

- 1 Transfer Pricing (TP)-dokumentasjon
- 2 Tiltakspakke
- 3 Innstramming av fritaksmetoden - 3%- regelen
- 4 Nye regler for formuesfastsettelse av næringseiendom
- 5 Særskilte vedlegg til ligningspapirene

Selvangivelsestid

Det nærmer seg igjen tid for utfylling og innlevering av ligningspapirer. Vi vil nedenfor minne om noen forhold det er viktig å være oppmerksomme på. For inntektsåret 2008 har det også skjedd enkelte endringer i regelverket som vi vil omtale.

1 Transfer Pricing (TP)-dokumentasjon

De nye reglene for TP-dokumentasjon gir anvisning på to nivåer for dokumentasjonen:

- Oppgaveplikten (virkning fra inntektsåret 2007)
- Dokumentasjonsplikten (virkning fra inntektsåret 2008, i praksis tidligst 45 dager etter selvangivelsesfristen)

1.1 Oppgaveplikten

Skjema RF-1123 skal leveres sammen med øvrige ligningspapirer og er på visse vilkår et pliktig vedlegg. Oppgaveplikten gjelder for selskap og innretning som har plikt til å levere selvangivelse etter lignl. § 4-2 eller selskapsoppgave etter lignl. § 4-9. Oppgaveplikten omfatter både grenseoverskridende transaksjoner og mellomværender, samt transaksjoner og mellomværender mellom norske foretak. Som nærstående regnes:

- a. selskap eller innretning som den oppgavepliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgavepliktige med minst 50 prosent,

- c. selskap eller innretning som nærstående etter b), direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- d. nærstående person etter b) sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Oppgaveplikten gjelder ikke for foretak som:

- i løpet av inntektsåret har hatt transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger og/eller disposisjoner med faste driftssteder med en samlet virkelig verdi mindre enn 10 millioner kroner, og
- har mellomværender med nærstående selskap og innretning og/eller med faste driftssteder med en samlet verdi mindre enn 25 millioner kroner ved utgangen av inntektsåret.

1.2 Dokumentasjonsplikten

Dokumentasjonsplikten omfatter en betydelig mer detaljert og omfattende dokumentasjon som skal innleveres senest 45 dager etter at skattemyndighetene har fremsatt krav.

Reglene gjelder i utgangspunktet ethvert norsk selskap, innretning eller fast driftssted som eier eller kontrollerer minst 50 % av et annet selskap eller innretning, eller som er eid eller kontrollert av et annet norsk eller utenlandsk selskap eller innretning med tilsvarende andel.

De samme selskapene som er omfattet av oppgaveplikten er også omfattet av dokumentasjonsplikten. Det foreligger imidlertid

et unntak hvis man er del av et konsern som på øverste konsoliderte nivå har

- a. færre enn 250 ansatte og enten
- b. konsernekstern omsetning som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller konsernekstern balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selv om man faller inn under unntaket er man likevel omfattet av dokumentasjonsplikten hvis man er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Man kan også ha dokumentasjonsplikt for transaksjoner med nærstående i stater som Norge ikke har skatteavtale mv.

Dokumentasjonen som kreves innlevert skal blant annet inneholde:

- en beskrivelse av skattyters og de nærståendes virksomheter
- en beskrivelse av konsernet skattyter er del av
- en inngående redegjørelse for art og omfang av kontrollerte transaksjoner og mellomværende
- en funksjonsanalyse (analyse av hvilke funksjoner som utøves, risikoer som bæres og eiendeler som benyttes i de kontrollerte transaksjonene)
- en sammenlignbarhetsanalyse (analyse av i hvilken grad de kontrollerte transaksjonene er sammenlignbare med transaksjoner utenfor interessefelleskap)
- en beskrivelse av den internprisingsmetode som er valgt og en forklaring på hvorfor denne metoden sikrer at vilkårene i transaksjonene er i samsvar med armlengdeprinsippet

Erfaringsmessig tar det betydelig lenger tid enn 45 dager å utarbeide denne dokumentasjonen. Vi anbefaler derfor at selskaper som er omfattet av reglene setter i gang dette arbeidet så snart som mulig dersom det ikke allerede er i gang.

2 Tiltakspakke

2.1 Tilbakeføring av underskudd

På grunn av finanskrisen gis aksjeselskaper og andre selvstendige skattesubjekter en midlertidig adgang til å tilbakeføre skattemessig underskudd for inntektsårene 2008 og 2009. Tilbakeføringen kan skje i alminnelig inntekt for det foregående og nest foregående året. Tilbakeføringsadgangen er begrenset til underskudd på 20 millioner for hvert inntektsår. Selvangivelsen for 2008 inneholder ingen egen post for fremsettelse av krav om skattefradrag for underskudd. For selskaper som oppfyller vilkårene for skattefradrag vil det bli foretatt en automatisk utregning av skattefradraget ved skatteberegningen, uten at det fremsettes krav, og deretter vil beløpet bli tilbakebetalt. Hvis man ikke ønsker å benytte seg av tilbakeføringsadgangen må dette kreves særskilt.

