at de skatterettslige spørsmål kan komme på spissen i nye situasjoner, og må avgjøres på en annen regnskapsrettslig bakgrunn enn tidligere. Dette kan for eksempel gjelde kostnader som tidligere har vært ansett aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1, og som også har blitt balanseført i regnskapet, og hvor det i praksis gjerne ikke har vært avgjort om § 6-1 første ledd eller § 14-4 annet ledd var hjemmel for aktivering. Dersom slike kostnader ikke lenger skal balanseføres, men kostnadsføres i regnskapet, blir det åpenbart at spørsmålet om aktiveringsplikt blir å avgjøre etter skatteloven § 6-1 første ledd og at regnskapsreglene heller ikke kan gi indirekte støtte til vurderingene slik de i praksis kan ha gjort tidligere. At innholdet i skatteloven § 6-1 første ledd, er det avgjørende, ligger uansett fast. Tolkningen av skatteloven § 6-1 første ledd vil nødvendigvis måtte utvikles i praksis.

B. Forslag om ikke å innføre ytterligere særregler i forhold til betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd

Blant annet på grunnlag av generelle innsigelser fra *Den norske Revisorforening* når det gjelder vurderingen av at det ikke er behov for ytterligere særregler ved en forutsatt videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd på dette feltet, finner departementet grunn til å ta forbehold om at det kan vise seg at vurderingen av de skattemessige konsekvenser ikke er uttømmende nok. Også senere endringer og presiseringer av IFRS gjennom tolkning og formell regelutvikling, kan lede til at behovet for nøytraliseringstiltak ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd kan vise seg større enn antatt. På det nåværende tidspunkt har departementet ikke tilstrekkelig grunnlag for å avdekke slike

ytterligere behov, dvs. å fastslå at praksis etter de endrede regnskapsregler via skatteloven § 14-4 annet ledd vil ha nye eller endrede skattemessige konsekvenser.

På bakgrunn av denne usikkerhet antar departementet at ambisjonen i høringsnotatet om å videreføre skatteloven § 14-4 annet ledd, og nøytralisere eventuelle endrede skattemessige effekter av de endrede regnskapsregler ved hjelp av særregler, bør forlates.

De problemer som knytter seg til slike uforutsette skattemessige konsekvenser som nevnt, springer nettopp ut av forutsetningen om at skatteloven § 14-4 annet ledd skal videreføres. Det vil si at de til enhver tid gjeldende regnskapsrettslige regler vil kunne få skattemessig betydning. Der som regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd erstattes av et generelt realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, vil slike uforutsette konsekvenser ikke gjøre seg gjeldende. Innføring av realisasjonsprinsippet vil innebære at fradragsberettigede kostnader skal fradragsføres, med mindre annet er positivt bestemt. Fordi det i høringsnotatet ikke ble foreslått innført noe realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, ble heller ikke ovennevnte alternativ vurdert nærmere som grunnlag for mulige nøytraliserings tiltak. Blant annet ble det angitt at spørsmål knyttet til betydningen av skatteloven § 14-4 annet ledd for fradragsføring eller aktivering av fradragsberettigede kostnader, ville være et av problemene knyttet til en alternativ innføring av et generelt realisasjonsprinsipp.

På bakgrunn av ovennevnte usikkerhet knyttet til muligheten for å nøytralisere effekten av de endrede regnskapsregler ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd, er departementet enig med høringsinstansene (*Den Norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget, Norsk Øko-forum og universitetsstipendiat Harald Hauge*) som mener at innføring av realisasjonsprinsippet som grunnlag for mulige skattemessige nøytraliserings tiltak på dette området, bør vurderes nærmere. En slik vurdering blir uansett nødvendig ettersom departementet også foreslår at det skal innføres et realisasjonsprinsipp som tidfestingsregel for kostnader, jf. avsnitt 6.4.

Nøytralitetsforutsetningen som lå til grunn for høringsforslaget står fast, men vurderingene av hvordan de nødvendige skattemessige tilpasninger/nøytraliserings tiltak skal utformes, vil ved en alternativ vurdering av realisasjonsprinsippet måtte baseres på andre utgangspunkter enn i høringsnotatet. Alternativet til å lage ytterligere

særregler i forhold til de konsekvenser endrede regnskapsregler vil kunne få etter skatteloven § 14-4 annet ledd, vil være å lovfeste realisasjonsprinsippet slik at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke lenger kan gi grunnlag for aktiveringsplikt for kostnader som ellers er fradragsberettigede. I den utstrekning skatteloven § 14-4 annet ledd etter gjeldende rett gir grunnlag for slik aktiveringsplikt, dvs. avvik fra den direkte fradragsføring som ellers vil følge av realisasjonsprinsippet, bør det fastsettes særregler. Det vises til gjennomgangen nedenfor.

6.5.4.3 Innføring av realisasjonsprinsippet

A. Konsekvensene av innføring av realisasjonsprinsippet

Innføring av realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel for kostnader, innebærer i utgangspunktet at fradragsberettigede kostnader etter skatteloven kapittel 6, også skal fradragsføres direkte når det har oppstått en ubetinget plikt til å dekke dem, og uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Realisasjonsprinsippet regulerer kun tidspunktet for fradragsføring, og innebærer ingen hjemmel for at kostnadene i stedet skal aktiveres. Som tidfestingsregel for fradrag vil realisasjonsprinsippet bare ha betydning for kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6.

I høringsnotatet ble det antatt å foreligge et behov for en presisering av at tidfestingsregelen for regnskapspliktige bare vil gjelde pådratte eller fradragsberettigede kostnader. Dette behov vil ikke gjøre seg gjeldende ved innføring av realisasjonsprinsippet.

Som tidfestingsregel vil realisasjonsprinsippet erstatte dagens hovedregel i skatteloven § 14-4 annet ledd. Innføring av realisasjonsprinsippet medfører således at spørsmålet om det foreligger fradragsrett eller aktiveringsplikt, herunder hvilke kostnader som inngår i skattemessig kostpris, helt ut vil avhenge av de skatterettslige regler i skatteloven kapittel 6.

Innføring av realisasjonsprinsippet for kostnader vil således gjøre det klarere at det er behov for å flytte regelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum til skatteloven kapittel 6. Regelen om at det er aktiveringsplikt og ikke fradragsrett for kostnader til forskning og utvikling, som kan bli eller er blitt driftsmidler, kan ikke anses som et unntak fra eller en presisering av realisasjonsprinsippet. Regelen er en presisering av at det ikke er fradragsrett for slike kostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd. Forslaget om å flytte bestemmelsen til kapittel 6, som ny § 6-25, står således fast.

Etter gjeldende rett er det ikke grunnlag for å fastslå at regnskapsreglene via skatteloven § 14-4 annet ledd medfører aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede rentekostnader. Det er derfor ikke behov for å opprettholde forslaget om å lovfeste at regnskapsregler om balanseføring av slike kostnader i prinsippet ville være bindende ved beskatningen.

B. Realisasjonsprinsippet som skattemessig nøytraliseringstiltak

Nøytralitetsforutsetningen forutsetter at de effekter av skatteloven § 14-4 annet ledd med hensyn til aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader som følger av gjeldende rett, skal videreføres. I det følgende foretas en vurdering av hvordan spørsmålet om aktivering eller fradragsrett for ellers fradragsberettigede kostnader med tilknytning til erverv av eiendeler, vil bli påvirket av en innføring av realisasjonsprinsippet som generell tidfestingsregel for kostnader også for regnskapspliktige, og hvordan videreføring av gjeldende rett i så fall kan sikres. I det følgende foretas en vurdering av i hvilken utstrekning realisasjonsprinsippet kan anses dekkende for gjeldende rett, og i hvilken utstrekning det etter gjeldende rett foreligger adgang eller plikt til aktivering av ellers fradragsberettigede kostnader som må videreføres i form av særregler.

Gjennomgangen nedenfor er knyttet til den gjennomgang av gjeldende rett som er foretatt i avsnitt 6.5.1.2.

Innføring av realisasjonsprinsippet også for regnskapspliktige, vil i seg selv innebære at direkte fradragsberettigede kostnader til forskning og utvikling (i motsetning til aktiveringspliktige kostnader), skal fradragsføres direkte etter realisasjonsprinsippet. Særregelen i skatteloven § 14-4 sjette ledd annet punktum som gir uttrykk for den løsning som følger av en direkte anvendelse av realisasjonsprinsippet, vil i så fall kunne oppheves som overflødig. Regelen gjelder også for bokføringspliktige skattytere uten alminnelig regnskapsplikt, men innebærer ikke noe unntak fra realisasjonsprinsippet som ellers gjelder for disse skattytere.

Også for andre fradragsberettigede kostnader enn forskning og utvikling i forbindelse med egenutvikling av eiendeler, vil hovedregelen bli at slike kostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven kapittel 6 blir å fradragsføre direkte. Med utgangspunkt i at slike kostnader i praksis neppe vil oppfylle balansekriteriene etter regnskapsloven, antas at en regel med dette innhold i hovedsak også vil innebære videreføring av gjeldende rett.

Ettersom det likevel ikke kan utelukkes at gjeldende regnskapsregler i visse tilfeller kan begrunne aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede kostnader, kan det hefte en viss usikkerhet ved ovenstående konklusjon. Departementet har vurdert om denne usikkerhet gir grunnlag for forslag om lovfesting av særregler om aktiveringsplikt. Med dette siktes det til at visse ellers fradragsberettigede kostnader som ville blitt balanseført etter gjeldende norsk regnskapsrett skal eller kan inngå i skattemessig kostpris for den aktuelle eiendel. Ettersom departementet ikke har konstatert konkrete tilfeller eller typetilfeller hvor aktiveringsplikt ville følge etter gjeldende regnskapsrett, er det ikke grunnlag for å foreslå konkrete lovregler nå. Unnlattelse av å foreslå slike særregler nå, vil ikke kunne anses som skatteskjerpene. Skattyter vil normalt se seg tjent med direkte fradragsrett.

Særreglene om leteutgifter i petroleumsforskriften §§ 3 og 4 er klargjørende, og bør videreføres.

Særregelen i skatteloven § 14-4 syvende ledd om adgang til aktivering av rente- og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler, vil i prinsippet måtte videreføres. Den bærende begrunnelse for denne særregel var at det etter regnskapsloven § 5-4 annet ledd gjelder en plikt til balanseføring av slike kostnader som del av tilvirkningskost både for omløps- og anleggsmidler. Regelen innebærer likevel en valgfri adgang til aktivering eller fradragsføring uavhengig av den regnskapsmessige behandling. Regelen gjelder også for bokføringspliktige skattytere uten alminnelig regnskapsplikt som er underlagt realisasjonsprinsippet.

Selv om skatteloven § 14-4 syvende ledd i utgangspunktet er forankret i forutsetninger om at regnskapsreglene ellers ville hatt betydning for spørsmålet om kostnadene skulle aktiveres, angir den løsninger som er uavhengig av regnskapet, og blir på sitt virkefelt å anse som en presisering av hvordan skatteloven §§ 6-1 første ledd og 6-40 blir å fortolke.

Regelen forutsetter at de aktuelle kostnader er fradragsberettiget, og ikke aktiveringspliktige, etter skatteloven § 6-1 første ledd. Adgangen til likevel å aktivere kostnadene innebærer et unntak fra realisasjonsprinsippet. I den utstrekning det likevel kunne hevdes at kostnadene ville være aktiveringspliktige etter skatteloven § 6-1 første ledd, kunne det tilsvarende hevdes at regelen også innebærer et unntak fra den aktiveringsplikt som ellers ville følge av skatteloven § 6-1 første ledd. For rentekostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40, vises til den mangeårige ligningspraksis, som også forut for vedtakel-

sen av skatteloven § 14-4 syvende ledd, åpnet for valgfri aktivisering av byggelånsrenter (presumptivt med hjemmel i skatteloven § 6-1 første ledd). Under enhver omstendighet vil den angitte regel avklare disse underliggende tvilsspørsmål om tolkningen av skatteloven § 6-1 første ledd for de aktuelle kostnader.

Med bakgrunn i ovenstående bør den regel skatteloven § 14-4 syvende ledd gir uttrykk for, etter departementets oppfatning kunne flyttes til kapittel 6 som en generell presisering av reglene om fradragsrett og aktiveringsadgang for renter og finansieringskostnader ved egentilvirkning av driftsmidler. Etter departementets oppfatning vil regelen være avklarende og i all hovedsak dekkende for gjeldende rett, også for skattytere som ikke er bokføringspliktige. Det vises til forslag til skatteloven § 6-40 nytt åttende ledd.

Regelen i skatteloven § 14-5 annet ledd bokstav a, bør videreføres som en særregel om skattemessig inngangsverdi på egentilvirkede varer.

Særregelen i petroleumsforskriften § 2 er klargjørende og bør videreføres.

Innføring av realisasjonsprinsippet vil ellers innebære at kostnader, herunder rente- og finansieringskostnader, ved kjøp av eiendeler, herunder aksjer og eierandeler som ikke skal aktiveres som kostpris etter skatteloven § 6-1 første ledd, bli å fradragsføre direkte. Dette vil være i samsvar med gjeldende skatterett for behandling av slike kostnader, selv om man hensyntar at regnskapsreglene i prinsippet kan få betydning for spørsmålet om fradragsrett eller aktiveringsplikt etter skatteloven § 14-4 annet ledd.

Bortsett fra ovenstående forslag om lovfesting av gjeldende regel i skatteloven § 14-4 syvende ledd, antas det ikke nødvendig å vedta særlige regler om unntak fra realisasjonsprinsippet for å sikre videreføring av gjeldende rett om skatteloven § 14-4 annet ledd som hjemmel for skattemessig aktiveringsplikt for ellers fradragsberettigede kostnader ved erverv av eiendeler.

Om den nærmere utforming av departementets lovforslag, vises til avsnitt 6.6.

6.6 Opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd

6.6.1 Innledning

6.6.1.1 Tidligere vurderinger av spørsmål om opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd

I NOU 1989:14 gikk Aarbakkeutvalget inn for at det skulle utformes egne skatteregler om tidfestingen

basert på realisasjonsprinsippet, og at den formelle bindingen mellom regnskaps- og skattereglene skulle oppheves. I St.melding nr. 48 (1989-90) gikk departementet inn for innføring av realisasjonsprinsippet, men fant ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreslå et fullstendig skille mellom regnskaps- og skattereglene. Departementet viste herunder til det forestående arbeid i Regnskapslovutvalget oppnevnt 16. mars 1990, og gav uttrykk for forhåpninger om at arbeidet kunne medføre mer presise regnskapsregler, som igjen ville kunne redusere behovet for et skille mellom regnskaps- og skatteregler. Tilsvarende gav Finanskomiteen i Innst.S. nr. 5 (1990-91) uttrykk for at man ville avvente Regnskapslovutvalgets innstilling før man tok stilling til om det burde innføres et skille mellom regnskaps- og skattereglene.

Ovenstående ble også lagt til grunn ved Skatte-reformen av 1992, jf. endringslover 20. juli 1991, Ot.prp. nr. 35 (1990-91) og Innst.O. nr. 80 (1990-1991). Det uttalte siktemål var å innføre et realisasjonsprinsipp som hovedregel for tidfesting av inntekter og kostnader, både i og utenfor næringsvirksomhet, og uavhengig av om den næringsdrivende har full eller begrenset regnskapsplikt. Likevel ble den grunnleggende forutsetning om at den regnskapsmessige periodisering skulle danne utgangspunktet for beskatningen av regnskapspliktige, beholdt ved utforming av hovedbestemmelsen i skatteloven § 14-4 annet ledd.

Da det senere ble behov for å klargjøre forholdet mellom regnskapslovgivningens periodiseringsprinsipper og realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2, jf. endringslov 24. januar 1992 nr. 8, ble det i Ot.prp. nr. 16 (1991-92) uttalt bl.a.:

«Etter departementets vurdering bør den regnskapsmessige periodisering danne utgangspunktet for beskatningen i den utstrekning det ikke er gitt særskilte periodiseringsregler i skattelovgivning.

Det er etter departementets oppfatning ikke ønskelig å innføre et fullstendig skille mellom periodiseringen i skatteregnskapet og finansregnskapet på det nåværende tidspunkt. Det er vanskelig å ha full oversikt over konsekvensene av å legge et ubetinget realisasjonsprinsipp – uten hensyn til årsoppgjørets periodiseringsprinsipper – til grunn for periodiseringen av alle typer inntekter og utgifter/tap som ikke er særlig regulert i skatteloven. I den utstrekning skattelovgivningens periodiseringsregler skal anvendes fremfor den regnskapsmessige periodisering, bør dette fortsatt ha særskilt hjemmel. De alminnelige periodiseringsregler i skatteloven § 41 syvende og ellefte ledd bør derfor ikke få anvendelse på

inntekter og utgifter/tap i regnskapspliktig virksomhet.»

Verken etter at Regnskapslovutvalget avga sin hovedinnstilling, NOU 1995:30 Ny regnskapslov, som igjen ledet til den nye regnskapsloven av 1998, eller senere, har det vært fremmet forslag om generell opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd. Derimot er det klart at tendensen har gått i retning av vedtakelse av stadig flere skattemessige særregler om anvendelse av realisasjonsprinsippet, som igjen uthuler den formelle hovedregel. Det vises til de forslag i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) om skattemessige tilpasninger i forbindelse med innføring av ny regnskapslov av 1998, som også ble vedtatt ved endringslov 17. desember 1999 nr. 94.

6.6.1.2 *Endrede forutsetninger for vurdering av spørsmål om opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd*

Den nå vedtatte innføring av et tosporet regnskapsystem innebærer at det ikke vil foreligge presise eller ensartede løsninger for regnskapsmessig tidfesting av inntekter og kostnader. De vedtatte regnskapslovendringer, og forutsetningen om at disse skal være skattemessig nøytrale, medfører et forsterket behov for å innføre særskilte skatteregler. Behovet for å skille regnskaps- og skattereglene er med andre ord større enn tidligere. Utviklingen av regnskapsreglene har ikke gått i den retning man forventet på begynnelsen av 1990-tallet, jf. St.melding nr. 48 (1989-90).

Blant annet fordi forskjellene mellom tidfestingsreglene etter gjeldende norsk regnskapsrett og IFRS ble noe undervurdert i høringsnotatet, bygget forslagene i notatet på at opphevelse av hovedregelen i § 14-4 annet ledd ikke var nødvendig. I notatet ble det derfor heller ikke foretatt noen bredere drøftelse av spørsmålet om opphevelse av hovedregelen. Det ble anført at en alternativ innføring av en generell regel om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, med opphevelse av regelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, også i stor utstrekning ville være dekkende for gjeldende skatterett, men at en opphevelse av hovedregelen likevel kunne ha konsekvenser som det er vanskelig å forutse. I denne forbindelse ble det særlig vist til spørsmålene knyttet til den betydning skatteloven § 14-4 annet ledd ble antatt å ha for spørsmål om skattemessig aktiveringsplikt for ellers fradragberettigede kostnader.

