

Uttalelse om regnskapsføring av virkningene av overgangsreglene til reformen av rederiskatteordningen

Innledning

Rederiskatteordningen av 1996 ble i 2007 endret fra skatteutsettelse til skattefritak for resultat fra skipsfartsvirksomhet. Det er vedtatt overgangsregler for skattekredittene i den tidligere ordningen. For selskaper som var i ordningen i 2006 og som velger fortsatt rederibeskatning i 2007, skal det foretas et skattemessig inntektsoppgjør hvor minst to tredjedeler av beregnet gevinst skal inntektsføres med minst 10 % hvert år. Det betyr at skatt på denne delen av gevinsten skal betales i løpet av 10 år. Inntil en tredjedel av gevinsten er fritatt for skatteplikt, så langt et beløp lik 28 % av gevinsten brukes til godkjente miljøtiltak innen en frist på 15 år.

Vi har fått i oppdrag av Finansdepartementet å gi en uttalelse om regnskapsføring av virkningene av overgangsreglene for de selskapene som velger fortsatt rederibeskatning for 2007. Uttalelsen skal omfatte regnskapsføring etter regnskapsloven og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS).

Rederiskatteordningen av 1996

Rederiskatteordningen av 1996 er skatteutsettende og innebærer ikke et endelig skattefritak. I Innstilling fra finanskomiteen om oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper (Innst. O nr. 37 (1996-1997)) beskrives det nye skattesystemet slik (s.1):

”Det nye skattesystemet for rederiselskaper er bygget på en uttaksmodell, som innebærer at selskapets inntekt som hovedregel først skal beskattes ved utdeling av utbytte til aksjonærene. Det betyr at det er eierne som bestemmer når selskapets inntekt kommer til beskatning. Forslaget gir rederne en skattekreditt som innebærer at nåverdien av skatten blir lavere jo lenger skatteinnbetalingene utsettes gjennom å la være å ta ut utbytte. At rederne kan velge når avkastningen på investeringer i skip skal beskattes,

innebærer at de til en viss grad selv bestemmer sitt skattenivå, regnet i nåverdi.”

Regnskapsfaglig var det en diskusjon om inntektsbeskatning etter en uttaksmo- dell skulle regnskapsføres som resultatskatt eller som utbytteskatt. Etter norsk regnskapsstandard (NRS) om resultatskatt skal den nevnte skatten regnskapsføres som resultatskatt, hvor skattebetalingen er utsatt til utdeling eller uttreden. Virkelig verdi av en utsatt skatteforpliktelse er nåverdien av den fremtidige skattebetalingen. Det er også regnskapslovens utgangspunkt at utsatt skatt skal vurderes til nåverdi. Av praktiske årsaker og hensyn til internasjonal harmonisering skal utsatt skatt generelt likevel vurderes til nominell verdi (dvs. uten diskontering). I rederiskatteordningen er virkningen på nåverdien av skattebetalingen så betydelig at regnskap uten diskontering kan bli misvisende. Etter NRS skal utsatt rederiskatt vurderes til nåverdi, basert på en praktisk tilnæringsmetode. I praksis er balanseverdien av utsatt rederiskatt satt mye lavere enn nominell verdi. Enkelte rederier har satt verdien til null. Disse må ha ment at nåverdien av skattebetalingen er tilnærmet null.

For IFRS-foretak gjelder IAS 12 Income tax (oversatt med inntektsskatt i IAS- forskriften). Den opprinnelige IAS 12 anga ikke eksplisitt om utsatt skatt kunne diskonteres, mens IAS 12 (revidert 1996) forbyr diskontering ved utsatt skatt (jf. IN 10). Etter IAS 12.54 vil diskontering kreve detaljert tidfesting som i mange tilfeller ikke er praktisk gjennomførbar eller er svært komplisert.

