

Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter

Det gjøres ofte feil i forbindelse med tidfesting av kontraktsinntekter og kontraktskostnader, spesielt med hensyn til hvilke tilvirkningskostnader som kan fradragføres løpende. I artikkelen går vi nærmere inn på reglene med særskilt vekt på hvordan skatteleggingen av tilvirkningskontrakter skal gjennomføres.

Artikkelen er forfattet av:



Senior manager
Harald Kjeldsen
Skatteavdelingen, Ernst & Young



Advokat
Aleksander Grydeland
Skatteavdelingen, Ernst & Young

Skattereglene for tilvirkningskontrakter er gunstige, da det er anledning til å utsette beskatning av kontraktsfortjenesten inntil overlevering, samtidig som man får løpende fradrag for indirekte kostnader. Det er imidlertid visse krav til hva som anses å være en tilvirkningskontrakt – det må for eksempel normalt være tilvirkning av et fysisk objekt, oppdragstager må påta seg en viss risiko og resultatansvar, samt at mekanisme for å fastsette vederlagets størrelse må være avtalt på forhånd.

Tidfesting av kontraktsinntekter og kontraktskostnader er nærmere regulert i skattelovgivningen og er utformet som «skal»-regler. Dette innebærer at skattyter ikke har noen valgmuligheter med hensyn til skattemessig periodisering. Imidlertid har vi observert at det ofte gjøres feil og da spesielt med hensyn til hvilke tilvirkningskostnader som kan fradragføres løpende.

Bakgrunn for periodiseringsreglene for tilvirkningskontrakter

Før skattereformen av 1992

Før skattereformen av 1992 var hovedregelen at skattemessig verdi av arbeider under utarbeidelse, herunder langsiktige

tilvirkningskontrakter, skulle verdsettes til skattyters tilvirkningspris.¹

Av Riksskattestyrets veiledende anmerkninger til forskriftene fremgikk det at det i forbindelse med fastsettelse av tilvirkningspris skulle medtas både direkte tilvirkningskostnader (f.eks. materialer og lønn) og indirekte tilvirkningskostnader (f.eks. andel av administrasjonskostnader og avskrivninger mv.).

Daværende regler medførte at man for skattemessige formål måtte aktivere tilnærmet samtlige produksjonskostnader frem til det tidspunktet hvor det tilvirkede objektet ble overlevert kunden. Videre ble det presisert i en uttalelse fra Finansdepartementet av 22. desember 1987 at regnskapsmessig inntektsføring av kontraktsfortjeneste i takt med fremdriften ikke kunne tilbakeføres som en årsoppgjørdisposisjon og tillegges lagerreserven (ubeskattede reserver etter tidligere koblingsmodellen før 1992).² Det var således frem til iverksettelse av skattereformen av 1992 i prinsippet ikke adgang til løpende fradragføring av verken påløpte direkte eller indirekte kostnader knyttet til langsiktige tilvirkningskontrakter. I tillegg måtte oppjent kontraktsfortjeneste medtas til beskatning løpende, forutsatt at fortjenesten faktisk var regnskapsført.

Skattereformen av 1992

I forbindelse med iverksettelse av skattereform av 1992 ble reglene for skattemessig verdsettelse av varelager endret. Av forarbeidene fremgår det at det ble tatt

særlige hensyn til tilvirkningsbedrifter med lang tilvirkningstid:³

«Av hensyn til tilvirkningsbedrifter med lang tilvirkningstid og/eller lav omløpshastighet vil departementet foreslå at kun de direkte produksjonskostnadene er aktiveringspliktige kostnader. Det vil si: råstoffer og halvfabrikata, produksjonslønn og hjelpestoffer som medgår i produksjonsprosessen, f.eks. brensel, smøring o.l. De indirekte produksjonskostnadene; for eksempel avskrivninger, vedlikeholdsutgifter, forsikringer og utgifter til produktkontroll, administrasjonskostnader o.l. utgiftsføres i det året de påløper uansett om varene realiseres samme år eller senere.»

Med bakgrunn i ovennevnte ble det nedfelt i lovtekst at kun nærmere spesifiserte direkte kostnadsarter skal medtas i forbindelse med fastsettelse av skattemessig tilvirkningsverdi. Med virkning fra 1991 ble daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a første avsnitt (nåværende sktl. § 14–5 annet ledd bokstav a) endret og fikk følgende ordlyd:

«Beholdningen av varer verdsettes til anskaffelsesverdien eller, for varer som er foredlet av den skattepliktige, til tilvirkningsverdien. Til tilvirkningsverdien regnes kostpris for råstoffer, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn. Foregående punktum får tilsvarende anvendelse ved tilvirkning etter bestilling.»