På bakgrunn av høringsrunden er det i gjennomgangen i avsnitt 6.3 til 6.5 derimot lagt til grunn at de endrede regnskapsregler kan medføre

omfattende endringer og ulikheter i de regnskapsmessige tidfestingsregler, også utover det man hittil har kunnet konstatere. Ved en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd vil disse endringer kunne ha skattemessige konsekvenser som vanskelig kan nøytraliseres. Mulige nøytraliserings tiltak basert på en videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd som forutsatt i høringsnotatet, er vurdert som mer usikre enn generelle nøytraliserings tiltak i form av innføring av realisasjonsprinsippet som særskilt skattemessig tidfestingsregel. Videreføring av skatteloven § 14-4 annet ledd i sin nåværende form anses således ikke lenger som noe aktuelt alternativ.

Forslagene i avsnitt 6.3 til 6.5 innebærer at skattyters årsregnskap via hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd ikke lenger skal ha betydning som tidfestingsregel. Realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 vil avløse hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd som alminnelig tidfestingsregel også for fullt regnskapspliktige. Det vil si at regnskapsprinsippet i utgangspunktet bør oppheves.

Under henvisning til at usikkerhet med hensyn til konsekvensene av en opphevelse av hovedregelen med innføring av et ubetinget realisasjonsprinsipp har vært angitt som grunnlag for ikke å foreslå opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd, er det etter departementets oppfatning hensiktsmessig med en samlet gjennomgang av de aktuelle usikkerhetsmomenter knyttet til en slik opphevelse. Herunder vurderes om denne usikkerhet kan begrunne videreføring av innholdet i skatteloven § 14-4 annet ledd, men i en annen form.

Spørsmålet om hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd skal beholdes eller ikke, vil være avgjørende for den lovteknikk som skal benyttes ved lovfesting av de forutsetninger og forslag som er angitt i avsnitt 6.3 til 6.5.

6.6.2 **Departementets vurderinger og forslag**

6.6.2.1 *Vurderinger av usikkerhet ved opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd som tidfestingsregel*

Den aktuelle usikkerhet med hensyn til konsekvensene av en opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd som tidfestingsregel, er om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre vesentlige endringer i forhold til de tidfestingsregler som i dag følger av skatteloven § 14-4 annet ledd og gjeldende regnskapsrett. Usikkerheten knytter seg på den ene side til hvilke løsninger med hensyn til tid-

festing som faktisk følger av gjeldende regnskapsrett, og på den andre side om disse løsninger svarer med løsningene etter det skatterettslige realisasjonsprinsipp og reglene i skatteloven kapittel 6 om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader. Basert på en konkret gjennomgang av hvilke konsekvenser gjeldende regnskapsrett antas å ha for den skattemessige tidfesting etter gjeldende rett, ble følgende usikkerhetsmomenter angitt i avsnitt 6.3 til 6.5:

I avsnitt 6.3 om tidfesting av inntekter mv., er angitt at det kan knytte seg usikkerhet til om realisasjonsprinsippet vil medføre de samme løsninger som det regnskapsrettslige transaksjonsbaserte opptjeningsprinsipp for løpende inntektsføring av andre inntekter enn realisasjonsgevinster. Eventuelle forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. Det er vurdert, men ikke foreslått overgangsregler med sikte på å unngå mulige skatteskjerpene effekter.

I avsnitt 6.4 om tidfesting av kostnader, er angitt at forslaget innebærer en endring i forhold til den rettsoppfatning Høyesterett har lagt til grunn om forholdet mellom regnskaps- og skatteregler i Shell-dommen. Innføring av realisasjonsprinsippet innebærer at avsetninger til framtidige kostnader ikke skal ha skattemessig betydning uansett om de er begrunnet i regnskapsloven eller IFRS. Som avklarende regelendring er den usikkerhet som angitt ovenfor ikke relevant.

I avsnitt 6.5 om regnskapsreglenes betydning for spørsmål om aktivering eller fradragsrett for kostnader, er angitt at det kan knytte seg usikkerhet til om kostnader ved egenutvikling av eiendeler som etter realisasjonsprinsippet blir å fradragføre direkte, likevel ville blitt aktivert som kostpris på de aktuelle eiendeler i medhold av skatteloven § 14-4 annet ledd. I den utstrekning realisasjonsprinsippet medfører direkte fradragsføring av kostnader som etter skatteloven § 14-4 annet ledd kunne bli aktiveringspliktige, vil det normalt anses som gunstigere beskatning enn etter gjeldende rett. Det er vurdert, men ikke foreslått overgangsregler for å forhindre slike mulige effekter.

På den andre side vil usikkerheten knytte seg til innholdet i gjeldende skatterett om aktiveringsplikt eller fradragsrett for kostnader etter skatteloven kapittel 6 og innholdet i realisasjonsprinsippet. Det er lagt til grunn at disse spørsmål i prinsippet ikke berøres av en opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd. Selv om de skatterettslige løsningene ikke lenger vil kunne baseres på den indirekte støtte regnskapsreglene i praksis kan ha gitt, vil

eventuelle tvilsspørsmål måtte håndteres i ligningspraksis. I prinsippet gjelder dette som utgangspunkt også etter gjeldende rett. Med lignende utgangspunkt vil det kunne bli behov for senere lovtiltak i form av presiserende bestemmelser om innholdet i realisasjonsprinsippet og om innholdet i aktiveringsplikten for kostnader etter skatteloven § 6-1.

Det kan likevel reises spørsmål om den konkrete gjennomgang ovenstående konklusjoner baserer seg på, kan anses tilstrekkelig omfattende og presis i forhold til alle de ulike spørsmål som kan springe ut av regnskapsreglene om tidfesting som grunnlag for beskatningen. Dersom man ville unngå enhver usikkerhet knyttet til en slik konkret vurdering av effektene, kunne man tenke seg at gjeldende rett basert på skatteloven § 14-4 annet ledd skulle videreføres i form av lovfesting av en tidfestingsregel som henviser til norsk regnskapslovgivning slik denne gjelder før det tosporede regnskapssystem besluttes iverksatt, eventuelt til det resultat som til enhver tid måtte følge av norsk regnskapslov.

En slik regel kunne tenkes anvendt som den alminnelige regel om tidfesting for fullt regnskapspliktige eller som en alternativ regel til innføring av realisasjonsprinsippet, eventuelt for en overgangsperiode.

Departementet har vurdert en løsning etter linjer som antydnet ovenfor som lite hensiktsmessig, og har ikke funnet grunnlag for å videreutvikle et slikt alternativ.

Etter departementets vurdering er den gjennomgang av mulige usikkerhetsmomenter som er foretatt i avsnitt 6.3 til 6.5 tilstrekkelig presis og avklarende som grunnlag for vurdering av konsekvensene av innføring av realisasjonsprinsippet som alternativ til gjeldende hovedregel.

6.6.2.2 *Vurdering av usikkerhet ved opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd av hensyn til effekter på andre områder enn tidfesting*

Etter gjeldende rett er det avklart at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning for avgjørelsen av hva som er skattepliktig inntekt og hvilke kostnader som er fradragsberettiget. Tilsvarende anses avklart at skatteloven § 14-4 annet ledd ikke har betydning for hvordan rettsforhold skal klassifiseres. Ovenstående spørsmål skal avgjøres på bakgrunn av skattelovens regler og prinsipper. Det foreligger ingen alminnelig presumsjon om at de regnskapsmessige definisjoner eller klassifiseringsregler skal eller bør tilsvare de skatterettslige.

På tross av ovenstående utgangspunkter er det i praksis, på ulike måter og på ulike grunnlag, gjerne ansett tvilsomt hvilken prinsipiell eller faktisk relevans regnskapsreglene har på ovennevnte områder. De regnskapsrettslige løsninger har gjerne vært ansett sammenfallende med de skatterettslige løsninger, slik at det ikke har vært ansett nødvendig å ta standpunkt til hva hjemmelsgrunnlaget for den aktuelle vurdering er. Det antas også at det i praksis både er og har vært en gjensidig påvirkning mellom regnskapsrett og skatterett også på områder utover rene tidfestingsregler.

Ovennevnte bindinger mellom regnskaps- og skatteregler som i praksis kan ha vært lagt til grunn på ovennevnte områder, kan være tradisjonelt begrunnet, men har som det fremgår ingen prinsipiell begrunnelse i skatteloven § 14-4 annet ledd.

Opphevelse av skatteloven § 14-4 annet ledd innebærer ikke at beskatningen ikke lenger skal ta utgangspunkt i regnskapet eller den løpende bokføring som dokumentasjonsgrunnlag. Dette utgangspunktet følger uansett av ligningslovens regler om rapportering og kontroll, og krever ikke særskilt forankring i skatteloven.

6.6.2.3 Departementets forslag

Etter departementets oppfatning gir den foreliggende usikkerhet knyttet til opphevelse av hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreslå at regelen skal videreføres i endret form som antydnet foran. Hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd foreslås derfor opphevet. Som generell regel om tidfesting foreslås at den erstattes av realisasjonsprinsippet i § 14-2, som vil gjelde tilsvarende for regnskapspliktige med mindre annet er bestemt.

Det vil likevel være behov for å fastsette særskilte unntak fra realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige. Det nærliggende er å benytte skatteloven § 14-4 som hjemmelsregel for slike unntak. Aktuelle unntak vil for det første være lovfesting eller videreføring av tidfestingsregler som i dag har sitt grunnlag nettopp i skatteloven § 14-4 annet ledd, dvs. særregler om at den regnskapsmessige behandling skal legges til grunn ved beskatningen. Som nevnt i avsnitt 6.3 gjelder dette i første rekke den gjeldende regel om at det regnskapsrettslige dagskursprinsipp skal legges til grunn ved behandling av kortsiktige valutaposter. Denne regel bør lovfestes som et unntak fra realisasjonsprinsippet.

Departementet antar videre at også øvrige særbestemmelser i skatteloven om at tidfestingen skal bygge direkte på regnskapslovgivningen bør plasseres i skatteloven § 14-4. Det foreslås således at særregelen om tidfesting basert på regnskapsrettslige vurderingsregler som i dag ligger implisitt i regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum, inntas som en uttrykkelig unntaksregel i skatteloven § 14-4 tredje ledd, jf. også avsnitt 6.9.3. Regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd første punktum som presiserer at regnskapsmessige verdiendringer ikke skal ha betydning ved avskrivninger, foreslås opphevet som overflødig.

Særregelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g om at banker og finansieringsinstitusjoner kan tidfeste tap på garantier og utlån i samsvar med regnskapsreglene, foreslås ikke endret i hovedtrekkene, jf. likevel endringsforslag som er tatt opp i avsnitt 6.9.1.

Departementet antar videre at skatteloven § 14-4 kan benyttes som hjemmelsregel for øvrige unntak fra realisasjonsprinsippet for regnskapspliktige som måtte bli foreslått nå eller senere.

Skatteloven § 14-4 tredje ledd om avskjæring av fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk forutsettes erstattet av realisasjonsprinsippet, og foreslås opphevet, jf. avsnitt 6.4. Det foreslås en presisering i skatteloven § 14-2 annet ledd nytt annet punktum om at det ved tidfesting av kostnader ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.

De særbestemmelser som i dag følger av skatteloven § 14-4, og som innebærer unntak fra dagens regnskapsprinsipp slik at realisasjonsprinsippet skal gjelde, kan oppheves. Dette gjelder skatteloven §§ 14-4 femte ledd og 14-4 sjette ledd annet punktum. Bestemmelsen i skatteloven § 14-4 fjerde ledd om tidfesting av gevinst ved uttak og overføring av verdier til endret bruk, foreslås flyttet til ny § 14-2 nytt tredje ledd som en presisering av den løsning som generelt vil følge av realisasjonsprinsippet anvendt på slike inntekter.

I avsnitt 6.5.4.3 er bestemmelsen i skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum om aktiveringsplikt for forskning og utvikling foreslått flyttet til ny § 6-25. Tilsvarende er særregelen i § 14-4 syvende ledd foreslått flyttet til § 6-40 nytt åttende ledd som ny presiserende regel om adgang til aktivering av renter og finansieringskostnader som kostpris ved egentilvirkning av driftsmidler.

Det vises til forslag til ny § 6-25 og § 6-40 nytt åttende ledd, § 14-2 annet ledd nytt annet punktum, § 14-2 nytt tredje ledd, samt ny § 14-4. Endringene foreslås gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

6.6.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

6.6.3.1 Økonomiske konsekvenser

Det kan som nevnt i avsnitt 6.3.5 ikke utelukkes at det vil kunne foreligge forskjeller mellom tolkningen av realisasjonsprinsippet og fastlegging av det regnskapsrettslige opptjenings- og transaksjonstidspunktet etter regnskapsloven som tidfestingskriterier for løpende inntektsføring av andre inntekter enn kapitalgevinster. Slike mulige forskjeller kan tenkes å foreligge slik at tidspunktet for inntektsføring forskyves i begge retninger. I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelse av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse. Realisasjonsprinsippet bygger i utgangspunktet på den regnskapsmessige debiteringsregel, og i den grad det er samsvar mellom debiteringsregelen og realisasjonsprinsippet innebærer forslaget en lovfesting av gjeldende rett for tidfesting av kostnader. For det tilfelle at det regnskapsmessige sammenstillingsprinsippet tilsier utsatt kostnadsføring av pådratte kostnader, kan realisasjonsprinsippet føre til en gunstigere skattemessig tidfesting enn det som følger av regnskapsprinsippet, forutsatt at kostnaden ikke er aktiveringspliktig etter skatteloven § 6-1 første ledd. Det er vanskelig å si noe om omfanget av dette, men departementet antar at det vil gjelde i et fåtall av tilfeller.

Etter Høyesteretts dom av desember 2004 (Shell-dommen) vil det for regnskapspliktige være fradragsrett for de fleste avsetninger til framtidige kostnader, noe som vil inkludere kostnader som etter departementets vurdering ennå ikke er pådratt. I forhold til denne rettsforståelse vil forslaget innebære en innstramming. Etter Finansdepartementets vurdering avklarer ikke Shell-dommen rettstilstanden på en tilfredsstillende måte, og departementet vil forsøke å få de prinsipielle spørsmål opp for fornyet prøving. På denne bakgrunn har ligningsmyndighetene fått instruks om ikke å legge Shell-resultatet til grunn i ligningspraksis. Påløpte provenyvirknninger i 2005 (bokført 2006) antas derfor å være beskjedne.

6.6.3.2 Administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at det vil være administrative besparelser for ligningsmyndighetene knyttet til at det vesentlige element i den skattemessige tidfesting vil bli å fastlegge med utgangspunkt i rene skatterettslige regler. Ligningsmyndighetene vil i utgangspunktet ikke lenge måtte ta stilling til tolknings spørsmål knyttet til de regnskapsregler som gjelder for inntektsføring og kostnadsføring av aktuelle poster.

Departementet forutsetter videre at en klarere regel for avskjæring av fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, vil lette ligningsmyndighetens arbeidsbyrde. Den gjeldende regel i skatteloven § 14-4 tredje ledd har ført til mange klage- og rettssaker mellom ligningsmyndigheter og skattyter. Innføring av realisasjonsprinsippet for fullt regnskapspliktige vil fjerne grunnlaget for disse tvistene. Det vil også gi administrative besparelser at ligningsmyndighetene slipper å vurdere grunnlaget for, og størrelsen av, regnskapsmessige avsetninger, samt slippe å vurdere bruken av sammenstillingsprinsippet.

For skattytere som følger regnskapsloven vil forslaget ikke innebære vesentlig merarbeid i forhold til i tidligere år. Skattytere som anvender IFRS vil måtte håndtere nye og flere forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige tidfestingsregler enn ved anvendelse av regnskapsloven i tidligere år. Ved overgang til IFRS har foretakene imidlertid ikke hatt grunnlag for noen forventning om at det ikke skulle oppstå slike forskjeller, som ville måtte håndteres både regnskapsmessig etter avstemningsmetoden eller utsatt skatt, og ved rapportering til ligningsmyndighetene ved utfylling av næringsoppgave, forskjellsskjema mv. Forutsetningen om at regnskapslovedringene skulle være skattemessig nøytrale som uttrykkelig ble angitt i forarbeidene til de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, tilsier i seg selv at nye regnskapsmessige løsninger med hensyn til tidfesting ikke skulle tillegges skattemessig betydning. Tilsvarende skulle brukerne være forberedt på at overgangen til IFRS ville medføre merarbeid i form av håndtering av nye forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier.

Departementet antar at det i en overgangsperiode kan oppstå merarbeid både for ligningsmyndighetene og for skattyterne knyttet til at spørsmål vedrørende aktivering eller fradragsføring av kostnader utelukkende skal vurderes og avklares på bakgrunn av skatteloven § 6-1 første ledd. Dette skyldes i det vesentlige at det ikke nødvendigvis og i samme utstrekning som før vil foreligge faktisk samsvarende løsninger mellom den aktiveringsplikt for kostnader som kan forankres i skatteloven § 6-1 første ledd og den regnskapsmessige plikt til balanseføring av samme type kostnader. De endrede regnskapsregler vil i mindre utstrekning enn tidligere kunne gi faktisk støtte i vurderingen av om det foreligger skattemessig adgang eller plikt til aktivering av kostnadene som kostpris.

Ovennevnte spørsmål kan også skape behov for å vurdere lovtiltak i form av presisering av innholdet i aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-1 første ledd, eventuelt for særregler om den skattemessige kostpris ved ulike typer erverv.

Ovenstående konsekvenser følger allerede av gjeldende rett, men blir forsterket av det innførte tosporede regnskapssystem. Etter departementets oppfatning vil disse problemene oppstå uansett om skatteloven § 14-4 annet ledd videreføres eller det innføres et realisasjonsprinsipp for kostnader.

6.6.3.3 Forholdet til rapportering etter ligningsloven

Etter ligningsloven § 4-4 nr. 1 skal skattytere som driver virksomhet levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Det følger av ligningsloven § 4-4 nr. 7 at departementet fastsetter skjema for næringsoppgave. Myndigheten til å fastsette slikt skjema er delegert til Skattedirektoratet. Skattedirektoratet arbeider med å revidere RF-1167 Næringsoppgave 2 for inntektsåret 2005. Foreløpige vurderinger innebærer at en fortsetter med en felles næringsoppgave 2 som følger hovedreglene i regnskapsloven for oppsett av resultat (etter art) og balanse. IFRS gir anledning til en funksjonsinndelt resultatoppstilling. For skattytere som følger IFRS, innebærer dette at de for skattemessige rapporteringsformål fortsatt også må utarbeide en artsinndelt resultatoppstilling i næringsoppgaven. Dette kan skje innenfor gjeldende bestemmelser om skattyters opplysningsplikt og fastsettelse av næringsoppgave. Det er derfor ikke behov for endringer i reglene om skattemessig rapportering i ligningsloven.