”Det er derfor ikke hensiktsmessig å kreve diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt. Å tillate, men ikke kreve, diskontering ville medføre eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt som ikke ville være sammenlignbare fra ett foretak til et annet. Derfor krever eller tillater denne standard ikke diskontering av eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt.”

Inntil 2005 var forbudet mot diskontering i IAS 12 bare relevant for rederier som utarbeidet IAS-regnskapstall som tilleggssopplysning.

I 2000 ble IAS 12 endret for å ”specify the accounting treatment for income tax consequences of dividends.” Når skattesatsen er forskjellig for tilbakeholdte og utdelte resultater, skal betalbar og utsatt skatt vurderes til den skattesatsen som gjelder for tilbakeholdte resultater (IAS 12.52 A). IFRS-foretak har anvendt denne bestemmelsen for rederiskatten og vurdert utsatt rederiskatt til skattesats null. Etter IAS 12.52 B regnskapsføres resultatskatt-virkningen av utbytte når forpliktelsen til å betale utbytte regnskapsføres. Det er først når utbyttet er vedtatt (jf. IAS 10.12). Begrunnelsen (jf. IAS 10.13) for ikke å regnskapsføre utbytte før det er vedtatt, er at det ikke eksisterer en forpliktelse etter kriteriene i IAS 37. Forklaringen på å unnlate regnskapsføring av resultatskatt-virkningen av utbytte må tilsvarende være at det ikke eksisterer en forpliktelse selv om ikke det står eksplisitt i IAS 12. Forholdet mellom bestemmelsene om resultatskatt-virkningen av utbytte og kriteriene for en eksisterende forpliktelse i IAS 37 er for øvrig uklart fordi avsetninger i forbindelse med resultatskatt faller utenfor standardens virkeområde (jf. IAS 37.5). Forklaringen kan ha betydning for hvordan overgangsvirkningen skal regnskapsføres (jf. nedenfor).

Det er også verd å legge merke til at skattevirkningen av utbytte skal resultatføres selv om utdeling av utbytte er en egenkapitaltransaksjon (jf. IAS 12.52 B). Når IFRS-foretakene har anvendt IAS 12.52 A for rederiskatten, har de også akseptert at rederiskatten er en resultatskatt etter IFRS. Rederiskatt etter en uttaksmodell er dermed resultatskatt både etter regnskapsloven og IFRS.

Regnskapsføring av overgangsvirkningen

Virkningen av overgang til ny rederiskatteordning reiser flere regnskapsspørsmål. Det første er om skatten på beregnet gevinst skal klassifiseres som utsatt eller betalbar skatt. Det andre spørsmålet er hvordan skatteforpliktelsen skal vurderes. Skatteforpliktelsen som følger av det skattemessige inntektsoppgjøret erstatter utsatt skatt i tidligere ordning. Forskjellen skal resultatføres som skattekostnad i den perioden skattereglene endres. IFRS-foretak som har vurdert utsatt rederiskatt til null, vil resultatføre hele den nye skatteforpliktelsen som skattekostnad. For to tredjedeler av gevinsten skal det regnskapsføres en skatteforpliktelse. For den tredjedelen av gevinsten som er skattefri hvis 28 % av gevinsten brukes til godkjente miljøtiltak innen en frist på 15 år, er spørsmålet om det overhodet skal

regnskapsføres noen skatteforpliktelse. Regnskapsføring i forbindelse med den siste tredjedelen er det mest omstridte spørsmålet og vil bli drøftet i et eget avsnitt.

Skatten på to tredjedeler av gevinsten har likhetstrekk med betalbar skatt. Gevinsten er gitt og det er også skatten, som skal betales over 10 år. Det er bare selve betalingen som er utsatt. Skatten bør klassifiseres som betalbar skatt, som i dette tilfellet er langsiktig. Både Ernst & Young (Regnskapssirkulære 2007, s. 41) og PwC (Shipping Group newsletter mars 2008) betrakter skatten som betalbar skatt.

