

Shipping Group newsletter*

Norway

23 January 2009

Rederibeskatningen

Miljøfondet inntektsføres og inngår i egenkapital – med virkning fra 2008?

English summary follows below.

Helt siden overgangsreglene for rederiskatteordningen ble vedtatt har det pågått en diskusjon om den tredelen som utgjør miljøfondet skal klassifiseres som egenkapital eller gjeld. Det har hele tiden vært regjeringens og Stortingets forutsetning at regelverket for miljøfondet skal utformes slik at det kan klassifiseres som egenkapital. Dette oppnådde man ikke for regnskapsåret 2007 da 15-årsfristen for investering medførte gjeldsklassifisering under IFRS. Finansdepartementet sendte derfor ut følgende pressemelding 20.01.2009:

”Endringer i rederiskatteordningen

Finansdepartementet opphever fristen for å bruke rederienes avsetninger til miljøfond slik at avsetningene kan føres som egenkapital for rederiene slik Regjeringen og Stortinget hadde som målsetting da rederiskatten ble endret. Endringen er en konsekvens av revisorenes forståelse av regnskapsreglene. I tillegg vil Finansdepartementet foreslå en lempning i forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse for selskap med skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen.

Ved omleggingen av rederiskatteordningen høsten 2007 ble det vedtatt overgangsregler om en gradvis oppløsning av opparbeidede skattekreditter i den tidligere ordningen. To tredjedeler av skatten skal innbetales over 10 år, mens en tredjedel bare skal innbetales dersom et tilsvarende beløp - det såkalte miljøfondet - ikke brukes til miljøtiltak innen 15 år, det vil si innen 2021.

Utformingen av bestemmelsene om fond for miljøtiltak mv. medfører etter Finansdepartementets oppfatning at fondet regnskapsmessig kan klassifiseres som egenkapital i den grad

rederiet har planer om miljøtiltak. Det har likevel vist seg at rederienes revisorer i praksis ikke har godtatt en slik klassifisering, men i stedet lagt til grunn at miljøfondene må føres som skattegjeld inntil miljøtiltak faktisk er gjennomført.

Rederiene kan ikke pålegges en annen regnskapsføring enn den som revisorene deres godkjenner. For å sikre at avsetningen på fond for miljøtiltak mv. kan føres som egenkapital, har Finansdepartementet besluttet at tidsfristen på 15 år for å bruke opp miljøfondet avvikes. Det blir dermed opp til rederiet selv å bestemme når fondet skal brukes, og ikke lenger noen grunn til å bedømme fondet som gjeld. Finansdepartementet viser til at både Regjering og Stortinget hele tiden har hatt som målsetting at miljøfondet skulle kunne føres som egenkapital.

Departementet viderefører reglene om at ubeskattet inntekt knyttet til fondsmidler som brukes til noe annet enn godkjente miljøinvesteringer blir skattlagt hos rederiet.

Avviklingen av fristen gjennomføres ved senere forskriftsendring. Endringen vil bli satt i kraft slik at også årsregnskapene for 2008 kan baseres på at fondene ikke er gjeld, men egenkapital.

Finansdepartementet vil også foreslå en lempning i forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse for selskap med skattekreditter fra den tidligere ordningen. Lempingen innebærer at det på nærmere vilkår åpnes for sikkerhetsstillelse til fordel for nærstående lån. Lovforslag om dette vil bli fremmet senere i denne vårsesjonen.

De ovennevnte endringene vil med det første bli notifisert til ESA med sikte på godkjenning innen rimelig tid.”

Overordnet kommentar

Forskriftsendringen som varsles opphever fristen for gjennomføring av miljøinvesteringer. Dersom det ikke gjennomføres kvalifiserende miljøtiltak, vil likevel skatten kunne bli betalbar i den grad fondet anvendes til andre formål, uten at dette er nærmere omtalt. Det antas at skatt fortsatt vil utløses ved utdeling av miljøfondet til eierne gjennom systemet med korreksjonsskatt.

Regnskapsmessig klassifisering av miljøfondet etter endringen

Endringen i regelverket medfører at foretakene ikke lenger vil ha en skatteforpliktelse som skal føres som gjeld. Tidligere skattegjeld kan derfor inntektsføres og inngå i egenkapitalen. Dette gjelder både under god regnskapsskikk (GRS) og internasjonale regler (IFRS). Under GRS måles utsatt skatt til nåverdi der dette gir vesentlige avvik fra nominell verdi, og der det ikke er noen tidsfrist vil i praksis nåverdien kunne settes til null. I henhold til IFRS skal skatt som kun påløper i den grad ubeskattet kapital deles ut til eierne først balanseføres når vedtaket om utdeling finner sted, jf. IAS 12.50A. Dette er i tråd med regnskapsføring av rederiskatten under det tidligere regimet. En slik forståelse vil være relevant i den grad eventuell korreksjonsskatt blir permanent i natur.