Se for øvrig MentorAjour 2/2009 og 3/2009.

2.2 Behandling i årsregnskapet

Den norske Revisorforening (DnR) har avgitt en uttalelse der det heter at selskap som følger ordinære norske regnskapsregler skal føre kravet på tilbakebetaling av skatt som kortsiktig skattefordring i årsregnskapet for 2008. Selskaper som følger IFRS kan ikke følge den samme praksis, her må underskuddet inngå i beregningsgrunnlaget for utsatt skattefordel (eventuelt redusert utsatt skatt) som tidligere. Etter PwCs oppfatning er også IFRS-løsningen god regnskapsmessig for øvrige norske foretak.

2.3 Praktisk gjennomføring i ligningspapirene

Ligningspapirene for 2008 er ikke spesialtilpasset reglene om tilbakeføring av underskudd. Ifølge Skattedirektoratet skal tilbakeføring av underskuddet for 2008 behandles på følgende måte;

2.3.1 Selvangivelsen

Selskapet skal fylle ut postene på side 2 i selvangivelsen som tidligere, uten å korrigere for skattefradagsordningen. Konsekvensen av dette er at selskapet i post 288 vil vise et større fremførbart underskudd per 1. januar 2009, enn det selskapet faktisk har i behold.

Skatteetaten tar sikte på å gi opplysninger i skatteoppgjøret om korrekt underskudd til fremføring, og det vil bli laget nye poster i selvangivelsen for 2009.

2.3.2 Næringsoppgaven

Skattedirektoratet legger til grunn at foretak som fører skattekravet som kortsiktig fordring skal føre skattekravet opp i balansen i post 1570 "Andre kortsiktige fordringer". I resultatet skal skattekravet inntektsføres i post 8300 "Betalt skatt" (negativ betalbar skatt).

2.3.3 Forskjellsskjemaet (RF-1217)

Tidligere år har det vært forutsatt at det fremførbare skattemessige underskuddet i RF-1217 post 130 "Akkumulert fremførbart skattemessig underskudd" kolonne II (årets tall) skal samsvare med beløpet i selvangivelsen post 288 Underskudd til framføring. Dette vil ikke være tilfellet for inntektsåret 2008. Selskapet skal føre det rettmessige fremførbare underskuddet i post 130, dvs. etter fradrag for underskudd som inngår i grunnlaget for skattefradagsordningen. Selskaper som følger IFRS-løsningen vil da i utgangspunktet ikke få samsvar mellom grunnlaget for utsatt skatt/skattefordel i post 182 og det reelle grunnlaget for utsatt skatt/skattefordel. For å få samsvar må det foretas en korleksjon i post 181, ved at det her føres inn et beløp som svarer til det underskuddet som tilbakeføres.

3 Innstramming av fritaksmetoden - 3%- regelen

3.1 0,84 % skatt på inntekter innenfor fritaksmetoden

I forbindelse med statsbudsjettet for 2009 ble det vedtatt en innstramming i fritaksmetoden som innebærer at tre prosent av netto skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden), skal inntektsføres skattemessig. Endringen fikk virkning fra og med 7. oktober 2008. Fra dette tidspunktet må det betales 0,84 % skatt på utbytter vedtatt etter 7. oktober 2008 og netto skattemessige gevinster fra realisasjon av aksjer og andeler. Bestemmelsen gjelder ikke for utdelinger av opptjent kapital fra deltakerlignede selskaper. Dette innebærer en forskjellsbehandling i forhold til utdelinger fra aksjeselskap.

Bestemmelsen gjelder heller ikke for utenlandske selskaper som er omfattet av fritaksmetoden fordi slike selskaper er fritatt for kildeskatt i Norge etter sktl. § 10-13. Dette gjelder også når et utenlandsk selskap har slike inntekter ved filial i Norge.

Endringen er nærmere omtalt i MentorAjour 4/2008 og 5/2008.

3.2 Beregningen av gevinst/tap og praktisk gjennomføring i ligningspapirene

Den skattemessige inntektsføringen av realiserede utbytter og nettogevinster etter 3 %-regelen skal skje gjennom en ny post i 0653 i næringsoppgaven side 4. For øvrig skal næringsoppgaven fylles ut som tidligere.