Etter regnskapsloven skal den betalbare skatten vurderes til nåverdi. Ernst & Young mener at det også skal foretas diskontering etter IFRS. PwC derimot mener at det er en valgadgang mellom nåverdi og nominell verdi etter IFRS. Begrunnelsen for valgadgangen er at ”diskontering ikke er regulert i IAS 12.” PwC mener videre at en kan velge nominell verdi etter IAS 20 Offentlige tilskudd, eller virkelig verdi etter hovedregelen i IAS 39 Finansielle instrumenter.

Vi er uenige med PwC i at IFRS gir valgadgang mellom nåverdi og nominell verdi. Etter det så kalte veiledningshierarkiet i fravær av standard eller tolkning (IAS 8.10-12) skal det tas hensyn til andre standarder som omhandler lignende problemstillinger. Flere standarder krever diskontering ved betalingsutsettelse uten avtalt rente. I IAS 12 er det to spesifikke bestemmelser som tilsier bruk av nominell (ikke diskontert) verdi, men ingen er relevant for problemstillingen. Det er forbud mot diskontering ved vurdering av utsatt skatt, og forbudet har en spesiell begrunnelse (jf. foran). Denne er ikke relevant for betalbar skatt. Målebestemmelsen i IAS 12.46 gjelder ”current” skatteforpliktelse, dvs. kortsiktig og er heller ikke relevant.

Vi er også uenige med PwC i at IAS 20 skal anvendes ved vurdering av betalbar skatt. Etter IAS 20.37 er lån til ingen eller lav rente en form for offentlig støtte, men fordelene skal ikke kvantifiseres ved ”the imputation of interest.” Bestemmelsen betyr at rentestøtten blir periodisert som rentestøtte over lånetiden, men at den lave renten eller null rente presenteres netto. Hovedregelen i IAS 20.12 er å resultatføre støtten for å sammenstille den med de kostnadene den er

ment å kompensere for. Anvendelse av IAS 20.37 på utsettelse av skattebetalingen blir meningsløs. Kostnadsført overgangsvirkning blir i så fall upåvirket av betalingsutsettelsen, selv om denne er en del av reformen. Det er flere andre grunner til at IAS 20 ikke skal anvendes. Betalingsutsettelsen er heller ikke omfattet av definisjonen av offentlig tilskudd som motytelse for oppfyllelse av visse vilkår (IAS 20.3). Fordeler i forbindelse med resultatskatt faller også utenfor standardens virkeområde etter IAS 20.2.

Nærmere om skattefritak ved godkjent miljøtiltak

En tredjedel av gevinsten ved overgang til ny rederiskatteordning kan bli fritatt for skatt hvis det gjennomføres godkjente miljøtiltak innenfor en periode på 15 år. De to største revisjonsselskapene (Ernst & Young og PwC) har konkludert med at det likevel skal avsettes til (betalbar) skatteforpliktelse, og at skattefritak skal behandles som offentlig tilskudd når og hvis miljøtiltak gjennomføres. Vi er uenig i disse konklusjonene og mener at reglene om miljøtiltak prinsipielt må betraktes som en integrert del av skatteregimet.

At det ikke er riktig å se ordningen med skattereduksjon for miljøtiltak uavhengig av beskatningen kan dels begrunnes med at begge ordningene ble lagt frem og gjennomført som en pakke. Det var departementets uttrykte intensjon at miljøordningen skulle representere en lempning av beskatningen. Det samme gjelder skatteutsettelsen. Videre er det grunn til å minne om at det gamle skatteregimet også inneholdt betingelser for skatteutsettelse utover det å holde tilbake overskudd. Selskapet måtte innen fastsatte tidsfrister sørge for å ha kvalifiserende eiendeler. Hva man kunne investere kontantstrømmen i var også begrenset. På denne bakgrunn har det vært hevdet at ordningen kunne medføre at en gjennomførte mindre lønnsomme investeringer (innlåsingseffekt). De nye kravene er mer spesifikke, men omfatter mindre beløp. Den nye ordningen medfører dessuten endelig skattefritak.