Videre ble det i tillegg gitt en særbestemmelse i tredje avsnitt:

1 Jf. forskrifter av 4. desember 1958 om verdsettelse av varebeholdninger mv. gitt av Riksskattestyret med hjemmel i daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a.

2 Urv. 1988 side 91.

3 Ot.prp. nr. 35 (1990–91) punkt 7.4.2 side 136.

«Inntekt av enkeltoppdrag som skattyter har resultatansvar for, inntektsføres når oppdraget er fullført.»

Lovendring i 1995

I et brev til Skattedirektoratet av 31. mars 1992 uttalte Finansdepartementet at daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt kun tok sikte på tilfeller hvor skattyter sivilrettslig ikke hadde krav på vederlag dersom oppdraget av en eller annen grunn ikke ble fullført.⁴ På bakgrunn av departementets strenge fortolkning av begrepet «resultatansvar» kunne det stilles spørsmål om langsiktige tilvirkningskontrakter kvalifiserte for utsatt beskatning eller om daværende hovedregel om at den skattepliktiges årsregnskap måtte legges til grunn for beskatningen, kom til anvendelse.

For inntektsårene 1992 og 1993 var det således noe usikkerhet med hensyn til om ovennevnte regel om skattemessig verdsettelse av varelager også omfattet langsiktige tilvirkningskontrakter. Usikkerheten rundt rettstilstanden ble forsøkt avklart ved at det i 1995, men med virkning fra og med inntektsåret 1994, ble vedtatt endring av lovteksten i daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt (nåværende sktl. § 14–5 tredje ledd). Tredje avsnitt fikk nå følgende ordlyd;

«Tilvirkningskontrakter som ikke er fullført, verdsettes etter reglene for tilvirkning etter bestilling, jf. annet ledd a. Bestemmelsen i foregående punktum gjelder uavhengig av den tidmessige plassering av inntekter og fradrag på slik tilvirkningskontrakt i skattyterens årsregnskap.»

Gjeldende rett etter lovendringen innebærer at skattyter må legge fullført kontraktsmetode til grunn for skattemessig periodisering av resultatet av tilvirkningskontrakter som ikke er avsluttet ved utløpet av regnskapsåret.

Hva er en tilvirkningskontrakt?

Den særskilte tidfestningsregelen i sktl. § 14–5 tredje ledd gjelder for tilvirkningskontrakter. Det første spørsmålet som oppstår, er hva som ligger i dette begrepet.

Begrepet tilvirkningskontrakt er ikke nærmere definert i lovteksten. Det er heller ikke særlig veiledning å hente i forarbeidene⁵ til bestemmelsen eller i korrespondan-



TILVIRKNINGSKONTRAKT: Innen privatretten vil for eksempel en avtale om fremstilling av en borerigg falle innenfor definisjonen av en tilvirkningskontrakt.

sen mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet i forkant av endring av bestemmelsen i 1995.

I og med at begrepet ikke er nærmere definert i skattelovgivningen, kan det være naturlig å se på hvordan tilvirkningskontrakter defineres innenfor privatretten. Her er begrepet definert på følgende måte:

«Med tilvirkningskontrakt menes i alminnelighet avtaler hvor realdebitor... påtar seg å fremstille et nærmere bestemt produkt for realkreditor..., det være seg en løseoregjenstand (borerigg, maskin, skip, mv.) et bygg eller anlegg, eller et rent åndsprodukt (så som arkitekttetegninger og dataprogrammer).»⁶

Finansdepartementet uttalte i sitt brev av 4. september 2002 følgende:⁷

«Privatrettslig omfatter uttrykket i alminnelighet kontrakter som gjelder fremstilling av fysiske eiendeler, og hvor selgeren står for anskaffelsen av materialer o.l.»

I samme retning definerer Lignings-ABC'en tilvirkningskontrakt på følgende måte:⁸

«Med «tilvirkningskontrakt», jf. sktl. § 14–5 (3), menes kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier.»

Formålet med bestemmelsen, som er å utsette inntektsføring av særlig usikre inntekter, vil trekke i retning av at det i tillegg må foreligge en viss grad av risiko eller resultatansvar for tilvirkeren.⁹ Da reglene først ble vedtatt, la Finansdepartementet opp til at resultatansvaret måtte tolkes strengt, og at reglene bare gjaldt der hvor skattyter ikke hadde «krav på vederlag dersom han av en eller annen grunn ikke fullfører oppdraget.»¹⁰ Det skulle videre sees bort fra mulig erstatningsansvar og prisavslagsansvar ved eventuelt mislighold. Virkeområdet for bestemmelsen ville derfor i utgangspunktet være nokså begrenset.

