

Veiledning

Regnskapsføring av særskatt på sokkelvirksomhet etter petroleumsskatteloven og grunnrenteskatt for kraftforetak etter IAS 12

(Oktober 2002, revidert desember 2007, omgjort til veiledning oktober 2009)

Bakgrunn

Regnskapsføring av bransjespesifikke særskatter i petroleumssektoren og kraftsektoren er særskilt omtalt i NRS Resultatskatt pkt. 2.16 og 2.17. Både i petroleumssektoren og i kraftsektoren omfatter særskatten en ordning med friinntekt som kommer til fradrag i beregningsgrunnlaget for beskatningen. Dette notatet inneholder en drøfting av hvilke løsninger som følger av IAS 12.

Friinntektsordninger i forhold til IAS 12

Friinntektsordningene i petroleums- og kraftsektoren, har følgende fellestrekk av betydning for konklusjonene:

- De gjelder en skattetransje som er i tillegg til alminnelig overskuddsskatt. I drøftingen i dette avsnittet brukes fellesbetegnelsen "særskatt" både om særskatt på sokkelvirksomhet og grunnrenteskatt for kraftforetak.
- Virkningen av friinntektsordningen er en reduksjon av den effektive beskatningen som ellers følger av særskatten.
- Beregningsgrunnlaget for friinntekten oppstår som følge av investeringer i fysisk produksjonskapital.

Et første spørsmål er om friinntektsordningen skaper midlertidige forskjeller i henhold til IAS 12 ved gjennomføring av en kvalifiserende investering. Midlertidig forskjell er i § 5 definert som forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi på en balansepost. I § 7 beskrives skattemessig verdi som det beløpet som vil komme til fradrag ved gjenvinning av en eiendels verdi.

For særskatt i petroleumssektoren er det akkumulerte friinntektsfradraget et kjent beløp på tidspunktet for gjennomføring av den kvalifiserende investeringen. Det kan derfor hevdes at denne friinntekten, på lik linje med gjenværende avskrivninger, inngår i skattemessig verdi og derfor skaper en midlertidig forskjell. Det akkumulerte friinntektsfradraget i grunnrenteskatten er på investeringstidspunktet en usikker størrelse, som bl.a. avhenger av skattemessig avskrivningsplan og fremtidige vedtak om normrenten. Det kan derfor være tvil om friinntekt i grunnrenteskatt for

kraftforetak inngår i skattemessig verdi. I fortsettelsen drøftes derfor begge muligheter mht. friinntekt i grunnrenteskatt, dvs. at den inngår eller ikke inngår i skattemessig verdi.

IAS 12 inneholder bestemmelser om at midlertidig forskjell som oppstår ved investering, ikke inngår i beregning av utsatt skatt. § 15 (om utsatt skattforpliktelse) og § 24 (om utsatt skattefordel) unntar fra utsatt skatt-beregningen midlertidige forskjeller som oppstår som følge av en transaksjon, forutsatt at denne transaksjonen ikke er en foretaksintegrasjon og heller ikke umiddelbart påvirker regnskapsmessig eller skattemessig resultat. Regelen er begrunnet i § 22, hvor det heter at regnskapet blir mindre transparent hvis foretaket innarbeider slike latente skattevirkninger ved første gangs regnskapsføring.

For petroleumssektoren betyr dette at det ikke skal regnskapsføres utsatt særskatt på grunnlag av fremtidig friinntektsfradrag, selv om dette fradraget anses å inngå i definisjonen av skattemessig verdi.

Den samme konklusjonen mhp. periodiseringen gjelder for kraftforetak. I den utstrekning friinntektsfradraget inngår i skattemessig verdi, gjelder det samme resonnementet som for petroleumssektoren. I motsatt fall følger det direkte at friinntektsfradraget ikke vil skape midlertidige forskjeller.

Norsk RegnskapsStiftelse har vurdert om IAS 12 tillater at friinntekt tas med i periodiseringen av skatt gjennom dens virkning på effektiv skattesats i fremtidige perioder. Hovedregelen for beregning av utsatt skatt i § 47 forutsetter bruk av de satsene som er forventet å gjelde i reverseringsperioden, basert på fastsatte skattesatser på balansedagen. Imidlertid heter det i § 49 at når ulike satser gjelder for ulike nivåer, kan det gjøres en gjennomsnittsbetraktning. Norsk RegnskapsStiftelse har imidlertid kommet til at friinnteksordningen ikke innebærer at særskatten inneholder ulike satser for ulike nivåer. Det betyr at § 49 ikke har anvendelse.

Denne konklusjonen synes helt klar for petroleumssektoren, etter som friinntektsfradraget bare gjelder for en begrenset periode som er uavhengig av økonomisk levetid. I kraftsektoren har friinntekten virkning i hele levetiden, såfremt skattemessig avskrivningstid svarer til levetid. Det kan hevdes at friinntekten representerer et separat nivå med 0 % skatt. Ettersom dette nivået ville være en stadig avtakende transje som er en funksjon av avskrivningsplanen, er det tvilsomt om systemet faller inn under § 49.

Basert på det ovenstående anses periodisering etter IAS 12 av en særskatt med friinntektsordning utenfor oppkjøp å være som følger:

- Friinntektsfradraget får kun effekt ved beregning av betalbar skatt det enkelte år.
- Dersom friinntekten skaper et fremførbart underskudd, behandles dette på lik linje med andre fremførbare underskudd.

Løsningen er identisk med det som er beskrevet som den tredje metoden i NRS(F) Resultatskatt pkt. 2.16 og metoden beskrevet i pkt. 2.17.4.

Ved oppkjøp vil behandlingen bli tilsvarende dersom friinntekten ikke anses å inngå i skattemessig verdi.

IAS 12 er gjenstand for et konvergeringsprosjekt med US GAAP der førstegangsinnregningsunntaket foreslås avvirket. Løsningen under IAS 12 vil derfor kunne bli endret dersom friinntekten anses å inngå i skattemessig verdi.