Selskapsrettlig klassifisering - utbyttegrunlaget

Når miljøfondet klassifiseres som egenkapital vil det ikke være bundet i aksjelovens forstand. Miljøfondet vil inngå i annen egenkapital og derfor per definisjon være med i grunnlaget for fri egenkapital som kan deles ut til eierne. Men ettersom en eventuell beslutning om utdeling vil medføre et tilsvarende skattebeløp som må tas hensyn til i den årlige disponeringsbeslutning, vil det i praksis neppe kunne deles ut til eierne. Konsekvensene vil kunne bli ulike for ulike selskaper, og må generelt utredes nærmere.

Påvirker endringen regnskapet allerede i 2008?

Det sentrale spørsmålet er om endringen skal regnskapsføres allerede ved avleggelsen av årsregnskapet for 2008, eller om det først kan regnskapsføres i første kvartal 2009?

Departementet gir i pressemeldingen klart uttrykk for at endringen skal utformes slik at miljøfondet allerede for årsregnskapet 2008 kan klassifiseres som egenkapital. Den endelige konklusjonen på dette kan først trekkes når regelverket foreligger, men vi vil gi uttrykk for våre foreløpige synspunkter.

Hovedregelen under IFRS er at skatteforpliktelser skal innregnes og måles basert på skattelover og skattesatser som i det alt vesentligste er vedtatt på balansedagen, jf. IAS 12.46. Tilsvarende sier IAS 10 som regulerer hendelser etter balansedagen i p 22 h) at endringer i skattesatser eller skattelover som er offentliggjort eller vedtatt etter balansedagen kun skal opplyses om i note og ikke føre til justering av regnskapet. Pressemeldingen, godkjennelsen fra ESA og endelig forskrift gis i 2009, og dersom dette er å anse som en skattelovendring er det derfor i utgangspunktet en endring som først skjer i 2009. Pressemeldingen sier imidlertid at forskriften skal gis med tilbakevirkende kraft. Generelt antas det at departementet ved offentliggjøringen av endringen, samt senere utstedelse av en forskrift til skatteloven rent teknisk utferdiger detaljbestemmelser i det totale skattesystemet. Det

er bare Stortinget som er bemyndiget til å ilegge skatter, og i endre skatteloven. Forskriftsutstedelse skal bare utfylle lovbestemmelsen og gir ikke alene grunnlag for beskatning.

Ved vurderingen av om endringen likevel kan medtas i regnskapet for 2008 må det legges stor vekt på Regjeringens forutsetning i forarbeidene til lovendringen i 2007 og det uttrykte løfte til rederinæringen om at reglene skulle utformes slik at klassifisering som egenkapital skulle være mulig. Den samme forutsetning lå til grunn da Stortinget vedtok endringen i skatteloven i 2007. For 2007-regnskapet forelå imidlertid en konkret forskrift som ble gitt i mars 2008 som inneholdt materielle regler i form av tidsbegrensninger som diskvalifiserte regnskapsføring som egenkapital. I ettertid innhentet Finansdepartementets en faguttalelse som konkluderer med at forpliktelsen kan settes svært lavt i den grad miljøforpliktelsene forventes oppfylt, selv om disse ikke er gjennomført. Revisjonsselskapene var ikke enige i denne fortolkningen under IFRS, og regelverket, herunder tidsfrist og oppgjørsform, var således under kontinuerlig debatt. Fra PwCs side ble det først muntlig og senere i brev form til Rederiforbundet klart uttalt at så lenge det gjelder en tidsfrist for miljøinvesteringene er gjeldsklassifisering ikke til å unngå. Når departementet til slutt varsler gjennomføring av en forskriftsendring som sørger for at de konkrete detaljreglene for miljøfondet kommer i overensstemmelse med de premisser og forutsetninger som selve skattelovendringen bygger på, er det etter vår oppfatning gode grunner til å fortolke kravet i IFRS om at skattelovendringer skal være vedtatt før årsskiftet innskrenkende. Den innbyrdes motsetning mellom forarbeidenes forutsetninger og faktisk regelverk som eksisterer i skattelovgivning på balansedagen blir med forskriftsendringen avklart. Forskriftsendringen er etter vår oppfatning derfor av en annen karakter enn enkeltstående regelendringer i skatteloven.