Ved lovendringen i 1995 ble begrepet «resultatansvar» tatt ut av lovteksten. Etter vårt syn er det ikke noe klart svar i forarbeidene hvorfor lovteksten ble endret på denne måten og hva man ønsket å oppnå.¹¹ I teorien har imidlertid endringen i lovteksten blitt tolket dit hen at det ikke lenger trengs noen særlig grad av resultat-

4 Urv. 1992 side 696.

5 Ot.prp. nr. 35 (1990–1991), Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) og Ot.prp. nr.19 (1994–1995).

6 Simonsen, Lasse. Kreditors mangelsbeføyelser – særlig for tilvirkningskontraktene. I: JV 1999 s. 305–399.

7 Urv. 2002 s. 1298b.

8 Lignings-ABC 2012/13, Virksomhet – arbeid under utførelse, punkt 1 Generelt.

9 Urv. 2002 side 1298b.

10 Urv. 1992 side 693.

11 Samme synspunkt deles av Olav Gram Andersen og Stig Breistein i Revisjon og Regnskap nr. 1 1998 (side 52).

ansvar for at reglene skal få anvendelse.¹² Resultatansvaret vil i henhold til en slik tolkning typisk knytte seg til at det som tilvirkes fungerer i henhold til spesifikasjonene i kontrakten.¹³ Etter det vi erfarer er det også slik bestemmelsen nå tolkes i praksis.

Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har i en sak publisert i Utv. 1997 side 321 gått nærmere inn på hvordan nemnda mener begrepet skal forstås. Skattyteren hadde i denne saken påtatt seg å bygge om/modifisere en plattform for et oljeselskap. I motsetning til ligningsnemnda kom overligningsnemnda til at kontrakten måtte anses som en tilvirkningskontrakt.

Nemnda tok i sin argumentasjon utgangspunkt i hvordan grensen ble trukket mellom tjenesteoppdrag og tilvirkningskontrakt i privatretten (kontraktsretten), og la til grunn at den aktuelle kontrakten privatrettslig måtte klassifiseres som en tilvirkningskontrakt.

Overligningsnemnda la videre til grunn at graden av resultatansvar for tilvirkeren måtte være et vesentlig moment ved vurderingen av om det forelå en tilvirkningskontrakt etter skattelovens bestemmelse. Det kunne imidlertid ikke oppstilles noe strengt resultatansvar. I den konkrete saken var skattyters ansvar, hvis anlegget ikke fungerte etter spesifikasjonen i kontrakten, begrenset til NOK 375 millioner. Dette var etter nemndas syn tilstrekkelig grad av resultatansvar.

For å organisere arbeidet ble prosjektet spesifisert ned i mindre arbeidspakker. Når tilvirkeren mente at en arbeidspakke var fullført, og dette var kontrollert av kunden, mottok tilvirkeren betaling for arbeidspakken. Prisen pr. arbeidspakke var fastsatt som estimert tidsforbruk ganget med en fastsatt timesats samt tillegg for eventuelle materialer. Brukte tilvirkeren mindre tid på arbeidspakken enn beregnet, fikk selskapet likevel full betaling. Brukte tilvirkeren derimot mer tid enn beregnet fikk selskapet betaling for det overstigende antall timer etter en sats basert på selvkost.

I tillegg var prosjektet delt opp i en rekke milepæler. Noen av milepælene var bonusbelagt med mindre beløp. For i underkant av halvparten av milepælene påløp dag-

bøter hvis disse ikke var oppnådd innen oppsatt tidsfrist. Bøtene var av begrenset omfang og tilvirkeren hadde mulighet til å unngå disse så lenge kontraktens endelige sluttfrist ble overholdt.

Overligningsnemnda var av den oppfatning at de betalingene som skattyter mottok, var betinget av at oppdraget faktisk ble gjennomført og at anlegget fungerte i henhold til spesifikasjonene i kontrakten. Disse betalingene kunne derfor ikke innebære noen begrensning i resultatansvaret.

I saken som var oppe for overligningsnemnda, hadde oppdragstaker krav på tilleggsbetaling hvis det medgikk flere arbeidstimer enn estimert. Det var således ikke avtalt fast pris for oppdraget, men derimot en prismekanisme som inneholdt et variabelt element. Det forhold at prisen ikke var fullstendig fast og avklart før arbeidets oppstart, diskvalifiserte ikke kontrakten fra å være en tilvirkningskontrakt for skattemessige formål. Dette i motsetning til det som følger av Lignings-ABC om at kontraktsforpliktelsene må utføres til fast pris for at en kontrakt skal kunne kvalifisere som en tilvirkningskontrakt. Etter vår oppfatning er ikke fast pris et absolutt vilkår for at en kontrakt skal kunne anses som en tilvirkningskontrakt for skattemessige formål. Den kontraktsfestede prismekanismen vil derimot kunne være et moment i en totalvurdering av om en kontrakt fyller vilkårene for å kunne anses som en tilvirkningskontrakt.