Av disse synspunktene følger det også det kan knytte seg en skatteforpliktelse til den siste tredjedelen av gevinsten ved overgang til ny rederiskatteordning. Om denne skal regnskapsføres og hvordan den eventuelt skal måles vil imidlertid avhenge av hvordan regelverket om miljøtiltak oppfattes og virker for det enkelte

selskap. Etter regnskapsloven er det klart at det skal regnskapsføres en forpliktelse. Under det gamle skatteregimet var der en utsatt skatteforpliktelse. Ved overgang til nytt regime endret denne forpliktelsen karakter. En eventuell økning i forpliktelsen må kostnadsføres. Måleproblemet blir dermed den sentrale problemstillingen. Verdien av forpliktelsen kan imidlertid være null. Selv om resultatføringen påvirker opptjent egenkapital, er det et blindspor å fremstille problemstillingen som et spørsmål om ”miljøfondet” er egenkapital eller gjeld slik Den norske Revisorforening har gjort i to brev til Finanskomiteen.

Ved vurdering av forpliktelsen er det to ytterpunkter. Det ene ytterpunktet er at selskapet ikke ser seg tjent med å gjennomføre miljøtiltak. Forpliktelsen vil dermed være en betalbar skatteforpliktelse og skal regnskapsføres til nåverdien av skattebetalingen. Prinsipielt vil det ikke være noen forskjell mellom de to delene av skatteforpliktelsen (selv om utsettelsen er større for den siste tredjedelen). Verdien vil bli nøyaktig den samme også dersom selskapet gjennomfører miljøtiltak og disse tiltakene ikke har noen verdi for selskapet selv. En vil da være indifferent mellom å betale skatten kontant eller i form av miljøtiltak. (Det må imidlertid antas at selskapet i så fall vil utsette miljøtiltaket så lenge som mulig.)

Den motsatte ytterlighet vil representeres av selskaper som ser for seg mulige miljøtiltak som kan finansieres gjennom skattefritak, men som ville blitt gjennomført også uten denne fordelene. I en slik situasjon kan forpliktelsen settes til null fordi miljøtiltaket ikke vil medføre noen ulempe for selskapet (ingen oppofrelse av økonomiske fordeler). Det er grunn til å understreke at bakgrunnen for slike miljøtiltak kan være snevert økonomisk eller følge av selskapets ”grønne” målsettinger.

Innenfor de to ytterpunktene – betalbar skatteforpliktelse regnskapsført til nåverdi av skattebetalingen eller null forpliktelse - kan en tenke seg et bredt spektrum av tilfeller hvor selskaper ser muligheter for å gjennomføre miljøtiltak som ikke ville blitt gjennomført uten skattesubsidier, men som heller ikke er uten fordeler for selskapet selv. Den effektive skatten vil da være representert ved merutgiften. Den regnskapsmessige forpliktelsen blir nåverdien av merutgiftene.ⁱ

I denne utredningen har det ikke vært mulig å gjennomføre noen undersøkelse av hvilket mulighetsområde som gjelder for det enkelte selskap innenfor den forskrift som regulerer kvalifiserende miljøtiltak. Generelt må en imidlertid kunne si at tiltak som reduserer negative virkninger for miljøet også vil kunne ha private fordeler av ulik art uten at det i praksis vil være mulig å sette noen objektiv verdi på disse. Hvorvidt gjennomføring av miljøtiltak vil kunne medføre lempning av skatteforpliktelsen vil måtte avgjøres av den enkelte regnskapspliktige etter en konkret vurdering av egne målsettinger og muligheter sammenholdt med egen fortolkning av forskriften. I dagens situasjon vil det naturligvis knyttes betydelig usikkerhet til slik vurdering. Den regnskapspliktige vil da måtte bruke sitt beste estimat, og revidere dette etter som mer informasjon blir tilgjengelig.