6.7 Innføring av markedsverdiprinsippet for finansielle instrumenter i banker og finansieringsforetak utsettes

Etter gjeldende skatterett skal gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov om verdipapirhandel § 1-2 annet ledd, tidfestes etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-4 femte ledd. Dette gjelder også finansielle instrumenter som eies av banker og finansieringsforetak. Finansielle instrumenter som faller innenfor fritaksmetodens anvendelsesområde, jf. skatteloven § 2-38, skatlegges ikke.

Etter særlige regnskapsregler i forskrift 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap for banker og finansieringsforetak, skal finansielle instrumenter som nevnt i regnskapsloven § 5-8 første ledd, samt andre derivatkontrakter med finansielt

oppgjør, vurderes til virkelig verdi. Forutsetningen er at de aktuelle instrumenter er klassifisert som omløpsmiddel, inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg, og at de omsettes i et aktivt og likvid marked.

Etter IFRS skal markedsverdiprinsippet anvendes for finansielle instrumenter mer generelt, og uten hensyn til om instrumentene klassifiseres som omløpsmidler eller inngår i handelsportefølje mv., slik kravet er etter de norske regnskapsregler, jf. IAS 39 Finansielle instrumenter. Adgangen for banker og finansieringsforetak til å anvende IFRS for selskapsregnskapet, er foreslått utsatt til regnskapsåret 2007.

I uttalelser i NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven, som til dels er gjentatt i NOU 2003:9 Om skatterreform, og kommentert i St.melding nr. 29 (2003-2004), ble det anmodet om at spørsmålet om innføring av markedsverdiprinsippet ved beskatning av finansielle instrumenter for banker og finansforetak burde vurderes i forbindelse med oppfølgingen av de forestående endringer i regnskapslovgivningen. Selv om en mulig innføring av en slik særregel ikke utgjør en nødvendig skattemessig tilpasning til endringene i regnskapslovgivningen, ble det foretatt en vurdering av spørsmålet i høringsnotatet av 3. juni 2005. I notatet ble det antatt at det foreligger særlige forhold for banker og finansieringsforetak som kan begrunne innføring av markedsverdiprinsippet som særlig tidfestingsregel ved beskatning av finansinstitusjonenes finansielle instrumenter og varederivater. I høringsnotatet ble det også foreslått at markedsverdiprinsippet burde innføres for finansielle instrumenter i banker og finansieringsforetak.

I høringsrunden har det fremkommet ulike synspunkter på spørsmålet om en slik omlegging bør foretas, hvordan regelen i så fall bør avgrenses og hvilke skattemessige implikasjoner den vil ha. Departementet antar dessuten at spørsmål om behov for og utforming av overgangsregler vil kreve en grundigere vurdering som ikke var foretatt i høringsnotatet. Overgangsregler er særlig aktuelle for finansielle instrumenter med levetid før og etter en eventuell innføring av et markedsverdiprinsipp.

En mulig omlegging fra realisasjonsprinsippet til markedsverdiprinsippet på dette området er ikke nødvendig av hensyn til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen. Behovet for en endring som nevnt, er heller ikke forsterket på grunn av innføring av adgang til å anvende IFRS for selskapsregnskapet. På denne bakgrunn har departementet ikke funnet å kunne prioritere den endelige vurdering av dette spørsmål nå. Saken bør undergis en bredere vurdering som departementet vil komme tilbake til på et senere tidspunkt.

6.8 Særlig om tidfestingsregler for sikringstransaksjoner

Spørsmål om hvordan rettsforhold skal klassifiseres er i utgangspunktet spørsmål som for skatteformål må finne sin løsning basert på skattelovens regler og prinsipper. Skatteloven § 14-4 annet ledd gir derfor ikke grunnlag for å tillegge regnskapsmessige regler om klassifikasjon av sikringstransaksjoner skattemessig betydning.

Regnskapsreglene, jf. regnskapsloven § 4-6 og NRS(D) Finansielle instrumenter, har relativt omfattende regler om klassifisering av sikringstilfeller og de regnskapsmessige effektene av denne klassifiseringen.

Skatteloven har ingen regler om sikringstransaksjoner eller effektene av slik klassifisering. Det skattemessige utgangspunktet er således at beskatningen, herunder tidfestingen, av et selvstendig finansielt instrument skal skje på bakgrunn av egenskaper ved instrumentet selv. Ved skattemessig sikring er det spørsmål om å fravike dette utgangspunktet, og eventuelt vurdere den skattemessige tidfestingen av gevinst og tap på finansielle instrumenter som skattlegges som selvstendige formuesgoder, på bakgrunn av tilknytningen til et annet formuesobjekt. I ligningspraksis har det vært lagt til grunn at der det selvstendige finansielle instrumentet og det underliggende objektet inngår i en sikringstransaksjon, kan det i visse tilfeller oppstilles et unntak fra de skattemessige tidfestingsreglene hvor særskilte kriterier for skattemessige sikringstransaksjoner er oppfylt. Utviklingen av det skattemessige sikringsbegrep har i stor utstrekning skjedd gjennom ligningspraksis i saker avgjort av Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS).

Uten særlig hjemmel i skatteloven eller ulovfestet rett, vil ikke den regnskapsrettslige klassifisering og reglene om behandlingen av sikringstransaksjoner ha skatterettslig relevans. Av denne grunn er det ikke behov for en særskilt gjennomgang av gjeldende regnskapsregler om regnskapsmessig sikring etter regnskapsloven på den ene side, og etter IFRS på den andre.

I høringsnotatet ble det likevel foretatt en vurdering av om det var behov for å lovfeste regler om skattemessig sikring, herunder om det var grunnlag for å endre gjeldende skatterett på dette området. Bakgrunnen var uttalelser i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000), NOU 2003:23, samt Skattedirektoratets og Sparebankforeningens høringsuttalelser til NOU 2003:23, hvor det dels var forespeilet og dels ble anmodet om en slik vurdering. I disse uttalelser

var det på den ene side vist til at de endrede regnskapsregler ville innebære et økt behov for avklaring av rettstilstanden. På den andre side var det anmodet om at de særskilte skattemessige regler om sikring bør endres slik at de utformes med utgangspunkt i de regnskapsrettslige regler for denne type transaksjoner.

I høringsnotatet ble det verken foreslått kodifisering av gjeldende rett eller lovfesting av endrede regler. Det ble lagt til grunn at en eventuell lovregulering burde begrenses til en kodifisering av ligningspraksis. Departementet fant likevel ikke at lovfesting av denne praksis var tilstrekkelig påkrevet til at det i denne sammenheng skulle fremmes konkrete lovforslag.

I høringsrunden har *Finansnæringsens hovedorganisasjon*, *Den norske Revisorforening* og *Den Norske Advokatforening* gitt uttrykk for at det er behov for endringer i gjeldende regler, og at det bør lovfestes regler om skattemessig sikring som baseres på de regnskapsrettslige regler.

På den andre side har *Skattedirektoratet*, *Norsk Øko-forum* og *Ligningsutvalget* gitt uttrykk for at i den utstrekning det foreligger et skatterettslig sikringsinstitutt, bør disse regler i utgangspunktet oppheves. Det vises blant annet til at det ved skattemessig sikring ikke vil være reell symmetri mellom gevinst- og tapssituasjonen, og at vilkårene for skattemessig sikring i tillegg er uklare, reiser faglig kompliserte spørsmål og medfører vanskelige og ressurskrevende kontrolloppgaver.

En endelig vurdering og et eventuelt forslag om særlige lovregler om skattemessig sikring er ikke nødvendig som oppfølging av forutsetningen om at de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen skal være skattemessig nøytrale. På bakgrunn av høringsrunden finner departementet at disse spørsmål vil kreve en grundigere utredning som bør sendes på høring. Departementet har i denne sammenheng ikke funnet å kunne prioritere dette arbeid, men vil komme tilbake til disse spørsmål på et senere tidspunkt.

6.9 Særlige skatteregler som bygger direkte på regnskapsmessige regler om tidfesting eller klassifikasjon

6.9.1 Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g

6.9.1.1 Gjeldende rett

Med hjemmel i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g kan banker, finansieringsforetak og forenin-

ger av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner, føre til fradrag konstatert tap og tapsavsetninger som er ført som kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Regelen ble innført ved endringslov 26. juni 1992 nr. 84, jf. Ot.prp. nr. 64 (1991-92), og avløste tidligere regler om slike institusjoners adgang til å foreta en-bloc avsetninger av fordringsmassen. Den regnskapsmessige behandling av finansieringsforetakenes tap på utlån og garantier mv. har vært regulert i forskrift 14. november 1991 nr. 4236 (tapsforskriften av 1991), jf. forskrift av 16. desember 1998 nr. 1240 om årsregnskap m.m. for banker og finansieringsforetak (årsregnskapsforskriften).

Regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, fremtrer som et unntak fra de tidfettingsregler som ellers gjelder for tap på kundefordringer, jf. § 14-5 fjerde ledd bokstav a til e. Særreglene gjelder således tap på fordringer, dvs. tap på engasjementer som etter årsregnskapsforskriften § 4-2 klassifiseres som utlån, og som beregnes og kostnadsføres som spesifiserte og uspesifiserte avsetninger for tap på utlån og garantier, jf. tapsforskriften §§ 4, 5 og 7, og årsregnskapsforskriften § 4-1 post 11, jf. § 8-6. Generelle reserveavsetninger etter tapsforskriften § 11 omfattes ikke.

Tapsforskriften av 1991 inneholder særskilte vurderingsregler for tap i form av beregning av spesifiserte og uspesifiserte tapsavsetninger, men inneholder ingen generelle vurderingsregler for engasjementene som sådanne. Tapsforskriften forutsetter at finansieringsforetakenes utlånsengasjementer i utgangspunktet skal verdsettes etter de alminnelige verdsettelsesregler for omløpsmidler, dvs. etter laveste verdis prinsipp, jf. regnskapsloven § 5-2.

Etter tapsforskriften § 10 skal det foretas årlige justeringer i forhold til foregående års avsetninger på følgende måte: Dersom inngående tapsavsetninger, etter fradrag for konstatert tap, er mindre enn nødvendig tapsavsetning på tidspunktet for regnskapsavleggelsen, skal differansen føres som tap på utlån. Dersom inngående avsetning etter fradrag for konstaterte tap i perioden er større enn nødvendig avsetning på tidspunktet for regnskapsavleggelsen, skal differansen tilbakeføres som inntekt, dvs. tilbakeføringsbeløpet reduserer utgående avsetningsbeløp vedkommende år. Inntektsføring av tilbakeførte avsetningsbeløp som nevnt, blir således å hensynta ved beskatningen i form av redusert kostnadsføring av tap det aktuelle år.

6.9.1.2 *Forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner og IAS 39 Finansielle instrumenter, jf. IAS 37*

A. Utlånsforskriften av 2004 i forhold til tapsforskriften av 1991

I forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 er det fastsatt nye regler om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner (utlånsforskriften av 2004). Forskriften er gitt virkning fra og med 1. januar 2005. Den nye forskriften er gjort gjeldende for banker, finansieringsforetak, forsikringsselskaper og pensjonskasser. For regnskapsåret 2005 kan institusjonene i stedet velge å anvende reglene i tapsforskriften av 1991. Pliktig anvendelse av utlånsforskriften er bare aktuelt for finansinstitusjoner som anvender IFRS i konsernregnskapet for regnskapsåret 2005.

I motsetning til tapsforskriften av 1991 inneholder utlånsforskriften av 2004 fullstendige og nye vurderingsregler for utlån. For årene etter etableringstidspunktet, skal verdien beregnes til amortisert kost og med periodisering av renteinntekter til den relevante periode (effektiv rentemetode). Vurdering til amortisert kost innebærer at det ikke er mulig å hensynta verdiøkninger som medfører høyere verdi enn anskaffelseskost.

Utlånsforskriften viderefører ikke begrepene spesifiserte og uspesifiserte tapsavsetninger for utlån. Reglene om spesifiserte tapsavsetninger erstattes av regler om nedskrivning for verdifall på individuelle utlån. Reglene om uspesifiserte tapsavsetninger erstattes av mer detaljerte regler om nedskrivning på grupper av utlån. Nedskrivning for verdifall på utlån skal resultatføres som tap, jf. utlånsforskriften § 2-6. Reglene om garantiforpliktelser er skilt ut i eget kapittel og viderefører begrepet avsetninger, jf. forskriftens § 3-1. Også avsetning for garantiforpliktelser skal imidlertid føres som tap, jf. årsregnskapsforskriften § 4-1 post 11.

Reglene om beregning av nedskrivning for verdifall på utlån som grunnlag for beregning av tap etter utlånsforskriften § 2-6, er vesentlig endret i forhold til reglene om beregning av tapsavsetninger etter tapsforskriften av 1991. Beregning av verdifall er basert på de nye vurderingsreglene for utlån, og utgjør en integrert del av selve verdsettelsesreglene. Etter utlånsforskriften § 2-5 skal tap i form av nedskrivning for verdifall beregnes lik forskjellen mellom balanseført verdi og nåverdien av estimerte framtidige kontantstrømmer neddiskontert med effektiv rente.

Etter utlånsforskriften § 2-2 annet ledd skal foretatte nedskrivninger for verdifall reverseres i den utstrekning tapet er redusert og objektivt kan knyttes til en hendelse inntruffet etter nedskrivningstidspunktet. Ved reversering korrigeres det for økning i estimerte framtidige kontantstrømmer. Reversering innebærer oppskrivning av lånes balanseførte verdi, men er oppad begrenset til hva balanseført verdi hadde vært dersom det tidligere ikke var foretatt nedskrivning. Reversering av tidligere nedskrivninger for verdifall skal resultatføres som korrigerende av tap, jf. utlånsforskriften § 2-6.

Ved etterfølgende måling til amortisert kost etter effektiv rentemetode, jf. utlånsforskriften § 2-2, skal det foretas tidfesting av renteinntekter til den relevante periode. Beregnede renteinntekter skal inntektsføres, jf. forskriften § 2-2 tredje ledd, og øker utlånets balanseverdi. Tilsvarende skal det i senere år foretas beregning og periodisering av renteinntekter, selv om utlånet i foregående perioder har vært nedskrevet etter § 2-5. Den beregnede renteinntekt vil reflektere det forhold at tidspunktet for mottakelse av de estimerte kontantstrømmene nå er en periode nærmere enn det som tidligere ble lagt til grunn. Slike beregnede renter skal resultatføres som renteinntekt etter forskriften § 2-6. Inntektsføring av beregnede renteinntekter omtales ikke som reversering, men tillegges utlånenes balanseførte verdi. Resultatføring av beregnede renteinntekter som nevnt, er en konsekvens av at utlånsforskriftens verdsettelsesregler involverer neddiskontering. Tilsvarende justering er ikke aktuelt etter tapsforskriften av 1991, som i utgangspunktet bygger på nominelle verdier.

Ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2005, vil resultatføring av beregnede renteinntekter og reversering av nedskrivning etter forskriften § 2-6, første gang være aktuelt for regnskapsåret 2005.

Ved overgangen til anvendelse av utlånsforskriften, vil det kunne oppstå forskjeller mellom beregnede utgående avsetninger etter tapsforskriften av 1991 og beregnede nedskrivninger for verdifall etter den nye forskriften. Slike differanser som følge av overgangen, skal behandles som virkninger av endrede regnskapsprinsipper etter regnskapsloven § 4-3 annet ledd. Virkningene skal ikke resultatføres, men føres direkte mot egenkapitalen som vil endres tilsvarende. Ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2005, vil slike korrigeringer måtte foretas ved regnskapsavleggelsen for 2005.

B. Utlånsforskriften av 2004 i forhold til IAS 39 Finansielle instrumenter

De norske regnskapsforskrifter om behandling av utlån og garantier vil ikke gjelde for institusjoner som utarbeider selskapsregnskap etter IFRS. Regnskapsavleggelse etter IFRS innebærer pliktig anvendelse av IAS 39 Finansielle instrumenter i forhold til utlån. Det er foreløpig ikke tatt stilling til om adgangen for finansinstitusjoner til å anvende IFRS i selskapsregnskapet skal utsettes. I høringsnotat av 21. juni 2005 fra Kredittilsynet, er innføring av slik adgang foreslått utsatt til 2007.

Utlånsforskriften av 2004 bygger på at det i størst mulig grad skal være de samme vurderingsreglene som gjelder for finansinstitusjonene uavhengig av om regnskapet er utarbeidet etter IFRS eller etter regnskapslovens ordinære system. Forskriften er således basert på de samme prinsipper som følger av IAS 39 Finansielle instrumenter.

Det er likevel forskjeller mellom løsningene etter utlånsforskriften og IFRS. I motsetning til utlånsforskriften av 2004, åpner IAS 39 blant annet for adgang til anvendelse av markedsverdiprinsippet i stedet for vurdering til amortisert kost, hvilket bl.a. kan få konsekvenser for vurdering av fastrentelån. Endringer i markedsrenten generelt gir ikke grunnlag for nedskrivninger etter utlånsforskriften, heller ikke for fastrentelån.

6.9.1.3 Høringsnotat og høringsmerknader

A. Høringsnotat

I høringsnotatet la departementet til grunn at anvendelse av utlånsforskriften av 2004 i det vesentlige vil gi de samme løsninger for regnskapsmessig behandling av tap på utlån som ved regnskapsmessig behandling av tilsvarende engasjementer etter IAS 39. Det ble således antatt at det ikke ville være nødvendig med skattemessige nøytraliseringstiltak i form av endringer eller tilpasninger av regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g i forhold til de endrede regnskapsregler. Innholdet i og det prinsipp regelen gir uttrykk for, ble forutsatt videreført.

Det forhold at den særlige skatteregel gis et nytt innhold i kraft av de endrede regnskapsregler, ble i utgangspunktet ikke antatt problematisk. Det samme gjelder det forhold at for regnskapsåret 2005 vil noen institusjoner anvende tapsforskriften av 1991, mens andre vil anvende utlånsforskriften av 2004. Det ble ikke vurdert eller foreslått overgangsregler for overgangen til anvendelse av den nye utlånsforskriften eller IFRS.

B. Høringsmerknader

Ingen høringsinstanser synes uenig i konklusjonen om at det ikke er nødvendig med nøytraliserings tiltak, slik at regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g i prinsippet kan videreføres ved anvendelse av utlånsforskriften av 2004 og etter innføring av adgang til å benytte IFRS for finansinstitusjoner.

Enkelte har imidlertid tatt opp spørsmål som ikke var drøftet eller vurdert i høringsnotatet, og som departementet finner det nødvendig å ta stilling til.