Regelendringen betyr at en nå må beregne skattemessig gevinst på samme måte som før fritaksmetoden ble innført, men med den viktige forskjellen at det bare er 3 % som skal inntektsføres skattemessig. Skattemessig og regnskapsmessig gevinst vil i mange tilfeller være lik, men må ikke være det. Forskjeller kan for eksempel skyldes:

1. 1992-oppregulering av inngangsverdier
2. RISK-regulering fra tidligere år (gjelder kun i egen eiertid t.o.m inntektsåret 2005)
3. Ulik regnskapsmessig og skattemessig behandling av mottatte utdelinger (utbytte og kapitalnedsettelse)
4. Markedsverdi prinsippet for aksjer
5. Regnskapsmessige nedskrivninger på aksjer
6. Ulik skattemessig og regnskapsmessig behandling av kjøps- og emisjonskostnader
7. Konsernbidrag fra morselskap til datterselskap som føres mot investeringen

3.3 Midlertidige forskjeller

Som følge av at det vil oppstå skatt ved gevinster og utbytte, tilsier regnskapsreglene at det må regnskapsføres utsatt skatt (med 3 % av forskjellen som grunnlag) når det oppstår forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi, for å få en riktigere periodisering av skattekostnaden. Det kan oppstå både skatteøkende og skattereduserende forskjeller, men ofte må skattereduserende forskjeller holdes utenfor grunnlaget for beregning av utsatt skatt/skattefordel, fordi det er for usikkert om fordelene kan realiseres (tap kan bare trekkes fra i tilsvarende inntekter samme år).

I RF-1217 ("forskjellsskjemaet") er det ikke tatt inn noen nye poster for føring av eventuelle midlertidige forskjeller som følge av 3 %-regelen. Vi anbefaler at forskjellen tas inn i post 165 og beskrives i et eget vedlegg.

Dersom utbytte regnskapsmessig inntektsføres i 2008, men først blir vedtatt/utdelt og dermed skattemessig innvunnet i 2009, vil det også oppstå en midlertidig forskjell på 3 % av utbyttet. Denne forskjellen bør også føres i næringsoppgaven post 165. Det skal da ikke gjøres noen korreksjoner i næringsoppgaven.

Vi er for øvrig kjent med at Finansdepartementet og Skattedirektoratet arbeider med en uttalelse om midlertidige forskjeller som følge av 3 %-regelen.

3.4 Tilpasninger til 3 %-regelen

I norske skattekonsern bør det i stedet for utbytte gis konsernbidrag (med skatteeffekt så langt det er mulig, og ytterligere beløp uten skattefradrag) fra datterselskap til morselskap.

Når datterselskapet ikke inngår i skattekonsern kan man vurdere å gjennomføre en kapitalnedsettelse med tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital som alternativ til utbytte. Denne løsningen bør for øvrig også vurderes når utbytte/konsernbidrag uten skatteeffekt gir korreksjonsinntekt.

Før salg av et datterselskap som inngår i skattekonsern kan man vurdere å ta ut maksimalt beløp som konsernbidrag for å redusere skattemessig gevinst.

4 Nye regler for formuesfastsettelse av næringseiendom

Fra og med inntektsåret 2009 er det vedtatt en ny verdsettelsesmetode for formuesfastsettelse av utleide næringseiendom (se for eksempel Mentor Åjour 4/2008). Hovedregelen er at eiendommer skal verdsettes til 40 % av kapitalisert utleieverdi. Finansdepartementet har sendt et utkast til forskrift om hvordan utleieverdien skal beregnes på høring, med høringsfrist 16. mars 2009. Forslaget går i korthet ut på at rentesatsen skal settes til statsobligasjonsrenten med et tillegg på 5 %, og at standardfradraget for eierkostnader skal settes til 10 %. Det vil bli fastsatt et eget skjema (RF-1098) så snart forskriften blir vedtatt.

5 Særskilte vedlegg til ligningspapirene

Skattemyndighetene har i en rekke saker den senere tid forsøkt å trekke opp en strengere grense for opplysningsplikten enn det som tradisjonelt har vært praksis. Hvis man er i tvil om opplysningene i ligningsskjemaene isolert sett oppfyller opplysningsplikten er det vår anbefaling at man heller lager et vedlegg for mye enn et vedlegg for lite.

Det kan oppstilles en rekke eksempler på forhold som indikerer at det bør utarbeides særskilt vedlegg til ligningspapirene. Det kan for eksempel være ved fusjoner, fisjoner, konserninterne overføringer, tap på fordringer, investeringer i utenlandske selskaper/fond, valg av prinsipp for avskrivning på immaterielle driftsmidler og kreditfradrag.

Kontaktpersoner MentorÅjour

I redaksjonen:

Redaktør: Marit Gellein

e-post: marit.gellein@no.pwc.com

telefon: 952 60 273

Skatt og avgift: Lars Aasen

e-post: lars.helge.aasen@no.pwc.com

telefon: 952 60 274

Stine Bryn Sverdrup

e-post: stine.bryn.sverdrup@no.pwc.com

telefon: 952 60 369

Regnskap: Jens-Erik Huneide

e-post: jens-erik.huneide@no.pwc.com

telefon: 952 60 922

Ønsker du å abonnere på vårt gratis kundemagasin Mentor eller kjenner du andre som bør motta MentorÅjour?

Send en e- post til pwc-news@no.pwc.com med navn, firma og adresse.

Innholdet i denne informasjonen er kun for generell veiledning. Enhver situasjon er unik, og PricewaterhouseCoopers kan derfor ikke ta ansvar for eventuelle beslutninger som baseres på innholdet.

Vennligst ta kontakt med våre revisorer, advokater og/eller rådgivere dersom du har spørsmål om innholdet.