Det samme synspunktet må for så vidt også kunne gjøres gjeldende med hensyn til hvem av partene som har ansvar for å holde råstoff og materialer. Etter vår oppfatning kan det heller ikke her oppstilles noe ufravikelig vilkår om at oppdragstager må holde alle råstoffene og materialene.

Det som videre må være klart er at den regnskapsmessige behandlingen i seg selv ikke kan ha noen betydning for hva som skattemessig sett regnes som en tilvirkningskontrakt. Dette på bakgrunn av at også visse tjenesteoppdrag kan behandles etter NRS 2. Dette ble også bekreftet av overligningsnemnda i den ovennevnte saken.

Når er kontrakten fullført?

Vederlaget fra en tilvirkningskontrakt skal i henhold til ordlyden i sktl. § 14–5 tredje ledd skattemessig tas til inntekt når kontrakten er fullført. Begrepet fullført er ikke særlig presist og heller ikke definert andre steder i skattelovgivningen.

Den særskilte periodiseringsreglen for tilvirkningskontrakter kom som nevnt inn i skatteloven i forbindelse med skattereformen i 1992. Finansdepartementet foreslo i Ot.prp. nr. 35 (1990–91) at fortjeneste som skriver seg fra enkeltoppdrag som strekker seg over flere år, og hvor skattyter har resultatansvaret, ikke skatlegges før oppdraget er ferdig utført i henhold til avtalen. Periodiseringen av inntekter fra slike oppdrag skulle dermed følge skatte-



FULLFØRT? Vederlaget fra en tilvirkningskontrakt skal i henhold til ordlyden i sktl. § 14–5 tredje ledd skattemessig tas til inntekt når kontrakten er fullført, men når er det?

¹² Se bl.a. Harald Hauge, Realisasjonsprinsippet (2012) side 173 og Ole Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett (2012) side 106.

¹³ Zimmer/BAHR, Bedrift, selskap og skatt (2010) side 83.

lovens realisasjonsprinsipp.¹⁴ Departementet begrunnet forslaget med at en inntekt ikke bør komme til beskatning før det med overveiende sannsynlighet er klart at skattyter har et ubetinget krav på den inntekten han skattlegges for og at dette burde styre den skattemessige periodiseringen av inntekten. Etter lovendringen i 1995 stilles det ikke lenger noe krav om at skattyter har et særlig resultatansvar for at bestemmelsen skal komme til anvendelse, jf. også punktet Hva er en tilvirkningskontrakt? ovenfor. Det kan derfor etter vårt syn ikke være grunn til å knytte periodiseringer av vederlaget fra tilvirkningskontrakten til når skattyteren får en ubetinget rett til vederlaget, jf. skatteloven § 14–2 første ledd første punktum.¹⁵

Når det ikke er nødvendig med noen særlig resultatforpliktelse for tilvirkeren for at bestemmelsen skal gjelde, kan det slik vi ser det være mer naturlig å knytte periodiseringen opp til når tilvirkeren har fullført sin innsatsforpliktelse etter avtalen. Kontrakten må således anses fullført når oppdragstakeren har gjort det som kreves etter avtalen, og den tilvirkede gjenstanden fungerer etter spesifikasjonene i avtalen. I tillegg må risiko og kontroll over den tilvirkede gjenstanden overføres til kunden.¹⁶ Dette vil normalt finne sted ved ferdigbefaring og utstedelse av ferdiggattest. Kontrakten anses skattemessig som fullført selv om det gjenstår utbedring av mangler (med mindre kunden har rett til å heve kjøpet).¹⁷

Forskudds- og delbetalinger vil heller ikke ha noen innvirkning på tidfestingen så lenge disse betalingene er betinget.¹⁸ På samme måte vil tidfestingen heller ikke påvirkes av garanti- og reklamasjonsansvar. Dette gjelder selv om oppdragsgiver holder igjen en del av vederlaget til dekning av slike arbeider.¹⁹

Hva utgjør én kontrakt?

Enkelte kontrakter vil være av en slik art at det kan være naturlig å dele den opp i flere leveranser. Spørsmålet som da oppstår er hvordan slike kontrakter skal behandles i forhold til periodiseringsreglen om tilvirkningskontrakter.