Finansnæringens Hovedorganisasjon gir uttrykk for at det er behov for overgangsregler som sikrer at tilbakeføring av tapsavsetninger etter tapsforskriften av 1991 ved overgang til anvendelse av utlånsforskriften eller IFRS, behandles med kontinuitet. Det uttales:

«I henhold til Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) legger departementet til grunn en forutsetning om at endringer i regnskapsreglene skal være skattemessig nøytrale i den forstand at endrede regnskapsregler verken skal medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget. Regnskapene for første kvartal 2005 har vist at utlånsforskriften og IAS 39 vil medføre en reduksjon av finansbedriftenes adgang til å nedskrive for tap sammenlignet med tidligere forskrifter. Dette har kommet til uttrykk ved at flere banker har tilbakeført deler av de tidligere uspesifiserte tapsavsetningene. Tilbakeføringer av uspesifiserte nedskrivninger på utlån er ført direkte mot egenkapitalen og er følgelig ikke inntektsført over resultatregnskapet. Forutsetningen om at endrede regnskapsregler verken skal medføre økning eller reduksjon i skattegrunnlaget, bør etter vår oppfatning gi seg utslag i at tilbakeføringer av uspesifiserte tapsavsetninger unntas fra beskatning. Også av hensyn til forutsigbarheten i rammebetingelsene for finansbedrifter bør man tillate videreføring av tidligere skattemessige fradrag for institusjoner som har tilbakeført uspesifiserte tapsavsetninger. De institusjoner som har fått behov for å styrke gruppenedskrivninger i forhold til tidligere uspesifiserte tapsavsetninger kan få fradrag for økningen. Vi viser videre til at det i 1992 ble fastsatte regler som ga kontinuitet i forhold til tidligere en bloc-regler.»

Finansieringsselskapenes landsforening gir uttrykk for at regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, bør endres eller tilpasses innholdet i utlånsforskriften, dels slik at det fremgår hvilke regnskapsposter skatteregelen gjelder for og dels i form av avklaring eller presisering av hvilke skatte-

messige konsekvenser de endrede regnskapsreglene vil ha. Foreningen uttaler:

«Forøvrig vil vi påpeke at skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g første punktum må endres slik at ordlyden mer presist gjengir de regnskapsposter det heretter skal gis skattefradrag for. Som nevnt vil avsetninger til tap forsvinne som et regnskapsfaglig begrep. Tilpassningen til IFRS innebærer videre at misligholdte engasjementer vil kunne gi opphav til regnskapsmessige renteinntekter som ikke er rente etter skatteloven. Forventet framtidig kontantstrøm forbundet med misligholdte lån er ikke nødvendigvis knyttet til innbetalinger fra kunde, men kan skyldes realisasjon av sikkerheter – jf bla Molstad Skatterett nr. 1/2000 s. 37 flg. Det kan heller ikke utelukkes at det finnes andre regnskapsposter som vil kunne påvirke kapitaldekningen og som følgelig bør hensyntas ved fastsettelsen av skattemessig resultat. Ordlyden i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, bør derfor utformes på en slik måte at den er tilpasset de nye regnskapsreglene for finansforetak slik at bestemmelsens overordnede målsetning om samfunnsøkonomisk stabilitet blir ivaretatt fullt ut.»

Sparebankbankforeningen har gitt uttrykk for at det ved innføring av IFRS er behov for å endre bestemmelsen slik at den også inkluderer opp- og nedskrivninger som skyldes endringer i rentenivå, ikke bare kredittap. Den regnskapsmessige behandling også av slike poster etter markedsverdiprinsippet, som kan anvendes i henhold til IAS 39, foreslås lagt til grunn ved beskatningen. Foreningen uttaler:

«De banker som avlegger regnskap etter IFRS vurderer fastrentelån til markedsverdi. Dette innebærer at opp- og nedskrivninger av mer eller mindre verdi skjer i takt med renteutviklingen. § 14-5 fjerde ledd knytter opp- og nedskrivninger til begrepene «konstatert tap» og «tapsavsetning». Dette begrepsapparatet henspiller på kredittap relatert til tapsforskriften av 1991. Den skattemessige fradragsrett omfatter spesifiserte og uspesifiserte tapsavsetninger. Selv om loven bruker begrepene opp- og nedskrivning av utlån, antas dette utelukkende å gjelde opp- og nedskrivning pga endringer i kredittrisiko. Denne tolkning synes også lagt til grunn i Lignings-ABC, som omtaler den særskilte unntaksregelen slik at det gis fradrag for avsetning til «urealisert tap på fordringer».

Under forutsetning av at § 14-5 fjerde ledd bare regulerer kredittap, må det vurderes hvordan opp- og nedskrivning pga renteendringer skal behandles skattemessig. Oppskrivning representerer verdibasert opptjening, mens

nedskrivning er urealisert tap. I skattemessig betydning er inntekten ikke innvunnet og kostnaden er ikke pådratt. Tidfestingsregelen (periodiseringsregelen) i § 14-4 annet ledd kommer dermed ikke til anvendelse. Det er mao. ingen skattemessig inntekt / intet skattemessig tap å periodisere. Med utgangspunkt i denne fortolkning, vil det oppstå en midlertidig forskjell mellom regnskap og skatt ved opp- og nedskrivning av fastrentelån. Dette er forskjeller som vil kreve økte ressurser i bankene, da det må etableres systemmessige løsninger som beregner de skattemessige verdier.

Omfanget av fastrentelån i Norge er relativt lite, og det skattemessige prinsippvalg vil neppe ha noen særlig provenymessig betydning.

Et annet forhold er at fastrentelån normalt sikres med renteswap, som regnskapsmessig vurderes til virkelig verdi etter IAS 39. Dette betyr at effekten av endret rentenivå vil slå ut samtidig på inntekts- og kostnadssiden med tilnærmet samme beløp. Bruk av virkelig verdi som skattemessig prinsipp vil da ikke få provenymessig effekt.

Sparebankforeningen vil be om at § 14-5 fjerde ledd endres til også å inkludere opp- og nedskrivning som skyldes endringer i rentenivå, og ikke bare kredittap.»

6.9.1.4 Departementets vurderinger og forslag

A. Behov for overgangsregler

Departementet har merket seg at forskjellen mellom utgående tapsavsetninger etter tapsforskriften og nedskrivning for verdifall etter utlånsforskriften, eventuelt etter IFRS, skal tilbakeføres og føres direkte mot egenkapitalen etter regnskapsloven § 4-3 annet ledd. Utgående tapsavsetninger etter tapsforskriften pr. 31. desember 2004, vil være ført skattemessig til fradrag for inntektsåret 2004 eller i tidligere år. Tilbakeføring av deler av disse avsetninger, vil da innebære at grunnlaget for den forutgående fradragsføring er bortfalt, slik at tilbakeførte avsetningsbeløp i utgangspunktet vil bli å inntektsføre i sin helhet i overgangsåret (dvs. det regnskapsår de endrede regnskapsregler anvendes første gang). Departementet legger til grunn at slik inntektsføring skal foretas, med mindre det fastsettes særskilte overgangsregler som innebærer en annen og for skattyter lempeligere behandling av overgangen.

Ved overgangen fra de tidligere regnskapsregler om finansinstitusjonenes adgang til fradrag for en-bloc avsetninger for tap på fordringer til anvendelse av tapsforskriften av 1991, gjorde lignende forhold seg gjeldende. I den utstrekning de tidligere en-bloc

avsetninger var større enn det som kunne godkjennes som tapsavsetninger etter den nye tapsforskriften, ble den overskytende andel som etter de nye forskrifter ble klassifisert som generelle reserveavsetninger og ført direkte til passivasiden i balansen, endelig skattefri, jf. Innst. O. nr. 96 (1991-92), jf. lovendring 26. juni 1992 nr. 84.

Dersom avsetningsbeløp etter tapsforskriften av 1991 som ved overgang til anvendelse av utlånsforskriften, eventuelt IFRS, heller ikke skattemessig skal føres til inntekt på noe tidspunkt, vil skattyter kunne oppnå dobbelt tapsfradrag eller få fradrag for et tap som aldri inntreer. En løsning med endelig skattefrihet for de tilbakeførte avsetningsbeløp, medfører således en utilsiktet fordel for skattyterne, og går etter departementets oppfatning lenger enn nøytralitetsforutsetningen tilsier.

Departementet er imidlertid enig i at nøytralitetsforutsetningen tilsier at det ikke foretas full inntektsføring i overgangsåret, dvs. inntektsåret 2005 ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften eller IFRS for regnskapsåret 2005. Det bør fastsettes overgangsregler som innebærer at de tilbakeførte avsetninger behandles på lignende måte som om tapsforskriften av 1991 ble videreført. Etter tapsforskriften ville inngående avsetninger pr. 1. januar ha blitt vurdert for videreføring eller inntektsføring etter reglene i tapsforskriften § 10 ved utgangen av det foregående år.

For å sikre en slik nøytral beskatning, vil overgangsreglene kunne gå ut på at de tilbakeførte avsetninger føres mot beregnede tap ved verdifall på utlån med for eksempel minst en femtedel hvert år fra og med overgangsåret, dvs. inntektsåret 2005 ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2005.

Tilsvarende spørsmål vil reise seg ved første gangs anvendelse av utlånsforskriften for regnskapsåret 2006, og ved overgang fra anvendelse av norske regnskapsforskrifter til anvendelse av IFRS, allerede i 2005 dersom det åpnes for anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet dette år, eller i senere år.

På det nåværende tidspunkt har departementet ikke tilstrekkelig grunnlag for å foreta en endelig vurdering av hvordan overgangsregler for de ulike overgangsalternativer skal utformes. Det legges imidlertid til grunn at det bør fastsettes overgangsregler basert på ovenstående utgangspunkter. I overgangsåret skal det ikke foretas umiddelbar beskatning av tilbakeførte avsetninger som føres direkte mot egenkapitalen. Ved overgang til anvendelse av utlånsforskriften i årsregnskapet for 2005, skal det således ikke foretas full inntektsbeskatning i 2005. Overgangsreglene skal imidlertid for-

hindre at institusjonene kan få utilsiktede fordeler av overgangen, og inntektsføringen må følgelig skje ved at de tilbakeførte tapsavsetningene føres mot beregnede tap på verdifall på utlån over et visst antall år, og i utgangspunktet med virkning fra og med overgangsåret. Basert på disse forutsetninger vil det ikke være noe prinsipielt til hinder for at overgangsreglene først blir fastsatt i 2006. Departementet antar at forslag om overgangsregler bør sendes på høring.

På denne bakgrunn foreslås at det i tilknytning til bestemmelsen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, fastsettes en hjemmel for departementet til i forskrift å fastsette overgangsregler for overgangen til anvendelse av endrede regnskapsregler. Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

B. Behov for presisering og endring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g

Departementet legger til grunn at en videreføring av henvisningen til regnskapsreglene som grunnlag for tidfesting av tap etter skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, vil forutsette at regelen fortsatt skal gjelde med de samme begrensninger som de som følger av gjeldende rett. Tapsfradrag som kan tidfestes etter bestemmelsen, vil være begrenset til kredittap på fordringer av den art som klassifiseres som utlån etter årsregnskapsforskriften. Departementet legger til grunn at tapsføring i samsvar med tapsforskriften av 1991 og utlånsforskriften av 2004 i utgangspunktet vil ligge innenfor disse begrensninger.

Departementet viser til innspill fra *Finansieringsselskapenes Landsforening*, og er enig i at ordlyden i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g bør klargjøres i forhold til hvilke regnskapsposter den gjelder, herunder slik at bestemmelsen blir i samsvar med begrepsbruken i utlånsforskriften og etter IFRS. Bestemmelsen må imidlertid fortsatt være dekkende for den tilsvarende resultatføring av tap etter tapsforskriften, som er tillagt skattemessig effekt etter gjeldende rett.

Det legges til grunn at gjeldende regel i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, omfatter kostnadsføring av resultatposten tap på utlån og garantier, jf. årsregnskapsforskriften § 4-1 post 11. Etter tapsforskriften av 1991 vil denne resultatposten omfatte årlige spesifiserte og uspesifiserte avsetninger, herunder tilbakeføring av overskytende utgående avsetning etter tapsforskriften § 10.

Ved anvendelse av utlånsforskriften av 2004 vil resultatposten tap på utlån og garantier omfatte

nedskrivning for verdifall og avsetninger på garantier beregnet etter utlånsforskriften av 2004 §§ 2-5 og 3-1, herunder reversering av nedskrivning for verdifall etter utlånsforskriften § 2-5.

Når det gjelder innspill fra *Finansieringsselskapenes Landsforening* om behovet for avklaring av den skattemessige behandling av regnskapsmessig beregnede renteinntekter etter utlånsforskriften, bemerkes: Beregnede renteinntekter som skal inntektsføres etter utlånsforskriften § 2-2 tredje ledd og § 2-6, vil påvirke utlånenes balanseførte verdi. Beregning og inntektsføring av slike renteinntekter, kan anses som en nødvendig justering for verdsettelse og beregning av nedskrivning for verdifall i tidligere perioder som involverer neddiskontering. Etter departementets oppfatning vil det for skatteformål måtte tas hensyn både til resultatposten tap basert på anvendelse av utlånsforskriften og til beregnede og resultatførte renteinntekter etter utlånsforskriften § 2-2 og § 2-6.

Ved anvendelse av IFRS i foretaksregnskapet og med forutsatt verdsettelse til amortisert kost etter effektiv rentemetode, antar departementet at det må foretas lignende beregning og inntektsføring av renteinntekter, som for skatteformål må bli å behandle som angitt foran.

Det antas lite hensiktsmessig at det presiseres i selve lovteksten i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g hvilke regnskapsposter som skal omfattes av bestemmelsen. Departementet foreslår i stedet at ordlyden i bestemmelsen endres slik at den gir fradrag for «tap på utlån og garantier som er ført som kostnad i årsregnskapet». Begrepet «tap» forutsettes dekkende for de ovennevnte resultatposter etter tapsforskriften, og utlånsforskriften som således skal tillegges skattemessig effekt.

Departementet foreslår imidlertid at det gis hjemmel til å presisere i forskrift hvilke regnskapsposter som er relevante ved fastsettelse av tap som nevnt. Det foreslås at hjemmelen til å fastsette overgangsregler for overgangen til anvendelse av endrede regnskapsregler, utvides til også å omfatte fastsetting av bestemmelser til utfylling og gjennomføring av en slik regel.

I den utstrekning anvendelse av IFRS medfører vesentlig endrede regler om verddivurdering og kostnadsføring av tap på utlån i forhold til det som følger av tapsforskriften eller utlånsforskriften, tilsier nøytralitetsforutsetningen at slike konsekvenser av IFRS ikke skal ha skattemessige effekter i medhold av regelen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd. Med bakgrunn bl.a. i Sparebankforeningens uttalelse legges til grunn at det vil foreligge større ulikheter mellom de løsninger som følger av utlånsforskriften i forhold til anvendelse av IFRS, enn tidli-

gere antatt. I motsetning til utlånsforskriften av 2004, åpner IFRS blant annet for adgang til anvendelse av markedsverdiprinsippet i stedet for vurdering til amortisert kost, hvilket i hvert fall får konsekvenser for vurdering av fastrentelån. Endringer i markedsrenten generelt gir ikke grunnlag for nedskrivninger etter utlånsforskriften, heller ikke for fastrentelån.

Departementet legger til grunn at frivilling anvendelse av markedsverdiprinsippet for vurdering av utlån etter IFRS i utgangspunktet ikke kan kreves lagt til grunn ved beregning og tidfesting av tap med skattemessig virkning ved en videreføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g. Nøytralitetsforutsetningen krever at skattyter skal basere den regnskapsmessige vurdering av utlån på prinsippet om amortisert kost på samme måte som etter utlånsforskriften. Sparebankforeningens forslag til endring av skattebestemmelsen tas således ikke opp i denne sammenheng.

På det nåværende tidspunkt har departementet ikke grunnlag for å fastslå om det foreligger andre konkrete avvik ved anvendelse av IFRS i forhold til ved anvendelse av de norske regnskapsforskriftene. Kartlegging av slike avvik og behovet for presisering av hvilke regnskapsløsninger etter IFRS som skal eller ikke skal kunne aksepteres for skatteformål ved en videreføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, må utredes nærmere.

Departementet antar at det vil være hensiktsmessig å foreta presisering av ovennevnte forutsetning med hensyn til anvendelse av amortisert kost som vurderingsprinsipp etter IFRS, i forskrifts form. Det samme gjelder presisering av mulige andre ulike regnskapseffekter ved anvendelse av IFRS, som ikke kan aksepteres for skatteformål. Det forutsettes at forslag til forskriftsbestemmelser om presiseringer som nevnt, undergis høring.

Videre forutsettes det at den ovenfor foreslåtte hjemmel for departementet til i forskrift å fastsette bestemmelser om utfylling og gjennomføring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, også vil gi hjemmel til å fastsette forskrift om vilkår for valg av vurderingsregler, og om hvilke regnskapsposter som kan gi grunnlag for skattemessig fradragsføring av tap ved anvendelse av IFRS i foretaksregnskapet.

Som tidligere nevnt er det fortsatt ikke avklart om finansinstitusjoner kan velge å anvende IFRS i selskapsregnskapet allerede fra regnskapsåret 2005.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g og nytt annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene skal i det alt vesentlige innebære videreføring av gjeldende rett, og de vil således ikke ha provenyvirksomheter av betydning.

6.9.2 Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g – finansiell leasing

Etter § 4-2 i årsregnskapsforskriften for banker, finansieringsforetak mv. 16. desember 1998 nr. 1240, skal finansielle leasingkontrakter regnskapsmessig klassifiseres som utlån. Tilsvarende blir avtaler om finansiell leasing likestilt med utlån ved beregning av tap og tapsavsetninger etter tapsforskriften av 1991. Det samme vil gjelde ved verdsettelse av utlån etter utlånsforskriften av 2004.

I høringsnotatet ble det foreslått at skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g ikke skulle gjelde for tap og tapsavsetninger som knytter seg til finansieringsinstitusjonenes leiefinansieringsavtaler (finansiell leasing).

Forslaget har ingen direkte sammenheng med de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen, og det innebærer ingen nødvendig oppfølging av nøytralitetsforutsetningen. Forslaget har avstedkommet omfattende innvendinger fra høringsinstansene. Departementet vil, på bakgrunn av høringsinstansenes synspunkter, vurdere spørsmålet nærmere og eventuelt komme tilbake med forslag om lovendring på et senere tidspunkt.