I forhold til IFRS er det et spørsmål om det eksisterer en skatteforpliktelse. Unnlatt regnskapsføring av resultatskatt-virkningen av utbytte ble forklart med at det ikke eksisterte en forpliktelse (jf. foran). IFRS skiller mellom eksisterende og mulige forpliktelser. Overgangsvirkningen kan ikke behandles som en mulig forpliktelse. Som forklart ovenfor eksisterer det en forpliktelse til å gjennomføre miljøtiltak eller å betale skatten. Gjennomføring av miljøtiltak kan påføre selskapene merutgifter.

Etter det såkalte veiledningshierarkiet i fravær av standard eller tolkning (IAS 8.10-12) skal den regnskapspliktige bruke skjønn og anvende gjeldsdefinisjonen og regnskapsføringskriteriene i det konseptuelle rammeverket. Gjeld er i korthet definert som forventet fremtidig oppofrelse av økonomiske fordeler som følger av en eksisterende forpliktelse. I tillegg til definisjonen inneholder regnskapsføringskriteriene et sannsynlighetskrav som ikke er kvantifisert. I forhold til det konseptuelle rammeverket skal det regnskapsføres en usikker forpliktelse som skal estimeres. Måleproblemet er det samme etter IFRS og regnskapsloven. Verdien av forpliktelsen kan som nevnt være null.

En alternativ løsning etter IFRS er å bruke veiledningshierarkiet på en annen måte. Forpliktelsen til å pådra seg fremtidige merutgifter ved miljøtiltak eller å betale skatt, er en spesialproblemstilling som faller utenfor IAS 12. Løsningen skal finnes i standarder som omhandler lignende problemstillinger, i dette tilfellet

IAS 37. Denne standarden er den eneste som har et kvantifisert sannsynlighetskrav. Forpliktelsen skal ikke regnskapsføres hvis det er mindre enn 50 % sannsynlighet for fremtidig oppofrelse av økonomiske fordeler. Et selskap som betrakter forpliktelsen som usannsynlig, kan dermed unnlate å regnskapsføre forpliktelsen selv om beste estimat er en verdi større enn null. Denne alternative løsningen etter IFRS kan ikke avvises.

Sammendrag

Skatt på to tredjedeler av gevinsten skal klassifiseres som betalbar skatt og regnskapsføres til nåverdien av skattebetalingen både i forhold til regnskapsloven og IFRS. For den siste tredjedelen av gevinsten eksisterer det en forpliktelse til å gjennomføre miljøtiltak eller å betale skatt. Forpliktelsen er usikker. Det enkelte selskap må selv ta standpunkt til verdien av forpliktelsen og legge sitt beste estimat til grunn. Beste estimat kan være null. Måleproblemet er det samme etter regnskapsloven og IFRS. En alternativ løsning etter IFRS, som ikke kan avvises, er å ikke regnskapsføre noen forpliktelse i det hele tatt under visse omstendigheter.

Bergen, 16.05.08

Frøystein Gjesdal

Atle Johnsen

ⁱ En viktig problemstilling i forbindelse med nåverdiregningen er valg av diskonteringsfaktor. Denne ligger imidlertid utenfor utredningens mandat. Denne noten inneholder noen kortfattede betraktninger om diskonteringsfaktor. Siden skattebetalingen er en sikker, etter skatt størrelse, skal en i utgangspunktet bruke en risikofri etter skatt rente. Det er imidlertid to faktorer som kan tilsi bruk av en høyere sats. For det første kan miljøfordelene være utsatt for en viss konjunkturrisiko (det er større fordeler i gode tider). Dette skulle i så fall tilsi et (lite) risikotillegg. For det andre er gjeldsstrukturen til foretak innenfor rederiskatteordningen underlagt regulering (Skatteloven § 8-15). Under visse omstendigheter kan skatteforpliktelsen gjøre det mulig å oppnå en mer gunstig finansieringsstruktur. En slik fordel kan også reflekteres gjennom en høyere diskonteringsfaktor.