Forarbeidene til bestemmelsen forutsetter at større, sammensatte oppdrag skattemessig skal deles opp i de deloppdragene som det består av, og at spørsmålet om resultatansvar må avgjøres i forhold til hvert enkelt enkeltoppdrag.²⁰

«Ved vurderingen av om et oppdrag som naturlig lar seg splitte opp i flere deler skal anses som ett eller flere enkeltoppdrag i skattemessig forstand, vil det være av avgjørende betydning om skattyter i realiteten har fått et ubetinget krav på det opp-tjente vederlag når deloppdraget er fullført.»

I og med at det ikke lenger er noen grunn til å knytte periodiseringer av vederlaget fra tilvirkningskontrakten til når skattyteren får en ubetinget rett til vederlaget, er det vår oppfatning at denne uttalelsen i forarbeidene ikke kan tolkes bokstavelig. Det vil således være mer naturlig å se hen til hvordan kontrakten funksjonelt sett er strukturert og når risiko og kontroll over de tilvirkede gjenstandene overføres til kunden.

I en sak vedrørende inntektsåret 1997 vurderte Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter hvorvidt en kontrakt på bygging av flere skip skattemessig sett skulle deles opp i flere enkeltkontrakter.²¹ Skattyter hadde her inngått kontrakt i 1989 om bygging av flere skip. Arbeidet ble startet opp i 1990, og første skip ble levert i 1994, mens siste skip ble levert i 1997. Det var fastsatt pris og leveringstidspunkt for hvert enkelt skip, og skipene var funksjonelt og operasjonelt uavhengige av hverandre. I tillegg var dagmulk for forsinket levering og bøter i forbindelse med vektøkning knyttet opp til hvert enkelt skip og begrenset til en fast sum pr. skip. Nemnda kom på denne bakgrunn til at skipsbyggingskontrakten skattemessig sett måtte deles inn i flere kontraktsforhold, én tilvirkningskontrakt pr. skip.

Uttalelsen fra forarbeidene som er referert ovenfor, regulerer i første rekke spørsmålet om det foreligger én eller flere tilvirkningskontrakter. Finansdepartementet har i en annen uttalelse lagt til grunn at uttalelsen i forarbeidene også forutsetter at såkalte sammensatte kontrakter, det vil si kontrakter som er sammensatt av en tilvirkningskontrakt og en annen type kontrakt (for eksempel en vedlikeholdskontrakt), skal

deles opp.²² I dette tilfellet vil hver enkelt delkontrakt måtte periodiseres etter de reglene som gjelder for vedkommende kontraktstype.²³

Gjennomføring av beskatningen

For en kontrakt som skattemessig sett anses som en tilvirkningskontrakt, vil inntektene fra kontrakten først inntektsføres når kontrakten er fullført.

Når det gjelder kostnadene, må det skilles mellom direkte og indirekte kostnader. De indirekte kostnadene vil være fradragsberettiget etter hvert som de påløper, mens de direkte kostnadene må aktiveres og først vil komme til fradrag når kontrakten er fullført. For å gjennomføre en korrekt beskatning må det derfor avgjøres hvilke kostnader som anses som direkte kostnader, eller sagt med skattelovens begrepsbruk, hva som utgjør skattemessig tilvirkningsverdi.

Skattemessig tilvirkningsverdi

Som nevnt ovenfor følger det av sktl. § 14–5 annet ledd bokstav a at til skattemessig tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn. Spørsmålet er om lovens ordlyd er uttømmende eller om andre «direkte» eller «indirekte» kostnadsarter skal medtas.

I forbindelse med at det ble lovfestet at tilvirkningskontrakter skal behandles etter reglene om tilvirkning av varer etter bestilling jf. sktl. § 14–5 tredje ledd, ble det i forarbeidene lagt føringer for en tolkning som vil medføre at fordelbare indirekte kostnader skal medtas i skattemessig tilvirkningsverdi.²⁴

«Den skattemessige periodiseringen skal bygge på fullført kontrakt-metoden, uavhengig av om løpende avregningsmetode har vært anvendt i årsoppgjøret. Det er et vilkår at det som tilvirkes i henhold til oppdraget skattemessig vedsettes som varelager. Ved denne verdsettingen regnes fradragsførte direkte og fordelbare indirekte kostnader med.»

Basert på ovennevnte kan det virke som om lovgiver var av den oppfatning at fordelbare indirekte kostnader skulle medtas som en del av skattemessig tilvirknings-

²² Utv. 2002 side 1298b, se også uttalelse fra Oslo likningskontor i Utv. 2005 side 1036.

²³ Den motsatte løsningen ville være at én tidfestingsregel skal legges til grunn for behandling av hele kontrakten.