6.9.3 Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 8-5 første ledd – inntektsbeskatning av forsikringselskaper

6.9.3.1 Gjeldende rett

I følge skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum skal livsforsikringsselskaper og pensjonskasser ta hensyn til regnskapsmessige verdiendringer på sine faste eiendommer, slik at det årlig skal foretas inntekts- eller tapsføring av slike endringer, og med tilsvarende korrigerende av eiendommers kostpris som grunnlag for skattemessige avskrivninger. Regelen har således en dobbel betydning. Den er hjemmelen for at regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av eiendommenes verdi skal legges til grunn for den skattemessige tidfestingen av gevinst og tap. I tillegg presiserer den at slike verdiendringer vil ha betydning ved fastsettelse av grunnlaget for skattemessige avskrivninger på eiendommene.

Den regnskapsmessige behandling av verdiendringene på disse foretakenes faste eiendommer, vil således direkte påvirke inntektsbeskatningen. I forskrift 16. desember 1998 nr. 1241 om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og i for-

skrift 27. februar 2001 nr. 188 om årsregnskap m.m. for pensjonskasser, er det fastsatt at bygninger og andre faste eiendommer skal verdsettes til virkelig verdi etter nærmere regler fastsatt i forskriftene. Grovt sett vil virkelig verdi i henhold til forskriftene, være driftsavkastningen multiplisert med 100 dividert med avkastningsprosenten.

Skatteloven § 8-5 første ledd hjemler skattemessig fradragrett for forsikringsselskapenes avsetninger til forsikringsfond. Selskapenes adgang til å foreta avsetninger til fond er nærmere regulert i forskrifter gitt med hjemmel i lov om forsikringsvirksomhet 10. juni 1988 nr. 39. Skatteloven § 8-5 forutsetter at urealiserte verdiendringer på eiendommene som inngår i grunnlaget for avsetninger, er inntekts- eller utgiftsført med skattemessig virkning.

6.9.3.2 *Forestående endringer i årsregnskapsforskriftenes regler om verdsettelse av faste eiendommer og IAS 40 Investeringseiendommer*

Kredittilsynet sendte 20. desember 2004 ut et høringsbrev med forslag til endringer i de i foregående avsnitt omtalte forskrifter om årsregnskap m.m. for forsikringsselskaper og forskrift om årsregnskap m.m. for pensjonskasser. Forslaget innebærer en tilpasning til IAS 40 Investeringseiendommer. Endrede årsregnskapsforskrifter er pr. 5. november 2005 ennå ikke fastsatt.

Den viktigste forskjellen mellom forskriftene slik de lyder i dag og IAS 40, ligger i selve vurderingsmetoden for fastsettelsen av virkelig verdi. Etter gjeldende forskrifter beregnes virkelig verdi til nåverdien av en nærmere bestemt driftsavkastning. Etter IAS 40 er virkelig verdi lik markedsverdien, nærmere definert som det beløp en eiendom kan omsettes for mellom to opplyste, uavhengige og villige parter i en transaksjon. Høringsforslaget om forskriftsendringer sikrer at verdsettelsesmetoden i årsregnskapsforskriftene og IAS 40 er like.

6.9.3.3 *Endrede regnskapsregler om forsikringsselskapers avsetninger til forsikringsfond*

I IFRS finnes ikke tilsvarende presise krav om forsikringsselskapers avsetninger til forsikringsfond som etter de norske regler. IFRS åpner imidlertid for at selskapene kan velge å anvende de norske regler for avsetninger til forsikringsfond. På det nåværende tidspunkt er det imidlertid ikke avklart hvilke regnskapsmessige tilpasninger eller tiltak som blir aktuelle når det åpnes for at IFRS vil

kunne anvendes for finansinstitusjonenes selskapsregnskap.

6.9.3.4 *Høringsnotat og høringsmerknader*

I høringsnotatet ble det ikke foreslått nøytraliseringsiltak i forhold til ovennevnte forestående endringer i regnskapslovgivningen. Det ble lagt til grunn at regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum ikke vil endre innhold ettersom anvendelse av de nye verdsettelsesmetodene i forslaget til endringer i årsregnskapsforskriftene, i det vesentlige vil gi de samme løsninger som anvendelse av IAS 40 Investeringseiendommer. Tilsvarende ble antatt at det ikke er grunnlag for å vurdere eller foreslå endringer i skatteloven § 8-5 første ledd i denne sammenheng.

Det ble imidlertid foreslått at regelen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum ble flyttet til skatteloven § 14-4 i form av et unntak fra den hovedbestemmelse om tidfesting som ellers ville følge av forslaget til endring av § 14-4 annet ledd. Departementet antok at særregelen i § 6-10 fjerde ledd ville bli overflødig dersom bestemmelsen ble plassert som et unntak fra hovedbestemmelsen i § 14-4 annet ledd.

Ingen av høringsinstansene hadde synspunkter på ovenstående vurderinger og forslag.

6.9.3.5 *Departementets vurderinger og forslag*

På lignende grunnlag som i høringsnotatet finner departementet det ikke nødvendig å foreslå nøytraliseringsiltak i forhold til skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum.

Når det gjelder skatteloven § 8-5, er det som nevnt ikke avklart hvilke regnskapsmessige tiltak som vil bli aktuelle når det åpnes for anvendelse av IFRS i selskapsregnskapet for finansinstitusjonene. Som utgangspunkt vil nøytralitetsforutsetningen kreve at skattytere som anvender IFRS, skal få skattemessig fradrag i samme utstrekning som om de hadde benyttet de norske reglene. Nærmere vurdering av behovet for eventuelle tilpasninger i forhold til skatteloven § 8-5 ved anvendelse av IFRS, kan først foretas når de nødvendige regnskapsmessige avklaringer er fastlagt.

Når det gjelder forslaget om flytting av bestemmelsen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum til § 14-4, har departementet etter en fornyet vurdering kommet til at bestemmelsen i § 6-10 fjerde ledd annet punktum bør videreføres som en særregel om at verdiendringer skal hensyntas ved avskrivninger.

Som nevnt har skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum etter gjeldende rett en dobbel funksjon ved at den hjemler rett for skattemessig inntekts- og fradragsføring grunnet regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av faste eiendommer, samtidig som den gir uttrykk for en særregel om at slike verdiendringer også vil ha betydning for avskrivningsgrunnlaget på eiendommene.

I avsnitt 6.3 til 6.6 er det foreslått at realisasjonsprinsippet innføres som generell tidfestingsregel for regnskapspliktige, herunder for kapitalgevinster og tap. Det er følgelig behov for å lovfeste unntak som bygger på andre prinsipper enn realisasjonsprinsippet. Særregelen om at livsforsikringsselskaper og pensjonskasser skal legge regnskapsmessige verdiendringer til grunn ved tidfestingen, vil fremstå som et klart unntak fra realisasjonsprinsippet.

På denne bakgrunn mener departementet at bestemmelsen om at livsforsikringsselskaper og pensjonskasser skal ta hensyn til regnskapsmessige verdiendringer på faste eiendommer ved inntektsfastsettelsen, bør uttrykkes eksplisitt og plasseres i skatteloven § 14-4 som en særlig tidfestingsregel for regnskapspliktige. Departementet har også lagt vekt på at det er lovteknisk hensiktsmessig å samle alle unntakene fra hovedregelen om tidfesting under én bestemmelse.

Departementet foreslår etter dette at skatteloven § 6-10 fjerde ledd annet punktum som tidfestingsregel inntas i et nytt tredje ledd til § 14-4, og at gjeldende regel i § 6-10 fjerde ledd annet punktum om betydningen av verdiendringer ved avskrivninger, blir videreført i § 6-10 fjerde ledd. Det vises til skatteloven § 6-10 fjerde ledd først punktum er foreslått opphevet, jf. avsnitt 6.6.2.3. Forslagene er av teknisk karakter og har derfor ingen økonomiske eller administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til skatteloven §§ 6-10 fjerde ledd og 14-4 tredje ledd. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

6.10 Særlige skatteregler som bygger på regnskapsmessige balansestørrelser

6.10.1 Skatteloven § 8-15 – inntektsbeskatning innen rederibeskatning

6.10.1.1 Gjeldende rett

Etter skatteloven §§ 8-10 til 8-20 gjelder særlige regler for beskatning av rederivirksomhet. Skatteloven § 8-15 gir regler om fastsettelse av skatteplik-

tig inntekt for selskaper innenfor ordningen. En del av bestemmelsene i skatteloven § 8-15 bygger på ulike regnskapsmessige balansestørrelser, og regnskapsreglene kan derfor få direkte betydning for beskatningen av selskaper innenfor rederiskatteordningen.

Etter skatteloven § 8-15 annet ledd fjerde til sjette punktum skal en andel av valutagevinster og -tap knyttet til fordringer og gjeld ikke behandles som skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget tap. Bare den andelen av kursgevinster som svarer til forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital, er skattepliktig. Tilsvarende andel av slike kostnader og tap, er fradragsberettiget.

Skatteloven § 8-15 annet ledd sjuende punktum begrenser retten til fradrag for faktiske renteutgifter, slik at det kun gis fradrag for en andel av selskapets faktiske renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og total kapital.

Av skatteloven § 8-15 tredje ledd følger at selskaper innenfor rederiskatteordningen skal føre en konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt. For selskaper som ikke er nystiftet, skal saldoen på denne kontoen ved inntreden i rederiskatteordningen settes lik selskapets totale egenkapital med fradrag for innbetalt aksjekapital og overkurs og korrigert for egenkapitalandelen av netto midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

Skatteloven § 8-15 femte ledd gir regler om beskatning ved utdeling av ubeskattet inntekt for selskaper innenfor rederiskatteordningen. Etter bestemmelsens bokstav a nr. 1 og 2, regnes avsetning til utbytte i selskapets årsoppgjør og utdeling av utbytte i løpet av året som overstiger fjorårets avsetning til utbytte, som utdelinger som kan medføre beskatning etter bestemmelsen.

Skatteloven § 8-15 sjuende ledd bestemmer at for selskaper innenfor rederiskatteordningen som har en egenkapitalandel som utgjør mer enn 70 prosent av summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjøret, skal den delen av egenkapitalen som overstiger 70 prosent, multiplisert med en normrente, anses som skattepliktig finansinntekt etter skatteloven § 8-15 annet ledd første punktum.

De ovennevnte bestemmelsene i skatteloven § 8-15, innebærer at den regnskapsmessige vurderingen av balanseposter kan påvirke beskatningen av selskaper innenfor rederiskatteordningen.

6.10.1.2 Vedtatte endringer i regnskapsreglene og mulige skattemessige konsekvenser

Det vises til avsnitt 6.2.3.4 med hensyn til hvilke forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven som vil kunne påvirke foretakenes balansestørrelser i ulike henseende. Ved bruk av IFRS for rederibeskattede selskaper, antas at effektene særlig vil knytte seg til vurdering av varige driftsmidler i form av skip og finansielle instrumenter, samt ved klassifisering av foreslått utbytte som egenkapital. Videre vises til avsnitt 6.2.4 med hensyn til de innførte selskapsrettslige regler, som skal nøytralisere forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven i forhold til fri og bundet egenkapital med virkning for foretakenes adgang til å dele ut urealiserte gevinster som utbytte.

Det antas at overgang til IFRS kan påvirke balansestørrelser både ved implementeringseffekter og ved etterfølgende regnskapsføring, og at regler som skal nøytralisere effektene ved en overgang til IFRS må ta hensyn til dette.

6.10.1.3 Departementets vurderinger og forslag

A. Korreksjonsmodellen

I høringsnotatet foreslo departementet, med bakgrunn i innspill fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, en korreksjonsmodell for tilpasning av regnskapsmessige balanseposter for selskaper som benytter IFRS. Som en praktisk tilnærming ble det foreslått at korreksjonsmodellen skal gå ut på at det korrigeres for fond for urealiserte gevinster, jf. aksjeloven § 3-3 a og allmennaksjeloven § 3-3 a.

Den foreslåtte løsningen ble ansett som enklest å praktisere og som tilstrekkelig med hensyn til å nøytralisere de skattemessige effektene av forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven.

Norges Rederiforbund støttet i høringsrunden departementets forslag. Etter Rederiforbundets oppfatning vil fondet for urealiserte gevinster fange opp de vesentligste forskjellene mellom IFRS og regnskapsloven, og departementets tilnærming vil skape et praktisk og forutberegnelig system for skattyter som vil sikre en ensartet ligningspraksis.

I tråd med intensjonene i høringsnotatet foreslås at det innføres en korreksjonsmodell for tilpasning av regnskapsmessige balanseposter for selskaper innenfor rederiskatteordningen som benytter IFRS. Forslaget er på enkelte punkter endret i forhold til forslaget som er gjengitt i høringsnotatet.

Det skal bare korrigeres for de elementene i fond for urealiserte gevinster som kan påvirke

de aktuelle balansestørrelsene som bestemmelsene i skatteloven § 8-15 bygger på. Som nevnt ovenfor, antas at forskjellene i praksis særlig vil knytte seg til vurdering av driftsmidler i form av skip til markedsverdi, jf. IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr, og til vurdering av finansielle instrumenter til markedsverdi, jf. IAS 39 Finansielle instrumenter.

Ved beregning av skattepliktig og fradragsberettiget andel av valutagevinster og tap etter skatteloven § 8-15 annet ledd fjerde til sjette punktum, samt ved beregning av maksimalt rentefradrag etter skatteloven § 8-15 annet ledd sjuende punktum, skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster (herunder for eventuell utsatt skatt) som knytter seg til eiendeler. Dette fordi det bare er slike elementer som kan påvirke selskapets bokførte finanskapital og total kapital.

Ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum vil det etter departementets oppfatning ikke være behov å korrigere for elementer i fond for urealiserte gevinster. Dette fordi slike elementer i de aktuelle tilfellene vil øke egenkapitalandelen av netto positive midlertidige forskjeller, som det skal korrigeres for ved beregning av konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt, jf. skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum. Departementet opprettholder derfor ikke forslaget i høringsnotatet om at det skal korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum.

Ved beregning av inntektstillegg etter skatteloven § 8-15 sjuende ledd første punktum vil det kunne være aktuelt å korrigere for elementer knyttet til eiendeler og gjeld. Der eiendeler er oppskrevet og oppskrivningsbeløpet er ført til fond for urealiserte gevinster, må det foretas en reduksjon av egenkapitalen ved beregningen etter skatteloven § 8-15 sjuende ledd første punktum. For rederiselskaper som ikke fører utsatt skatt i regnskapet, vil reduksjonen tilsvare oppskrivningsbeløpet, mens det i andre tilfeller må foretas en fordeling av oppskrivningsbeløpet på egenkapital og gjeld. Tilsvarende må det korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster knyttet til gjeldsposter. Det skal ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital, jf. skatteloven § 8-15 sjuende ledd tredje punktum.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-15 nytt åttende ledd.

B. Endret regnskapsføring av foreslått utbytte

Ettersom utbytte etter IFRS ikke kan gjeldsføres før det er vedtatt, jf. IAS 10 Hendelser etter balansedagen, ble det i høringsnotatet foreslått at selskaper innenfor rederiskatteordningen som benytter IFRS skal korrigere for foreslått utbytte ved anvendelse av bestemmelsene i skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum og § 8-15 sjuende ledd første punktum.

Ved lov 10. juni 2005 nr. 46 ble regnskapsloven § 6-2 første ledd D III nr. 7 opphevet. Spørsmålet om regnskapsføring av foreslått utbytte er med dette overlatt til standardsetter, jf. Ot.prp. nr. 39 (2005-2006) side 74. Dette kan medføre at regnskapsføringen av foreslått utbytte endres også for selskaper som ikke benytter IFRS.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at selskaper innenfor rederiskatteordningen som ikke fører foreslått utbytte som gjeld, skal korrigere for foreslått utbytte ved anvendelse av bestemmelsene i skatteloven § 8-15 tredje ledd annet punktum og § 8-15 sjuende ledd første punktum. For å ta hensyn til endret regnskapsføring også for skattytere som ikke benytter IFRS, foreslår departementet at lovforslaget på dette punktet endres noe i forhold til forslaget i høringsnotatet. Det vises til forslag til skatteloven § 8-15 nytt niende ledd.

I høringsnotat ble det videre foreslått å endre ordlyden i skatteloven § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2, slik at det fremgår at foreslått utbytte vil kunne medføre beskatning etter skatteloven § 8-15 femte ledd, selv om utdelingene etter nye regnskapsregler ikke skal gjeldsføres og dermed ikke vil vises i regnskapet som avsetninger. I tråd med dette, foreslår departementet en presisering av at foreslått utbytte vil kunne medføre beskatning etter skatteloven § 8-15 femte ledd, selv om utdelingene etter nye regnskapsregler ikke skal gjeldsføres og dermed ikke vil vises i regnskapet som avsetninger. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 og 2.

6.10.2 Skatteloven § 10-5 - korreksjonsinntekt

6.10.2.1 Gjeldende rett

Reglene om korreksjonsinntekt fremgår av skatteloven § 10-5. For at det skal kunne beregnes korreksjonsinntekt, må det for det første foreligge netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. I den utstrekning slike forskjeller avspeiler seg i selskaps balanse, vil de utgjøre ubeskattet kapital.

Utdeling av slik ubeskattet kapital kan utløse korreksjonsinntekt. Skatteloven § 10-5 annet ledd gir anvisning på en sjablonmessig metode for å beregne om det foreligger underdekning. Det er et vilkår at selskapets egenkapital i henhold til balansen er lavere enn summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller som fremkommer mellom balansen i årsoppgjøret og selskapets skattemessige verdier, fratrukket en beregnet skatteforpliktelse som knytter seg til differansen. Korreksjonsinntekt skal bare beregnes hvis underdekningen skyldes en eller flere av følgende disposisjoner, jf. skatteloven § 10-5 tredje ledd:

- a) det er avsatt til utbytte i selskapets årsoppgjør, eller
- b) det gis konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt, eller
- c) det i løpet av inntektsåret er utdelt utbytte, jf. § 10-11, som overstiger fjorårets avsetning til utbytte, eller det er utdelt mer enn aksjenes forholdsmessige del av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksje, jf. § 10-37 annet ledd.

Det følger av dette at regnskapsreglene og endringer i disse i stor grad vil ha betydning for om det er grunnlag for å beregne korreksjonsinntekt og størrelsen på denne. Grunnlaget for korreksjonsinntekt vil kunne stille seg forskjellig, avhengig av om skattyteren benytter IFRS eller ikke. Som nevnt i avsnitt 6.2.3.4, følger det ikke lenger av regnskapsloven at avsetning til utbytte skal regnskapsføres som gjeld. For regnskapspliktige som anvender IFRS, vil avsatt utbytte ikke bli ført som gjeld i balansen, jf. IAS 10 Hendelser etter balansedagen. For regnskapspliktige som følger regnskapslovens ordinære system vil det være avgjørende hva som vil følge av regnskapsstandardene. Hvis avsetningen ikke skal føres som gjeld og dermed ikke reduserer egenkapitalen, vil en avsetning av utbytte ikke medføre underdekning mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, og avsetningen vil ut fra gjeldende regler ikke utløse korreksjonsinntekt.