Det er PwCs foreløpige vurdering at selv om en ren formell betraktning basert på IFRS peker i retning av regnskapsføring først i 2009, er det vesentlige hensyn som også taler for regnskapsføring i 2008. Foreløpig er vi derfor åpne for at den endelige konklusjonen kan bli at endringen regnskapsføres allerede i 2008-regnskapene og vi søker en endelig avklaring så snart som mulig.

For regnskapspliktige som avlegger etter GRS gjelder langt på vei de samme synspunktene. Det vil etter GRS også kunne fremføres at det må være akseptabelt å regnskapsføre endringen i 2008 ut fra Finansdepartementets forskriftskompetanse ikke bare i forhold til skatteloven, men også regnskapsloven og lovprinsippet om at spesialregler går foran generelle regler. I forhold til IFRS kan dette prinsippet ikke anvendes.

Det presiseres at vår endelige konklusjon vil måtte baseres på den faktiske forskriftsteksten.

Regnskapsføring av virkningen av endret skattegjeld

Tidligere avsatt skattegjeld knyttet til miljøfondet som faller bort som følge av regelendringen medfører en estimatendring som skal resultatføres. Dette positive resultatelementet føres som negativ skattekostnad.

Selskapsrettslig klassifisering - utbyttegrunnlaget

Miljøfond som klassifiseres som egenkapital vil ikke være bundet i aksjelovens forstand. Miljøfondet vil inngå i annen egenkapital og derfor per definisjon være med i grunnlaget for fri egenkapital som kan deles ut til eierne. Miljøfondet kan i praksis likevel ikke deles ut til eierne ettersom dette utløser et skattebeløp på samme beløp som reduserer miljøfondet tilsvarende.

Skatt

Miljøfond som brukes til annet enn godkjente miljøinvesteringer skal fortsatt bli skattlagt hos rederiet. Vi antar at departementet her sikter til at den ene tredelen av gevinsten ved overgang fra gammel til ny ordning skal føres som midlertidig forskjell, og at utdelinger som utløser korreksjonsskatt dermed belastes fondet lik korreksjonsskattebeløpet. Vi er ikke kjent med at det er bestemt om det skal gis en rekkefølgeregel for de tilfeller at det aktuelle selskap har andre midlertidige forskjeller, for eksempel på skattepliktige finansposter, dvs. om miljøfondet skal anses utdelt sist. (Miljøfondets underliggende gevinst er definert som en midlertidig forskjell i henhold til overgangsregel IX (7), jf. skatteloven § 10-5 (2) og (8) om korreksjonsskatt).

Summary in English

The Ministry of Finance 20 January announced that changes in the transition rules for shipping companies will be made with effect for 2008. The current 15-year limit for environmental investments will be lifted, thereby enabling the 'Environment fund' to be classified as equity in the accounts. The change will lead to recognition of tax income as the tax liability is reversed. The 'Environment fund' will still be basis for taxation if distributed to the owners, and this potential tax is only avoided permanently by qualifying environmental investments.

Kontaktpersoner

Ved spørsmål ta kontakt med en av de følgende:

Nasjonalt

Svein T. Sønning
Partner Kristiansand – Skatt
Tel. +47 9526 1071

Rita Granlund
Partner Oslo – Revisjon
Tel. +47 9526 0237

Steinar Hareide
Partner Oslo – Skatt
Tel. +47 9526 0429

Bjørn Einar Strandberg
Partner – Fagavdeling Regnskap
Tel. +47 95 26 10 15

Stavanger

Torbjørn Larsen
Partner – Revisjon
Tel. +47 9526 1096

Kjell Inge Gade
Partner – Skatt
Tel. +47 9526 1175

Bergen

Jon Haugervåg
Partner – Revisjon
Tel. +47 9526 1300

Dag Saltnes
Partner – Skatt
Tel. +47 9526 0632

PwC's understanding is that the changes arise in order to align the detailed rules given by the Ministry of Finance with the clear assumptions set by the Government and the Storting when the tax code was approved that the environment fund should be classified as equity. Hence the change is of a corrective nature. Our tentative position is therefore that even if the announcement came after year-end, it may be arguable to take the change into account when the financial statements for 2008 are drawn up. We will seek the final conclusion which also depends on the actual wording in the regulation, as soon as possible.