²⁴ Ot.prp. nr. 19 (1994–95) pkt 11.7 side 198, samt Innst. O. nr. 72 (1994–95) pkt. 10.1.3 side 140.

¹⁴ Jf. også Ot.prp. nr. 16 (1991–92) punkt 15.2.3.

¹⁵ Se også Harald Hauge, Realisasjonsprinsippet (2012) side 81.

¹⁶ Jf. også Utv 2002 side 1298b.

¹⁷ Innst. O. nr. 47 (1991–92) side 97, se også sak fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter referert i Revisjon og Regnskap nr. 2 2000 side 58.

¹⁸ Jf. også Utv. 1997 side 321 flg.

¹⁹ Lignings-ABC 2012/13, Virksomhet – arbeider under utførelse, 4 Garantiansvar/reklamasjonsansvar.

²⁰ Ot.prp. Nr. 16 (1991–92) punkt 15.2.3.

²¹ Revisjon og Regnskap nr. 2 2000 side 58.

verdi. Dette er i så fall stikk i strid med ordlyden i daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a, samt begrunnelsen som fremkommer i forarbeidene til skattereformen av 1992. Imidlertid ble det ikke vedtatt noen endring av ordlyden i daværende sktl. § 50 annet ledd bokstav a (nåværende sktl. § 14–5 annet ledd) i forbindelse med lovendringen i 1995. Spørsmålet blir da om forarbeidene fra 1995 medførte noen reell utvidet fortolkning av ordlyden i sktl. § 50 annet ledd bokstav a.

Spørsmålet har vært oppe til behandling ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SfS). Ligningsnemnda ved SfS har i en publisert avgjørelse konkludert med at lovteksten må gå foran forarbeidene fra 1995,²⁵ slik at fordelbare indirekte kostnader må aksepteres fradragført løpende. Videre har overligningsnemnda ved SfS i en sak konkludert med at kostnader i forbindelse med leie av maskiner og utstyr ikke inngår i den aktiveringspliktige tilvirkningsverdien.²⁶ Nemndas flertall begrunnet vedtaket med at lovens ordlyd var uttømmende med hensyn til hvilke produksjonskostnader som omfattes av aktiveringsplikten.

Samme synspunkt ble lagt til grunn av daværende finansminister Sigbjørn Johnsen under Odelstingsdebatten før lovvedtaket i 1995 hvor han presiserte at det var lovteksten som skulle gjelde på dette punktet.

Videre er det i Lignings-ABC i en årrekke lagt til grunn at det kun er de direkte kostnadene som nevnt i lovens ordlyd som skal medtas i forbindelse med fastsetting av skattemessig tilvirkningsverdi. Følgende fremkommer i lignings-ABC 2002/13 side 1440:

«Tilvirkningsverdien settes til summen av direkte tilvirkningskostnader som kostnader til råstoffer, halvfabrikata, produksjonsstrøm, brensel og andre hjelpestoffer mv. som er brukt direkte i produksjonen, jf. sktl. § 14–5 (2) bokstav a. I tillegg inngår produksjonslønn, dvs. lønn inklusive feriepenger, arbeidsgiveravgift mv. for det tidsrom de ansatte deltar i selve produksjonen. Ordlyden i sktl. § 14–5 (2) er uttømmende. Derfor skal det for eksempel ikke tas med

- Indirekte kostnader som f.eks. administrasjon, avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikring, kostnader til

produktkontroll, kostnader til oppvarming og belysning av produksjonslokaler mv.

- Generelle salgskostnader og forsknings- og utviklingskostnader
- Verdien av eierens eget arbeid i produksjonen.
- Kostnader til leie av maskiner og utstyr for å utføre en tilvirkningskontrakt»

Basert på avgjørelsene fra nemndene ved SfS, uttalelsen fra Finansministeren og beskrivelsen i Lignings-ABC over en lang årrekke, er vår konklusjon at det må anses som etablert og langvarig ligningspraksis at ordlyden i nåværende sktl. § 14–5 annet ledd er å anse for uttømmende. Dette innebærer at det bare er de i lovteksten nærmere oppramsede direkte kostnadsarter som skal aktiveres for skattemessige formål. Utfordringen blir da å avgrense de nevnte kostnadsartene mot øvrige ikke aktiveringspliktige kostnadsarter. Vi har nedenfor knyttet enkelte kommentarer til de kostnadsartene som er aktiveringspliktige for skattemessige formål.

Råstoffer og halvfabrikata

Kostpris for råstoff og halvfabrikata (varekost) vil i tillegg til kjøpspris også omfatte alle kostnader pådratt i forbindelse med transport, toll og spedisjon. Imidlertid anses ikke kostnader pådratt i forbindelse med eget lagerhold som aktiveringspliktige kostnad.