6.10.2.2 Høringsnotat og høringsmerknader

I høringsnotatet ble det ikke foreslått endringer i korreksjonsinntektsreglene, som følge av at innføringen av IFRS kan føre til endringer mht. i hvilke situasjoner det er aktuelt å beregne korreksjonsinntekt. Det ble vist til at spørsmålene burde vurde-

res i tilknytning til den varslede gjennomgang av reglene om korreksjonsinntekt i lys av aksjonærmodellen. Departementet gav imidlertid uttrykk for at det herunder burde vurderes særlige nøytraliseringstiltak, slik at spørsmålet om beregning av korreksjonsinntekt stiller seg likt, uavhengig av om skattyter etter regnskapsreglene skal føre opp avsatt utbytte som gjeld eller ikke. Ingen av høringsinstansene har uttalt seg om ovennevnte forutsetning.

6.10.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Slik korreksjonsinntektsreglene er bygget opp, vil endringer i regnskapsreglene kunne medføre at grunnlaget for korreksjonsinntekt kan endre seg. Hvorvidt selskapet har ubeskattet kapital, må nødvendigvis avgjøres på grunnlag av de til en hver tid gjeldende regnskapsregler. Som utgangspunkt gir endringer i de regnskapsmessige tidfestingsreglene dermed ikke grunnlag for å endre korreksjonsinntektsreglene. Dette må gjelde selv om grunnlaget for korreksjonsinntekten dermed kan stille seg forskjellig, avhengig av om skattyteren fører regnskapet etter IFRS eller etter regnskapslovens system.

Når det derimot gjelder avsatt utbytte, vil en opprettholdelse av gjeldende regler føre til ulike løsninger, avhengig av om utbyttet føres som en avsetning i regnskapet eller ikke. Hvis utbyttet først føres opp i regnskapet det år det vedtas, vil eventuell korreksjonsinntekt først inntre dette året. Etter departementets oppfatning vil det være uheldig at en her får ulike løsninger, avhengig av om selskapet fører regnskapet etter IFRS eller ikke, og avhengig av om standardsetter kommer til at avsatt utbytte skal føres som gjeld. Etter departementets vurdering bør avsatt utbytte få de samme virkninger i forhold til korreksjonsinntekten som tidligere. Selv om utbytte som ikke er vedtatt i inntektsåret ikke skal balanseføres, må utdeling av utbytte bygge på forslag fra styret, jf. aksjeloven § 8-2 og allmennaksjeloven § 8-2. Dette forslaget skal fremgå av styrets årsberetning, jf. regnskapsloven § 3-3 syvende ledd. Her er det ingen endringer. Styrets forslag om utdeling av utbytte bør etter departementets oppfatning redusere egenkapitalen ved beregningen av korreksjonsinntekt, og korreksjonsinntekt bør da utløses av en slik disposisjon. Dette må gjelde uavhengig av om utbyttet føres som en gjeldspost i selskapets balanse. Hvis styret før vedtakelsen i generalforsamlingen forhøyer sitt forslag om utdeling av utbytte, må det være det forhøyede forslaget som inngår i korreksjonsinntektsberegningen. På

denne måten vil en få samme løsning, uavhengig av om regnskapet føres etter IFRS eller ikke, og uavhengig av om standardsetter kommer til at utbytte i andre tilfeller skal føres som gjeld.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-5 annet ledd, nytt annet punktum og tredje ledd bokstav a og c.

6.10.3 Petroleums-skatteloven § 3 h

For selskaper som driver utvinningsvirksomhet stiller petroleums-skatteloven § 3 h krav til størrelsen på egenkapitalen for skatteformål. Disse selskapene må ha en egenkapitalandel som utgjør minst 20 prosent av summen av selskapets gjeld og egenkapital i den regnskapsmessige balansen ved årsoppgjøret. Hvis selskapets gjeld overstiger 80 prosent av totalbalansen (summen av gjelden og egenkapitalen), skal det skje en forholdsmessig reduksjon av faktiske gjeldsrenter som kommer til fradrag ved ligningen.

En adgang til regnskapsføring etter IFRS vil kunne medføre flere endringer i utvinningsselskapenes regnskapsmessige balanse sammenlignet med gjeldende regler. Virkningen i forhold til petroleums-skatteloven § 3 h avhenger av hvordan regnskapene er ført til nå, og i hvilken utstrekning selskapene vil gå over til å anvende IFRS. I høringsnotatet la departementet til grunn at virkningene av å benytte IFRS kan gå i forskjellige retninger, og at det er vanskelig nå å angi den samlede effekten av nye regler. Det ble foreslått at en ved anvendelsen av petroleums-skatteloven § 3 h fortsatt skal ta utgangspunkt i selskapets faktiske regnskapsmessige balanse. Videre ble det foreslått at det fastsettes en særregel om at postene avsatt utbytte og konsernbidrag skal anses som gjeld uavhengig av hvordan de regnskapsmessig er behandlet.

Etter petroleums-skatteloven § 8 kan departementet gi nærmere regler til gjennomføring og utfylling av petroleums-skatteloven. Departementet legger til grunn at bestemmelsen gir hjemmel til å fastsette i forskrift hvilke poster som skal medregnes ved anvendelsen av petroleums-skatteloven § 3 h. Departementet vil vurdere de høringsmerkene som er innkommet til høringsnotatet på dette punktet, og fastsette i forskrift de tilpasninger som anses nødvendige som følge av endringer i regnskapsreglene.

6.11 Ikrafttredelse

Ved endringslov 10. desember 2004 nr. 81 ble det vedtatt at både børsnoterte og andre regnskaps-

pliktlige skal ha anledning til å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandarder som er vedtatt etter den nye bestemmelse i regnskapsloven § 3-9 annet ledd, jf. forskrift 17. desember 2004. Det ble vedtatt at loven trer i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. I Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) side 26 ble det uttalt:

«Departementet tar ut fra dette sikte på at den foreslåtte adgangen til å anvende vedtatte IFRS både i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan tre i kraft fra 1. januar 2005, og legger opp til at dette fastsettes i medhold av lovforslaget del IX nr. 1 om at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.»

Om eventuelle skattelovsendringer i forbindelse med ikrafttreden av ny regnskapslov § 3-9 tredje ledd, heter det i Ot.prp. nr. 89 (2003-2004) side 26:

«Departementet vil prioritere arbeidet med å avdekke endringsbehov, utvikle og foreslå skat-

temessige løsninger og løsninger for offentlig kontroll/rapportering med sikte på at nødvendige endringer i skatte- og ligningslovgivningen og eventuelt andre regler skal kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2005. Det legges opp til at lovforslag om disse spørsmål skal kunne vedtas i løpet av 2005.»

Regnskapslovens ordinære regler er også endret ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46, jf. forslag i Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). Også disse endringer skal forutsetningsvis tre i kraft for regnskapsåret 2005, men slik at den formelle avgjørelse av ikrafttredelsestidspunktet er tillagt Kongen.

Det legges tilsvarende til grunn at skattemessige tilpasninger med bakgrunn i de vedtatte endringer i regnskapslovgivningen må tre i kraft fra inntektsåret 2005. Samtlige forslag til skattelovsendringer som er tatt opp i avsnitt X forutsettes således gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

7 Overgangsregel E til skatteloven § 2-38

7.1 Arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjer i 2005 i selskap som har mottatt aksjer eller andeler etter reglene i overgangsregel E

7.1.1 Overgangsregel E innebærer mulighet for utilsiktet redusert arveavgift ved overføring av aksjer i løpet av 2005

Ved innføringen av fritaksmetoden vedtok Stortinget en overgangsregel E til skatteloven § 2-38. Bestemmelsen innebærer at det ikke foretas gevinstbeskatning hvis en personlig skattyter overfører samtlige av sine aksjer eller andeler i deltakerlignet selskap mot vederlag i aksjer i det mottakende selskap (heretter kalt holdingselskapet). Holdingselskapet kan være et eksisterende selskap eller et nystiftet selskap. Regelen er gitt for at aksjonærer som eier aksjer direkte, skal ha mulighet til å komme inn under fritaksmetoden ved å opprette et holdingselskap.

Overdragende skattyters skatteposisjoner knyttet til de overførte aksjer og andeler, herunder skattemessig innbetalt aksjekapital og overkurs videreføres på vederlagsaksjene overdrager blir eier av i holdingselskapet, jf. overgangsregel E annet ledd annet punktum.

Arveavgiftsverdien på ikke-børsnoterte aksjer skal fastsettes til 30 eller 100 prosent av aksjens andel av selskapets formuesverdi 1. januar i det året rådigheten går over, jf. arveavgiftsloven § 11 A.

Hvis selskapet er stiftet i inntektsåret 2005, utgjør formuesverdien i selskapet summen av aksjekapitalens pålydende pluss overkurs, jf. skatteloven § 4-13 første ledd. Hvis aksjekapitalen pluss overkursen i holdingselskapet settes til den opprinnelige verdi i de overdratte selskaper, kan denne verdien være langt lavere enn formuesverdien i selskapene. Bruk av overgangsregel E innebærer derfor at arveavgiftsverdien av aksjene som overdras, kan bli betydelig redusert når de overdras til et nystiftet holdingselskap.

Et eksempel kan illustrere effekten:

Personlig aksjonær A har i sin tid skutt inn 100 000 kroner i aksjekapital i Drift AS. Drift AS har den 1. januar 2005 en skattemessig formu-

esverdi på 2 millioner kroner. A benytter overgangsregel E og oppretter det nystiftede Holding AS, som overtar aksjene i Drift AS. Skatteposisjonene på As hånd knyttet til aksjene i Drift AS overføres på vederlagsaksjene i Holding AS. Pålydende pluss overkurs på aksjene i Holding AS settes da etter gjeldende regler til 100 000 kroner, selv om virkelig verdi av innskuddet er langt større. Hvis A så gir bort sine aksjer i Holding AS til sin datter B i 2005, vil arveavgiftsgrunnlaget for henne etter arveavgiftsloven § 11 A være 100 000 kroner, eller 30 000 kroner hvis 30 prosent-alternativet velges. Hadde aksjene i Drift AS blitt overført direkte, ville arveavgiftsgrunnlaget vært 2 millioner eller 600 000 kroner. Ved valg av 30 prosent-alternativet vil forskjellen i arveavgiftsgrunnlag følgelig bli 570 000 kroner.

Gir A bort sine aksjer i 2006, vil Holding AS ikke være nystiftet i inntektsåret 2005 og formuesverdien og arveavgiftsverdien pr. 1. januar 2006 vil bli fastsatt etter de alminnelige regler. Formuesverdiene i Drift AS vil da bli tatt hensyn til ved beregningen av formuesverdien og arveavgiftsverdien i Holding AS.

Ved overdragelse til eksisterende holdingselskap mot vederlag i aksjer, skal arveavgiftsverdien i det eksisterende holdingselskapet som hovedregel basere seg på verdien 1. januar i inntektsåret, dvs. før kapitalforhøyelsen knyttet til de overførte aksjene, jf. arveavgiftsloven § 11 A. De aksjer som skytes inn i holdingselskapet før overdragelsen, vil følgelig ikke bli regnet med ved arveavgiftsberegningen. Bruk av overgangsregel E innebærer derfor at arveavgiftsverdien av aksjene og andelene som overdras til et eksisterende holdingselskap blir satt til null ved beregningen av arveavgiftsverdien av aksjene i holdingselskapet ved overdragelse i 2005. Ved overdragelse i 2006 oppstår ikke denne effekten, og de alminnelige regler kan legges til grunn.

7.1.2 Departementets vurdering og forslag

Reduksjonen i arveavgiftsgrunnlaget ved overdragelse av aksjene i 2005 som beskrevet over var ikke tilsiktet ved vedtakelsen av overgangsregel E, og innebærer en tilfeldig fordel for de avgiftspliktige.

Departementet mener derfor at denne muligheten til avgiftstilpasning bør stoppes for overdragelser som skjer fra og med den dagen denne proposisjonen legges fram og ut 2005.

Departementet foreslår en lovregel om at arveavgiften skal beregnes som om vederlagsaksjene og de andre aksjene og andelene hadde vært overdratt direkte fra giver til mottaker. En skal altså se bort fra omdannelsen etter overgangsregel E.

Et eksempel: Sett at en personlig aksjonær eier tre aksjeselskaper AS I, AS II og AS III. De skattemessige formuesverdiene i selskapene pr. 1. januar 2005 er hhv. 1 million kroner, 500 000 kroner og 2 millioner kroner, dvs. til sammen 3,5 millioner kroner. Aksjonæren har også et fjerde eksisterende selskap kalt Holding AS hvis skattemessige formuesverdi pr. 1. januar 2005 er 50 000 kroner. Han skyter så sine aksjer i AS I, AS II og AS III inn i Holding AS mot vederlag i aksjer i Holding AS, og påberoper seg overgangsregel E. Aksjekapitalen i Holding AS forhøyes som følge av innskuddet. Han overdrar 1. desember 2005 aksjene i Holding AS til sin datter.

Arveavgiftsverdien av de overdratte aksjer i Holding AS skal etter de gjeldende regler som er beskrevet over fastsettes til formuesverdien pr. 1. januar 2005, dvs. til 50 000 kroner. Departementet foreslår at en i et slikt tilfelle skal fastsette arveavgiftsgrunnlaget som om aksjene i AS I, AS II, AS III og Holding AS blir overdratt til datteren direkte. Det innebærer at samlet arveavgiftsgrunnlag blir 3 550 000 kroner hvis en legger 100 prosent av formuesverdien til grunn.

Hvis Holding AS var nystiftet, innebærer dagens regler at en skal legge til grunn summen av innbetalt aksjekapital og overkurs som arveavgiftsgrunnlag. Overgangsregel E innebærer at skattyter i eksemplet skal videreføre innbetalt aksjekapital og overkurs i AS I, AS II og AS III på aksjene i Holding AS. Når en ser bort fra omdannelsen etter overgangsregel E, finner departementet det ikke riktig å legge til grunn aksjekapitalen og overkursen i AS I, AS II og AS III ved beregningen av formuesverdien i det nystiftede Holding AS. Det foreslås derfor at det skal ses bort fra innbetalt aksjekapital og overkurs som kommer fra de innskutte aksjer eller andeler. Er det ved omdannelsen etter overgangsregel E skutt inn andre midler, eksempelvis kontanter i tillegg, skal disse legges til grunn for beregningen av arveavgiftsverdien i det nystiftede selskapet.

Departementet foreslår at lovendringen gir virkning fra og med den dag denne proposisjon legges fram (10. november) og ut 2005. Lovendringen blir følgelig gjeldende for arv og gaver hvor

rådigheten går over før loven blir vedtatt, men etter at proposisjonen er framlagt og forslaget er blitt offentlig kjent. En slik ikrafttredelse er nødvendig for å oppnå formålet med lovendringen. Departementet mener en slik ikrafttredelse ikke er urimeelig eller urettferdig, og ligger klart innenfor de grenser Grunnloven § 97 setter for tillatt tilbakevirkning. Varselet gjennom proposisjonen gjør at avgiftsendringen ikke vil komme uventet på den som mottar aksjer som arv eller gave den 10. november og ut året.

Departementet antar at en del skattytere som har foretatt omdannelse etter overgangsregel E ikke ennå har overdratt sine aksjer ved gave, slik at lovendringen får praktisk betydning for en del planlagte overdragelser. Det antas at provenyvirkningen av forslaget er liten.

Det vises til forslaget til endring av lov 10. desember 2004 nr. 77 overgangsregel E annet ledd nytt femte og sjette punktum.

7.2 Ekstraordinær utbytteutdeling

7.2.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre overgangsregel E til fritaksmetoden, slik at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på de tilbyttede aksjene reduseres med ekstraordinært utbytte som utdeles i 2005. Dette vil sikre kontinuitet, slik at inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på de tilbyttede aksjene ikke blir høyere enn om overgangsregel E ikke hadde vært benyttet.

7.2.2 Gjeldende rett

Som en del av skattereformen ble det vedtatt en overgangsregel E til fritaksmetoden, som gjelder for inntektsåret 2005. Etter denne overgangsregelen kan en skattyter innen utgangen av 2005 overføre aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper til et holdingselskap uten gevinstbeskatning. Det er et vilkår at det mottakende selskap blir eier av minst 10 prosent av aksjekapitalen i de overførte selskaper. Når skattyter benytter overgangsregel E, skal inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget på de mottatte aksjene i holdingselskapet settes til inngangsverdien, herunder akkumulert RISK-beløp pr. 1. januar 2005, på de overdratte aksjene.

RISK-beløpet pr. 1. januar 2005 vil være redusert med utbytte som er avsatt i regnskapet for 2005 for utdeling i 2006. Hvis det utbyttet som deles ut fra selskapet avviker fra det utbyttet som er avsatt i regnskapet, vil dette i samsvar med RISK-reglene først bli korrigert ved RISK-bereg-

ningen pr. 1. januar 2006. En slik differanse vil oppstå hvis det besluttes at det skal deles ut mindre enn det utbyttet som er avsatt, eller det besluttes å dele ut et ekstraordinært utbytte. Pr. 1. januar 2006 vil de overførte aksjene være eiet av et selskap som faller inn under fritaksmetoden. De aksjonærene som benytter overgangsregel E vil dermed få utdelt utbytte uten at utdelingen reduserer RISK-beløpet.

Skatteloven § 10-32 fjerde ledd har regler om korrigerende av inngangsverdien hvor utbyttet tilfaller en annen skattyter enn den som har fått redusert RISK-beregningen med utbyttet. Denne bestemmelsen vil antagelig kunne benyttes til å redusere inngangsverdien for den personlige aksjonær. Det er imidlertid vanskelig å tolke bestemmelsen slik at det også skal skje en reduksjon av skjermingsgrunnlaget.

7.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Overgangsregel E bygger på at det skal være kontinuitet mht. inngangsverdier og RISK-beløp. Hvis et ekstraordinært utbytte som utdeles i 2005 ikke medfører reduksjon av kostprisen og skjermingsgrunnlaget, kan dette åpne for skatteplanlegging. Det vil da lønne seg å unnlate å avsette for utbytte i regnskapet for 2004, og i stedet avholde en ekstraordinær generalforsamling senere i 2005, hvor det besluttes å dele ut et ekstraordinært utbytte. Dette utbyttet er i praksis skattefritt etter godtgjørelsesmetoden og ville ha redusert inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget for den personlige aksjonæren, hvis han ikke hadde benyttet overgangsregel E. Overgangsregel E er basert på at en aksjonær som i samsvar med overgangsregelen har byttet sine aksjer mot aksjer i et holdingselskap, skal ha samme inngangsverdier og skjermingsgrunnlag som han ville hatt dersom han fremdeles eide aksjer i det underliggende selskap. Aksjonæren bør da ikke, ved å ta ut et slikt ekstraordinært utbytte, kunne få høyere inngangsverdi og skjermingsgrunnlag enn det han ville ha fått om han fortsatt hadde eiet aksjene i det underliggende selskap direkte. Dersom skattyter senere skyter utbyttet inn i holdingselskapet som aksjekapital, vil dette øke hans inngangsverdi og skjermingsgrunnlag i forhold til situasjonen før utbytteutdelingen, uten at kapitalen i selskapet har økt.