Ved kjøp av varer i utenlandsk valuta vil det kunne oppstå en utfordring knyttet til valutasingninger. Varekjøpet vil normalt bokføres i norske kroner (eller annen funksjonell valuta) på basis av valutakursen på kjøpstidspunktet. Imidlertid finner oppgjør for varekjøpet ofte sted på et senere tidspunkt. Valutakursen vil da normalt ha endret seg slik at det oppstår en valutagevinst/-tap. Denne valutaeffekten føres ofte i prosjektrekskapene som en korrigerende av bokført varekost. Etter vår oppfatning vil det ikke være anledning til å utsette beskatningen av en eventuell valutagevinst eller fradragføringen av et valutatap. Valutaelementet må derfor separeres fra regnskapsmessig aktivert varekost slik at varekost aktivert for skattemessige formål tilsvarer bokført kostpris ved tidspunktet for varekjøpet. Svingning i valutakurs vil da ikke påvirke måling av midlertidig forskjell og valutaeffekten vil komme til beskatning/fradrag løpende.

Hjelpestoffer

Av forarbeidene fremgår det at hjelpestoffer som medgår i produksjonsprosessen, skal aktiveres som en del av skattemessig tilvirkningsverdi.²⁷ Som eksempel er det nevnt brensel, smøring o.l. Etter vår oppfatning må dette forstås slik at alle kostnader knyttet til energi, materialer og rekvisita mv. som ikke inngår i selve produksjonsprosessen, må kunne fradragføres løpende.

Produksjonslønn

Som det fremgår av Lignings-ABC defineres produksjonslønn som lønnskostnader for ansatte som deltar i selve produksjonen og kun for den perioden de deltar i produksjonen. I praksis må det av den grunn gjennomføres en eller annen form for funksjonsanalyse for å kartlegge hva arbeidstimer som er belastet et prosjekt, faktisk består av. I tillegg til kostnader knyttet til arbeidstimer medgått direkte i produksjonsprosessen, vil prosjektrekskapene ofte være belastet med kostnader knyttet til backoffice-funksjoner, støtteapparat, arbeider av forberedende art mv. Slike kostnader vil normalt kunne fradragføres løpende.

Når det gjelder måling av perioden som den ansatte deltar i produksjonen, vil vi anta at det er det tidsrommet den ansatte er dedikert til prosjektet som må legges til grunn. Dette innebærer at lønnskostnader for betalte pauser og diverse dødtid som eksempelvis skyldes værforhold og reisetid, må aktiveres for skattemessige forhold. Videre må den totale lønnskostnaden beregnes, slik at det i tillegg til det som nevnes i Lignings-ABC også må gjøres påslag for pensjonskostnader og andre sosiale kostnader.

Forholdet til regnskapsmessig behandling

Skattemessig behandles tilvirkningskontrakter etter fullført kontrakt-metode.

Fullført kontrakt-metode innebærer at fortjenesten av en tilvirkningskontrakt først skal tas til inntekt skattemessig når arbeidet er endelig utført. Dette vil normalt være når risikoen for det tilvirkede objektet overføres oppdragsgiver. Skattemessig fastsettes fortjenesten til regnskapsmessig opptjent inntekt fratrukket tilvirkningskontraktens skattemessige verdi eller med andre ord, skattemessig aktiveringspliktige tilvirkningskostnader. Kostnader som ikke er aktiveringspliktige for skattemessige formål, kan fradragføres løpende

25 Utv. 1996 side 210.

26 Utv. 2000 side 613.

27 Ot.prp. nr. 35 (1990–91) punkt 7.4.2 side 136.

forutsatt at ikke andre særskilte periodiseringsregler kommer til anvendelse.

Regnskapsmessig anvendes som en hovedregel løpende avregningsmetode på tilvirkningskontrakter som ikke er fullført ved utløpet av regnskapsåret. Metoden innebærer at opptjent kontraktsfortjeneste resultatføres løpende uavhengig av om avtalte arbeider er avsluttet eller ei. Med kontraktsfortjeneste menes (NRS 2/IAS 11) kontraktsinntekt fratrukket kontraktskostnad. Imidlertid kan små foretak velge å inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført.

Beregning av korrekt midlertidig forskjell

I og med at forskjellige prinsipper legges til grunn for regnskapsmessig og skattemessig periodisering av kontraktsfortjeneste, vil det oppstå en midlertidig forskjell. Forutsatt at den regnskapsmessige definisjonen av kontraktskostnader hadde vært sammenfallende med skattemessig tilvirkningsverdi, jf. sktl. § 14–5 annet ledd bokstav a, ville den midlertidige forskjellen i prinsippet tilsvart regnskapsmessig opptjent kontraktsfortjeneste.