Etter departementets oppfatning bør reglene ikke oppfordre til slike transaksjoner. Som nevnt vil gjeldende regler antagelig gi grunnlag for reduksjon av inngangsverdien mens det ikke uten

videre følger at det skal skje en reduksjon av skjermingsgrunnlaget. Departementet foreslår derfor en presisering av overgangsregel E til fritaksmetoden, hvor det fremgår at inngangsverdien ved en fremtidig beregning av aksjegevinst eller –tap skal reduseres med utbytte utdelt i 2005 til den overdragende aksjonær, i den grad utbyttet ikke har kommet til fradrag ved RISK-beregningen pr. 1. januar 2005. Ved innføringen av aksjonærmodellen fra 1. januar 2006, følger det av overgangsreglene at aksjenes skjermingsgrunnlag skal settes til aksjens historiske kostpris tillagt eventuelle RISK-beløp fra det tidsrom aksjonæren har eid aksjen. Det vises til lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. om fastsettelse av aksjenes skjermingsgrunnlag, første ledd. Det følger da av denne bestemmelsen at den ekstraordinære utbytteutdelingen også vil få virkning for skjermingsgrunnlaget.

Det foreslås at lovendringen får virkning for transaksjoner etter overgangsregel E som er foretatt i 2005. Det innebærer ingen urimelig tilbakevirkning i strid med grunnloven § 97 at endringen får virkning for fastsettelsen av inngangsverdien og skjermingsgrunnlaget ved en gevinstberegning eller utbytteutdeling i 2006 eller senere. Det vil heller ikke være noen urimelig tilbakevirkning at endringen får virkning for fastsettelsen av kostprisen for aksjer som realiseres i 2005, før endringslovens vedtakelse. Som nevnt ovenfor vil det allerede i dag følge av skatteloven § 10-32 fjerde ledd at utbyttet i et slikt tilfelle skal gå til reduksjon av kostprisen på aksjene. Dessuten er det sikker rett at Stortinget står fritt til å innføre skjerpene skatteregler med virkning for realisasjoner som har funnet sted samme år som endringen vedtas, jf. Rt. 1976 s. 1245.

Hvis det besluttes å dele ut et mindre utbytte enn det som er avsatt, vil skattyteren på tilsvarende måte få en lavere inngangsverdi enn det han ville fått, om overgangsregel E ikke hadde blitt benyttet. Skattyteren vil her vanligvis ha mulighet til å påvirke et slikt resultat, ved at en unnlater å redusere den besluttede utdelingen. Det er dermed ikke samme behov for en særregel her, som hvor det er aktuelt å øke det avsatte utbytte. Departementet foreslår derfor ingen regel for slike tilfeller.

Hvis beslutningen om å utdele det ekstraordinære utbyttet treffes etter at aksjene er overført til holdingselskapet, er det ikke noe behov for å korrigere RISK-justeringen. Dette fordi utbyttet er en skattefri inntekt for holdingselskapet, slik at RISK-beløpet i dette tilfellet ikke påvirkes hos mottaker.

Dersom den personlige skattyteren ønsker å ta pengene ut fra holdingselskapet, blir utbyttet gjenstand for beskatning etter aksjonærmodellen på vanlig måte.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i overgangsregel E annet ledd.

8 Endring av kostpris og skjermingsgrunnlag som følge av retting av feil ved RISK-beregningen

8.1 Innledning

Hvis det skjer feil ved beregningen av RISK-beløpet (Regulering av inngangsverdien med skattlagt kapital), kan en rettelse av feilen føre til at RISK-beløpet endres. Dette gjelder både for de som allerede har solgt aksjene og for de som ikke har gjort det når rettelsen foretas. Departementet foreslår at slike rettelser får betydning for fastsettelsen av kostprisen og skjermingsfradraget, også hvor rettelser skjer etter 1. januar 2006.

8.2 Gjeldende rett

Det forekommer at det blir beregnet feil RISK-beløp. Dette kan skyldes to forhold. For det første kan det skje feil ved beregningen av selskapets skattepliktige inntekt. I andre tilfeller kan inntekten være beregnet riktig, men det kan være gjort feil ved selve fastsettelsen av RISK-beløpet. Hvor feil ved selskapets ligning blir rettet opp ved endringssak, har en regler i skatteloven § 10-34 femte ledd første punktum om såkalt differanse-RISK. Etter disse reglene skal endringen av ligningen få virkning for RISK-beregningen fra og med det år vedtaket om endring treffes. Endringen får dermed ikke tilbakevirkende kraft. Ved overgangen til aksjonærmodellen vil det være RISK-beløp som er fastsatt til og med 01.01.06 som vil inngå som en del av skjermingsgrunnlaget. Siden det ikke vil bli fastsatt noe RISK-beløp senere, vil det dermed heller ikke være grunnlag for å korrigere kostprisen og skjermingsgrunnlaget hvis det i 2006 eller senere foretas en endring av selskapets tidligere ligninger.

I noen tilfeller gjøres det feil ved selve RISK-beregningen. Feilen kan skje av selskapet i forbindelse med utfyllingen av RISK-skjemaet eller det kan skje feil fra skattemyndighetenes side. I følge skatteloven § 10-34 femte ledd annet punktum skal en endring av slike feil få virkning fra samme tidspunkt som fastsettelsen av det opprinnelige reguleringsbeløp. Hvis aksjonæren i mellomtiden har solgt aksjer, kan ligningsmyndighetene innenfor

fristene i ligningsloven kapittel 9 kreve at gevinstberegningen tas opp til endring. Innenfor disse fristene kan også skattyteren anmode ligningsmyndigheten om å endre gevinstberegningen. Også § 10-34 femte ledd annet punktum er opphevet med virkning fra 1. januar 2006.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har vurdert om det bør gis en særskilt overgangsregel som viderefører § 10-34 femte ledd første punktum, med virkning for kostprisen og skjermingsgrunnlaget. Departementet har kommet til at det ikke bør gis en slik regel. De som har ervervet aksjene etter det år som endringssaken gjelder, vil ha fått fastsatt en ny inngangsverdi og skjermingsgrunnlag på sine aksjer, basert på det de har betalt for aksjene, evt. justert med RISK-beløp frem til og med 2005. Når størrelsen på selskapets skattepliktige inntekt etter 2006 ikke lenger har betydning for ligningen av aksjonæren, bør det heller ikke få betydning at det etter 1. januar 2006 skjer en økning eller en reduksjon av selskapets inntekt for et tidligere år.

Hvor det derimot har skjedd feil ved selve RISK-beregningen, ser departementet det som uheldig om feilen ikke kan rettes med virkning for aksjenes kostpris og skjermingsgrunnlag. RISK-beregningen er komplisert, og mange aksjonærer har ingen forutsetninger for å vurdere hvorvidt RISK-beløpet er riktig fastsatt. Aksjonærene vil heller ikke alltid ha tilgang til den beregning som er gjort fra selskapets side og vil ikke uten videre kunne se om RISK-beløpet stemmer med selskapets beregning. Enten feilen kan spores tilbake til selskapet eller til ligningsmyndighetene, bør aksjonæren ha rett til å korrigere sin inngangsverdi og skjermingsgrunnlag. Hvis aksjene er solgt før endringen er foretatt, bør ligningsmyndighetene på samme måte som tidligere, vurdere om det skal foretas endring etter reglene i ligningsloven kapittel 9. Hvor skattyter ikke kan lastes for feilen og det gjelder beløp av en viss stør-

relse, bør ligningsmyndighetene i stor grad akseptere endring til skattyters gunst etter disse bestemmelsene, selv om klagefristen er utløpt. På tilsvarende måte stiller det seg hvis skattyteren har blitt beskattet for utbytte på grunnlag av at

skjermingsgrunnlaget har blitt feil som følge av slike beregningsfeil.

Det vises til forslag til endring av lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv., XIX overgangsregler nytt siste avsnitt.

9 Fritak for arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver forskutterer sykepengene mv. – endring i folketrygdloven §§ 22-3 og 23-2

9.1 Innledning og sammendrag

En arbeidsgiver som har utbetalt lønn under sykdom eller fødselspermisjon mv., og feriepenge på grunnlag av dette, får etter folketrygdloven § 22-3 utbetalt til seg de ytelser, inkludert feriepenge, som arbeidstakeren har krav på fra folketrygden i disse periodene. Også slike refunderbare lønnsutbetalinger skal det svares arbeidsgiveravgift av, men det gis samtidig refusjon av denne avgiften. Ordningen foreslås nå lagt om slik at det etableres et fritak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift av disse ytelsene. Refusjonen av arbeidsgiveravgift fra trygden vil da falle bort. Avgiftsfritaket omfatter også arbeidsgivers forskuttering av sykepenge etter folketrygdloven § 8-20 tredje ledd og § 8-21 tredje ledd.

9.2 Gjeldende rett

Folketrygdloven § 23-2 etablerer en generell plikt til å betale arbeidsgiveravgift av innberetningspliktig lønn mv. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift omfatter også utbetalinger som reelt sett er hel eller delvis forskuttering av trygdeytelser. De praktiske eksemplene på dette er arbeidsgivere som utbetaler lønn under arbeidstakerens sykdom eller fødselspermisjon, eller i tidsrom med fravær på grunn av små barns sykdom mv.

Etter folketrygdloven § 22-3 første ledd har en arbeidsgiver som har utbetalt lønn i perioder som nevnt, krav på å få den aktuelle trygdeytelsen utbetalt til seg. I tillegg skal arbeidsgiveren ha refundert innbetalt arbeidsgiveravgift beregnet på grunnlag av et beløp svarende til trygdeytelsen. Det kan forekomme tilfeller der utbetalt lønn overstiger sykepengene mv. Trygdens refusjon er imidlertid begrenset til de ytelser som følger av folketrygdloven kapittel 8 mv., og arbeidsgiveravgiften av disse ytelser når de forskutteres.

Dersom arbeidsgiver også utbetaler feriepenge på grunnlag av lønn under sykdom mv., samt arbeidsgiveravgift på grunnlag av dette, sier folketrygdloven § 22-3 annet ledd at arbeidsgiveren trer

inn i arbeidstakerens krav på feriepenge fra folketrygden. På samme måte om for forskuttet lønn, har arbeidsgiveren krav på refusjon av arbeidsgiveravgiften knyttet til utbetalingen.

Arbeidsgivers krav på refusjon av sykepenge gjelder som hovedregel sykepenge etter utløpet av arbeidsgiverperioden på 16 dager. I visse tilfelle overtar imidlertid folketrygden ansvaret for sykepenge i arbeidsgiverperioden, og i slike tilfeller refunderes alle sykepenge den ansatte har krav på fra trygden og som arbeidsgiveren har utbetalt under arbeidstakerens sykdom. Det vises til loven §§ 8-20 og 8-21, som omhandler sykepenge henholdsvis for arbeidstakere med særlig stor risiko for fravær og for arbeidstakere hos små arbeidsgivere som har tegnet forsikring mot sykepengeansvaret.

9.3 Departementets vurderinger og forslag

Fra 1. januar 2004 er reglene for arbeidsgiveravgift lagt om på bakgrunn av at EFTAs overvåkningsorgan ESA fant at ordningen med geografisk differensierte satser for arbeidsgiveravgift var i strid med EØS-avtalen. Ved omleggingen har man lagt vekt på å beholde de geografisk bestemte satsene i den grad dette er forenlig med EØS-avtalen. Differensieringen er videreført innenfor et fribeløp på 270 000 kroner per år per foretak etter reglene for bagatellmessig støtte. Dette innebærer at arbeidsgiverne for den del av lønnskostnadene som er skjermet av fribeløpet, fortsatt kan beregne arbeidsgiveravgift med de differensierte satsene. Først når fribeløpet er brukt opp må beregningen skje etter full sats eller etter overgangssatser i sonene III og IV.

Resultatet er et vesentlig mer komplisert system enn tidligere og reglene om refusjon av arbeidsgiveravgift i folketrygdloven § 22-3 blitt uforholdsmessig vanskelig å praktisere for trygdeetaten. I mange tilfelle vil etaten ikke ha tilstrekkelige opplysninger om satsen for beregning av avgiften til å kunne gi riktige refusjonsbeløp, og resulta-

tet i praksis er at det oppstår feilutbetalinger til gunst eller til skade for arbeidsgiver. Det har medført en rekke etterfølgende oppgjør som er arbeidskrevende både for arbeidsgiverne og trygdeetaten og som skaper unødvendig irritasjon i forholdet mellom disse partene.

Finansdepartementet legger til grunn at det i mange tilfelle ikke er praktisk mulig å foreta en korrekt beregning av den arbeidsgiveravgift som skal refunderes ut fra de opplysninger som trygdeetaten har. Et riktig oppgjør for arbeidsgiveravgift samtidig med at forskutterte sykepenger refunderes, vil forutsette en uforholdsmessig ressursinnsats fra trygdeetatens side. I samråd med Arbeids- og sosialdepartementet, Rikstrykerverket og Skattedirektoratet, har departementet derfor vurdert mulighetene for en enklere ordning, uten at arbeidsgiverne påføres unødig merarbeid.

Den beste løsningen synes å være at det etableres et formelt fritak i folketrygdloven § 23-2, slik at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift av utbetalinger som i realiteten er forskuttering av sykepenger mv. fra folketrygden. Det vil da ikke lenger være behov for ordningen med refusjon av arbeidsgiveravgift i tilknytning til refusjonen av forskutterte sykepenger. Fritaket for arbeidsgiveravgift vil bare gjelde under forutsetning av at det faktisk gis refusjon for sykepengene mv. Tilfelle der arbeidsgiveren har refusjonsrett, men av en eller annen

grunn ikke gjør refusjonskravet gjeldende, faller utenfor fritaket.

På denne bakgrunn foreslås det at folketrygdloven § 23-2 femte ledd endres, slik at lønnsutbetalinger og feriepengeutbetalinger som er en forskuttering av trygdeytelser og feriepenger fra trygden på grunnlag av slike ytelser, ikke skal medføre plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Fritaket omfatter også arbeidsgiveres forskuttering av sykepenger etter folketrygdloven § 8-20 tredje ledd og § 8-21 tredje ledd. Bestemmelsen i loven § 22-3 første ledd annet punktum om refusjon av arbeidsgiveravgift blir etter dette overflødig, og foreslås i samråd med Arbeids- og sosialdepartementet opphevet.

Endringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2006, med virkning for ytelser fra da. Det vises til vedlagte forslag til endringer i folketrygdloven.

9.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Bortfall av plikten til å betale arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver forskutterer sykepenger mv. som refunderes fra trygden, antas å innebære administrative forenklinger både for arbeidsgiverne, trygdeetaten og skatteetaten.

Omleggingen vil ikke ha netto budsjettmessige konsekvenser i 2006.

10 Fritak fra uttaksbeskatning i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia

10.1 Innledning og sammendrag

Uttak fra næringsvirksomhet, herunder å gi bort varer eller tjenester, utgjør skattepliktig inntekt for skattyter, jf. skatteloven § 5-2. Inntekten skal beregnes som om transaksjonen var blitt gjennomført til omsetningsverdi. Skatteloven gjør ikke noe alminnelig unntak for uttak i form av gave til nødhjelp. I forbindelse med jordskjelvkatastrofen som rammet Asia 8. oktober 2005 har det oppstått spørsmål om fritak fra uttaksreglene.

I brev av 28. oktober 2005 varslet Finansdepartementet at det ble tatt sikte på å fremme et avgrenset lovforslag som sikrer at det ikke blir uttaksbeskatning i tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia.

Departementet foreslår at det gjøres unntak fra skatteloven § 5-2 for slike gaver. Det foreslås at unntaket gjøres midlertidig for uttak foretatt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

10.2 Gjeldende rett

Uttak av vare eller tjeneste fra næring er skattepliktig inntekt for skattyter, jf. skatteloven § 5-2. Uttak foreligger når en skattyter omdisponerer formuesobjekter eller tjenester som er knyttet til en inntektsgivende aktivitet til et annet formål hos eier, for eksempel tar ut en salgsvare til eget bruk. Uttak foreligger også hvis formuesobjektet eller tjenesten gis bort. Inntekten skal beregnes som om transaksjonen var blitt gjennomført til omsetningsverdi.

Skatteloven gjør ikke alminnelig unntak for uttak til nødhjelp. Omsetningsverdien av de varer og/eller tjenester som gis bort til et slikt formål vil bli tillagt virksomhetens inntekt, og vil komme til beskatning. En avis som stiller gratis annonseplass til rådighet, eller et transportforetak som tilbyr gratis transporttjenester, vil således bli skattlagt for verdien av de varer eller tjenester som gis bort.

Det ble gitt et midlertidig fritak fra uttaksbeskatning for gaver i forbindelse med tsunamikatastrofen 26. desember 2004. Begrunnelsen for unntaket var at hendelsen i Sørøst-Asia var av en så ekstraordinær karakter, og at behovet for hjelp var så stort, at situasjonen begrunnet et midlertidig unntak fra de alminnelige skattereglene.

10.3 Departementets vurderinger og forslag

Jordskjelvkatastrofen som rammet Asia 8. oktober 2005 skapte et stort behov for bistand. Det ble derfor satt i gang en rekke tiltak for å skaffe midler til å hjelpe jordskjelvofrene.

Hovedregelen i skatteloven er at gaver skal gis av beskattede midler. Unntak fra denne regelen krever særlig begrunnelse.

Departementet mener at det klare utgangspunktet bør være at det ikke gis fritak for uttaksbeskatning ved gave i form av vare eller tjeneste til nødhjelpsarbeid eller andre gode formål.

Gaver i form av kontanter regnes ikke som uttak som må inntektsføres. Pengegaver gis av beskattede midler. Slike pengegaver gir ingen rett til fradrag i inntekt utover det som følger av skatteloven § 6-50. Denne bestemmelsen gir giver rett til fradrag i inntekt for inntil 12 000 kroner for pengegaver gitt til visse frivillige organisasjoner.