Imidlertid vil det ofte være betydelig forskjell mellom hva som regnskapsmessig regnes som kontraktskostnader og hvilke kostnader som pliktes aktivert som skattemessig tilvirkningsverdi.

Det følger av NRS 2 at kontraktskostnader defineres som summen av kostnader knyttet direkte til kontrakten og indirekte kostnader som lar seg fordele på kontrakten. Det fremgår av standarden at som direkte kostnader regnes materialer, lønninger, prosjektledelse, underentreprenører, maskinkostnader og avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler. Videre heter det at som fordelbare indirekte kostnader regnes eksempelvis prosjektering, prosjektledelse, ansvarsforsikring av anleggsvirksomheten, kvalitetskontroll og finanskostnader knyttet til utførelsen av kontraktsforpliktelsene.

Som nevnt ovenfor skal skattemessig (tilvirknings)verdi av tilvirkningskontrakter som ikke er fullført, begrenses til summen av kostpris for råstoffer, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn. Som et resultat av begrensningene i den skattepliktige aktiveringsplikten i forhold til regnskapsmessig resultatførte kontraktskostnader, vil det måtte tas hensyn til dette forholdet i forbindelse med beregning av midlertidig forskjell mellom regnskaps-

messig og skattemessig inntektsføring. For å oppnå korrekt måling av midlertidig forskjell mellom regnskap og skatt, må regnskapsmessig resultatførte kontraktskostnader rent praktisk fordeles i to grupper for skattemessige formål. En gruppe med kostnader som etter sin art er aktiveringspliktige som skattemessig verdi av tilvirkningskontrakter (tilvirkningsverdi), og øvrige kostnader som etter sin art kan fradragsføres løpende for skattemessige formål. Sistnevnte gruppe kostnader vil for skattemessige formål anses som ikke aktiveringspliktige indirekte kostnader.

Først når denne fordelingen er gjennomført, vil det rent teknisk være mulig å beregne korrekt midlertidig forskjell mellom regnskap og skatt, og derved sikre fremskutt fradragsføring for skattemessige formål for den delen av regnskapsførte kontraktskostnader som skattemessig klassifiseres som indirekte kostnader. I og med at den regnskapsmessige definisjonen av kontraktskostnader er vesentlig videre enn de nærmere definerte kostnadsartene som pliktes aktivert etter skattelovens regler, vil det ofte være betydelige beløp som kan fradragsføres løpende.

Konsekvenser av feil

Ut fra de observasjonene vi har gjort, er vårt inntrykk at skattemessig tilvirkningsverdi vurderes for høyt. Dette fordi alt for mange kostnader som må anses som indirekte kostnader for skattemessige formål ikke trekkes ut fra de totale regnskapsførte prosjektkostnadene i forbindelse med beregning av midlertidig forskjell mellom

regnskap og skatt. Konsekvensen blir da at disse kostnadene ikke kommer til fradrag før tilvirkningskontrakten er fullført. For virksomheter som løpende inngår nye tilvirkningskontrakter, vil en gjentatt feilperiodisering av ellers fradragsberettigede indirekte kostnader, i sin ytterste konsekvens kunne medføre at deler av prosjektkostnadene i praksis blir transformert til en permanent forskjell. Dette har sammenheng med at utsatt fradragsføring av indirekte kostnader inntil en tilvirkningskontrakt er sluttført, rent praktisk vil ha en motpost i nye feilperiodiseringer knyttet til tilvirkningskontrakter som ikke er avsluttet. Forutsatt at skattyter er i skatteposisjon, vil konsekvensen av en slik feil innebære at man i realiteten har ytet staten et rentefritt lån.

Videre kan det stilles spørsmål om det er opp til hver enkelt skattyter å periodisere fradragspostene etter eget ønske uavhengig av skattelovens periodiseringsregler. Etter vår oppfatning må fradragsposter periodiseres i henhold til gjeldende skattelov. Verdsettelsesreglene i sktl. § 14–5 annet ledd åpner ikke for aktivering av diverse kostnader som skattemessig må klassifiseres som indirekte kostnader. Disse kostnadene må etter gjeldende rett fradragsføres på løpende basis uavhengig av skattyters ønske. Risikoen ved frivillig avståelse av retten til fradragsføring av en indirekte kostnad inntil det året kontrakten er fullført, kan i verste fall medføre at beløpet nektes fradragsført. Vi vil imidlertid presisere at vi ikke er kjent med at regelverket er blitt praktisert så strengt.



VALGFRITT? Skal det være opp til hver enkelt skattyter å periodisere fradragspostene etter eget ønske?