Bestemmelsen om uttaksbeskatning begrunnes i at det ved uttak disponeres over en verdi som bør skattlegges på samme måte som om den uttatte varen eller tjenesten var blitt omsatt til markedspris, hvorefter vederlaget ble gitt til det gode formålet. Hvis en ikke foretar uttaksbeskatning i slike tilfeller, vil resultatet være at gaver i form av uttak kan gis med ubeskattede midler og uten noen øvre beløpsgrense. Et fritak fra uttaksbeskatning vil derfor innebære forskjellig skattemessig behandling av gaver i form av varer eller tjenester på den ene side, og gaver i form av kontanter på den annen side.

I brev av 13. oktober 2005 har Finansdepartementet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70

gitt fritak fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift i de tilfeller det ytes gratistjenester til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen.

Et tilsvarende unntak fra uttaksbeskatning er prinsipielt lite ønskelig, fordi det innebærer en ubegrenset mulighet til å gi gaver med ubeskattede midler. Unntaket kan i denne saken imidlertid forsvares fordi merverdiavgift og inntektsskatt ved uttak bør ha samme anvendelsesområde, og på grunn av den særlige situasjonen etter jordskjelvkatastrofen i Asia.

Fritaket fra plikten til å betale uttaksmerverdiavgift har skapt en forventning om et tilsvarende fritak fra uttaksbeskatning. På denne bakgrunn varslet Finansdepartementet i brev av 28. oktober 2005 at det tok sikte på å fremme et avgrenset lovforslag som sikrer at det ikke blir uttaksbeskatning i tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig organisasjon som ledd i en innsamlingsaksjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om at det gjøres unntak fra skatteloven § 5-2 for uttak i forbindelse med nødhjelpsarbeid knyttet til jordskjelvkatastrofen i Asia. Departementet foreslår at avgrensingen av unntaket skal være i overensstemmelse med avgrensingen som ble gjort i forbindelse flodbølgekatastrofen.

Unntaket må begrenses til de tilfeller hvor det er gitt en gave (vare eller tjeneste) til en frivillig

organisasjon. Avgrensningen innebærer at uttaket fra virksomheten må kanaliseres gjennom en frivillig organisasjon for å oppnå fritak. Departementet mener at det ikke bør stilles særlige krav til den frivillige organisasjonen.

Unntaket innebærer at bedrifter som gir bort varer eller tilbyr gratis tjenester til en hjelpeorganisasjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen ikke skal skattlegges for verdien av gaven.

Skattefritaket innebærer at bedriften beholder fradragsretten for kostnader til å anskaffe eller produsere den uttatte varen eller tjenesten. Unntaket bør derfor innskrenkes til ytelsestyper som også ellers inngår i bedriftens virksomhet. Et byggvareforetak eller en ullteppefabrikk kan således få fritak for uttak fra varelageret sitt til en innsamlingsaksjon, mens for eksempel en konsulentvirksomhet ikke kan kjøpe inn et slikt varelager for så å utta det med skattefritak og fradragsretten i behold.

Departementet foreslår at unntaket gjøres midlertidig for uttak foretatt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 5-2.

Unntak fra uttaksbeskatning anslås på usikkert grunnlag å gi et påløpt provenytnap på om lag 10 millioner kroner. Unntaket vil i hovedsak berøre etter-skuddspliktige, og forslaget gir derfor ingen bokført virkning for 2005.

11 Justeringer i regelverket som følge av innføring av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper

11.1 Henvisninger til nettolignede sameier

Til og med inntektsåret 2005 lignes sameier etter samme nettometode som deltakerlignede selskaper når «en felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne og denne bruken ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk», jf. skatteloven § 10-40 annet ledd. Som ledd i overgangen til skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper bortfaller nettoligning av sameier, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Enkelte bestemmelser i skatteloven forutsetter at sameier kan lignes etter en nettometode, og disse bestemmelsene bør endres med virkning fra og med inntektsåret 2006. Dette gjelder skatteloven § 5-2 første ledd annet punktum om uttaksbeskatning, § 11-1 om fusjon og fisjon av selskaper, § 11-3 om skattefri fusjon av selskaper og § 11-5 om skattefri fisjon av selskaper.

Det foreslås mindre justeringer i disse bestemmelsene for å tilpasse lovteksten til bortfallet av nettoligning av sameier. Endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

11.2 Skatteloven § 9-2

Etter skatteloven § 9-2 første ledd i skal endring av eierandel i deltakerlignet selskap etter § 10-44 annet ledd anses som realisasjon av andel. Skatteloven § 9-2 første ledd i er tilpasset skatteloven § 10-44 annet ledd slik den lød før vedtakelsen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper. Da fulgte det av § 10-44 annet ledd at endring av eierandel ved opptak av deltaker mot innskudd eller forhøyelse av selskapskapitalen skulle anses som realisasjon av andelen.

Som ledd i vedtakelsen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper, ble bestemmelsen om gevinst og tap ved realisasjon av andel i skatteloven § 10-44 endret. Inngangsverdien skal ikke lenger knyttes til andel av skat-

temessige verdier i selskapet, men i stedet til andelens kostpris med tillegg av senere innskudd i selskapet. En netto kapitaltilførsel ved opptak av ny deltaker vil etter de nye reglene ikke føre til endret inngangsverdi for eksisterende andeler, og skal ikke lenger anses som realisasjon av disse andelene. Innholdet i skatteloven § 9-2 første ledd i er derfor ikke i samsvar med de nye bestemmelsene om skattlegging av deltakerlignede selskaper, og bestemmelsen bør oppheves.

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 9-2 første ledd i, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

11.3 Skatteloven § 10-42

Etter skatteloven § 10-42 første ledd skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt når en personlig deltaker i deltakerlignet selskap mottar utdeling fra selskapet. I bestemmelsens annet til ellefte ledd er det nærmere regulert hvordan dette tillegget skal beregnes. Denne utdelingsbeskatningen innebærer at personlige deltakere i deltakerlignet selskap og personlige aksjonærer skattlegges etter samme hovedprinsipp (skjermingsmetoden for selskapsdeltakere).

I skjermingsmetoden for aksjonærer er det presisert at utdeling til dødsbo eller konkursbo der konkursdebitor er en fysisk person, skal likestilles med utdeling til personlig aksjonær, jf. skatteloven § 10-12 tredje ledd. Noen tilsvarende presisering er ikke tatt inn i bestemmelsene om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper. Et dødsbo og en persons konkursbo bør likestilles med fysisk person også i forhold til utdelinger fra deltakerlignet selskap. Departementet foreslår derfor en tilsvarende presisering i bestemmelsene om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 10-42 første ledd. Endringen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

11.4 Skatteloven § 11-7

Skatteloven § 11-7 fjerde ledd regulerer endring i skattemessig verdi ved fusjon eller fisjon av deltakerlignet selskap. Etter denne bestemmelsen skal endret skattemessig verdi ved fusjon eller fisjon «behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdien ved realisasjon». Bestemmelsen fastslår videre at fradragssystemet for kommandittist og stille deltaker også skal korrigeres for slik differanse.

Som ledd i vedtakelsen av nye regler for skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper, endres reglene om beregning av gevinst og tap ved realisasjon av andeler i slike selskaper. I motset-

ning til tidligere skal det ikke lenger tas hensyn til over- eller underkurs ved beregningen av gevinst eller tap. Inngangsverdien skal i stedet fastsettes til kostpris for andelen med tillegg av senere innskudd i selskapet. Det gjelder også etter fusjon eller fisjon. Formuleringen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd om at differansen skal «behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdien ved realisasjon» vil derfor ikke lenger være korrekt når de nye reglene trer i kraft.

Det foreslås derfor å endre § 11-7 fjerde ledd slik at den ikke lenger viser til gevinstberegningen ved realisasjon av andel. Endringen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

12 Oppretting av lovtekst

12.1 Skatteloven § 10-34

I Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer ble det foreslått en rekke endringer i skatteloven i forbindelse med innføringen av skjermingsmetoden. Blant annet ble det foreslått en ny § 10-34 om endring av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming, som skal gjelde fra og med inntektsåret 2006. Ved en inkurie fikk paragrafen ikke ny overskrift. Departementet legger derfor fram forslag til ny overskrift til skatteloven § 10-34.

12.2 Ligningsloven § 6-13 nummer 2 bokstav b

I ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b vises det til lov 14. juni 1985 nr. 61 om verdipapirhandel. Denne loven er erstattet av lov 19. juni 1997 nr. 79 om ver-

dipapirhandel, som trådte i kraft fra 1. desember 1997. Fra samme tidspunkt ble lov 14. juni 1985 nr. 61 om verdipapirhandel opphevet. Departementet foreslår at ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b endres slik at det vises til någjeldende lov om verdipapirhandel.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-13 nr. 2 bokstav b. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)

Vi **HARALD**, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

I

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

§ 2 fjerde ledd skal lyde:

Det er uten betydning for bestemmelsen foran om ekteskapet eller samboerskapet som omfattes av § 47 A er opphørt ved dødsfall.

§ 47 A skal lyde:

§ 47 A Definisjon

Som samboere regnes i denne lov personer som omfattes av bestemmelsen i folketrygdloven § 1-5 og to *ugifte personer som bor sammen og har bodd sammen sammenhengende i minst to år i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold. Ved beregningen av botid tas med opphold utenfor felles bopel på grunn av utdanning, arbeid, sykdom, institusjonsopphold eller andre lignende forhold.*

II

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom,

§ 5 b første ledd nr. 10 oppheves.

III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

§ 6-13 nr. 2 bokstav b skal lyde:

b. myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 19. juni 1997 nr. 79 om *verdipapirhandel*, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene

er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,

IV

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 22-3 første ledd skal lyde:

En arbeidsgiver som betaler full lønn for et tidsrom da medlemmet har rett til en ytelse som skal sikre inntekt etter kapittel 8, 9 eller 14, kan kreve å få ytelsen utbetalt til seg. *Arbeidsgiver* som forskutterer reisetilskott for å dekke nødvendige ekstra transportutgifter etter § 8-14, kan også kreve reisetilskottet utbetalt til seg.

§ 23-2 femte ledd skal lyde:

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av lønn og feriepenger så langt arbeidsgiveren får lønnen eller feriepengene refundert etter reglene i § 8-20 tredje ledd, § 8-21 tredje ledd eller § 22-3. Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av introduksjonsstønad etter introduksjonsloven.

V

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 6-10 fjerde ledd skal lyde:

(4) For livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser skal det ved avskrivning etter første ledd tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder selskapenes eller kassenes faste eiendom som er inntekts- eller fradragsført etter § 14-4 tredje ledd.

Ny § 6-25 skal lyde:

§ 6-25 *Kostnader til forskning og utvikling*

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.

§ 6-40 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.

§ 8-15 femte ledd bokstav a nr. 1 skal lyde:

1. foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2

§ 8-15 femte ledd bokstav a nr. 2 skal lyde:

2. utdeling av utbytte i løpet av året som overstiger fjorårets foreslåtte utbytte

§ 8-15 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) Selskap som utarbeider selskapsregnskap etter regnskapsloven § 3-9 tredje eller fjerde ledd skal korrigere for elementer i fond for urealiserte gevinster etter aksjeloven § 3-3 a eller allmennaksjeloven § 3-3 a, i følgende tilfeller:

- ved beregning av forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital etter bestemmelsene i annet ledd fjerde og femte punktum*
- ved beregning av maksimalt rentefradrag etter annet ledd sjuende punktum*
- ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.*

Ved beregningene som nevnt i bokstav a og b skal det bare korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler. Ved beregningen som nevnt i bokstav c skal det ikke korrigeres for elementer i fond for urealiserte gevinster som knytter seg til eiendeler som ikke medtas som en del av selskapets balanseførte kapital.

§ 8-15 nytt niende ledd skal lyde:

(9) Selskap som ikke har ført foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 som gjeld i regnskapet, skal korrigere for slikt utbytte ved beregning av inngående saldo på konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt etter tredje ledd annet punktum. Foreslått utbytte skal regnes som gjeld ved beregning av inntektstillegg etter sjuende ledd første punktum.

Nåværende § 8-15 åttende og niende ledd blir nye tiende og ellefte ledd.

§ 10-5 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Foreslått utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2 skal redusere selskapets egenkapital i forhold til forrige punktum.

Nåværende annet til fjerde punktum blir nye tredje til femte punktum.

§ 10-5 tredje ledd skal lyde:

(3) Inntektsføring skal bare foretas så langt underdekningen skyldes at

- det ved avleggelsen av selskapets årsoppgjør er foreslått utdeling av utbytte etter aksjeloven § 8-2 eller allmennaksjeloven § 8-2, eller*
- det gis konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt, eller*
- det i løpet av inntektsåret er utdelt utbytte, jf. § 10-11, som overstiger fjorårets forslag fra styret om utdeling av utbytte, eller det er utdelt mer enn aksjens forholdsmessige del av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, ved nedsettelse av aksjekapitalen ved innløsning av enkeltaksje, jf. § 10-37 annet ledd.*

§ 14-2 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Det ses bort fra plikt til å utføre, unnlate eller tåle noe i framtiden.

§ 14-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Uttak eller overføring av verdier til endret bruk etter § 5-2 inntektsføres på uttaks- eller overføringstidspunktet.

§ 14-4 skal lyde:

§ 14-4 Tidfesting for regnskapspliktige

(1) Denne paragraf gjelder for virksomhet som det er fastsatt regnskapsplikt for i lov eller med hjemmel i lov.

(2) Regnskapslovgivningens regler om vurdering etter kursen ved regnskapsårets slutt, legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap på kortsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, jf. § 14-5 femte ledd.

(3) Regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, jf. § 6-10 fjerde ledd.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav g skal lyde:

g. Institusjoner som nevnt under f, kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Departementet kan gi forskrift om overgangsregler og om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum ved anvendelse av endrede regnskapsregler om behandling av utlån og garantier i årsregnskapet.

VI

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endring:

§ 5-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Skatteplikten etter første ledd gjelder ikke gave i form av en vare eller tjeneste som inngår i bedriftens virksomhet, og som er gitt til en frivillig organisasjon i forbindelse med jordskjelvkatastrofen i Asia, og som er gitt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

VII

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-12 skal lyde:

§ 4-12 Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 80 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 80 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 80 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- a. gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- b. fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- c. ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- d. ved forskrift i bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 80 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 80 prosent av den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til 80 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret.

§4-13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til 80 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 5-2 første ledd annet punktum skal lyde:

Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller *sameie*, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.

§ 5-15 annet ledd fjerde punktum oppheves.

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 2.250 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 2.250 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

§ 6-32 første ledd skal lyde:

(1) *Minstefradrag fastsettes på følgende måte:*

- a. *Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd a, c, d og annet ledd, gis med 34 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i tidsbegrenset uførestønad, rehabiliteringspenger og attføringspenger.*
- b. *Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd b, gis med 24 prosent av summen av slik inntekt.*
- c. *Beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100.*
- d. *Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.*
- e. *Skattyter som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av*
 - *minstefradrag i lønnsinntekt*
 - *summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav d annet punktum gjelder tilsvarende.*

§ 8-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 71 500 kroner.

§ 8-1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette og sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 71 500 kroner.

§ 9-2 første ledd bokstav i oppheves.

§ 10-34 ny overskrift skal lyde:

§ 10-34 Omfordeling av aksjers kostpris og ubenyttet skjerming

§ 10-42 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder når personlig deltakers konkursbo eller dødsbo mottar utdeling fra selskapet.

§ 11-1 første ledd skal lyde:

(1) For fusjon (sammenslutning) og fisjon (deling) av selskaper gjelder alminnelige regler om inntektsbeskatning med de fritak og begrensninger som følger av dette kapittel.

§ 11-3 skal lyde:

§ 11-3 Skattefri fusjon av deltakerlignede selskaper

To eller flere selskaper hvor deltakerne lignes etter §§ 10-40 til 10-45, kan fusjoneres uten skattlegging ved at ett eller flere selskaper overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at et selskap erverver alle andeler i et annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

§ 11-5 skal lyde:

§ 11-5 Skattefri fisjon av deltakerlignet selskap

Et selskap som nevnt i § 10-40, kan fisjoneres uten skattlegging ved at det overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til annet selskap med samme selskaps- og ansvarsform, eller ved at det overdrar sine samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser til to eller flere andre selskaper med samme selskaps- og ansvarsform, når deltakerne som vederlag mottar andeler i det overdragende eller det overtakende selskapet eller andeler med et tillegg som ikke overstiger 20 prosent av det samlede vederlaget.

§ 11-7 fjerde ledd skal lyde:

(4) For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon eller fisjon, skal fradragsrammen etter § 10-43 annet ledd korrigeres for slik differanse.

§ 12-13 første ledd skal lyde:

(1) Dersom det er ansatte lønnstakere i virksomheten, skal det ved fastsettelsen av beregnet personinntekt gis et lønnsfradrag. Det samlede lønnsfradraget settes til 15 prosent av summen av

- virksomhetens lønnsutbetaling,
- arbeidsgiveravgift og andre trygdeavgifter for ansatte.

VIII

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

§ 2-38 Overgangsregel E annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Inngangsverdien på vederlagsaksjene skal reduseres med utbytte som er besluttet utdelt i 2005 som tilfaller den overdragende skattyter og som ikke har gått til reduksjon i inngangsverdien på de overdratte aksjer.

Nåværende annet og tredje punktum blir nye tredje og fjerde punktum.

IX

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

§ 2-38 Overgangsregel E annet ledd nytt femte og sjette punktum skal lyde:

Arveavgiftsverdien på vederlagsaksje, hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 10. november til 31. desember 2005, fastsettes for nystiftet selskap til vederlagsaksjenes andel av den arveavgiftsverdi de overførte aksjene og andelene ville hatt hvis aksjene eller andelen var overført direkte til arvingen eller gavemottakeren, tillagt eventuelt kontantvederlag ved omdannelsen. Ved overføring til eksisterende selskap skal tilsvarende verdi legges til grunn pluss arveavgiftsverdien av aksjene i det eksisterende selskap 1. januar i 2005.

X

I lov 10. desember 2004 nr. 77 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. gjøres følgende endring:

Under XIX Overgangsregler skal nytt siste avsnitt lyde:

Ved ikrafttredelsen av endringen under XIV § 10-34 gjelder følgende overgangsregel:

Retting av beregnings- eller registreringsfeil ved fastsettelse og fordeling av endring selskapets skattlagte kapital som finner sted fra og med 1. januar 2006, skal regulere aksjens inngangsverdi med samme tidspunkt som det opprinnelig uriktig fastsatte reguleringsbeløpet.

XI

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10 går over 1. januar 2006 eller senere.

Endringene under II trer i kraft fra og med 1. september 2006.

Endringen under III trer i kraft straks.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for ytelser fra og med 1. januar 2006.

Endringene under V trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under VI trer i kraft straks med virkning for uttak foretatt i perioden 8. oktober 2005 til 31. desember 2005.

Endringene under VII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringen under VIII trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2005.

Endringen under IX trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over fra og med 10. november til og med 31. desember 2005.

Endringen under X trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

