

Skattemessig behandling av omregningsdifferanser

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har i et vedtak fra i år (2005–068SKN) behandlet en sak vedrørende skattemessig behandling av omregningsdifferanser som oppstår ved omregning av regnskapet for skattyters utenlandske filialer fra filialens funksjonelle valuta til norske kroner for inntektsårene 2005–08.

Skattyters filialer i utlandet førte filialregnskapet i den lokale valutaen for det land hvor den enkelte filial var etablert. Ved omregningen fra de utenlandske filialers regnskap ført i utenlandsk valuta til norske kroner oppstod det en omregningsdifferanse. Omregningsdifferansen oppstod ved at det regnskapsmessig omregnede resultatet ikke samsvarte med endringene i egenkapitalen i løpet av inntektsåret. Dette skyldtes at det ble anvendt ulike valutakurser ved omregning av pengepostene i balansen og resultatet – pengeposter i balansen ble omregnet med kurs pr. 31.12, mens det ble brukt gjennomsnittskurs ved omregningen av resultatpostene. Videre oppstod det omregningsdifferanser som følge av at valutakursen ved omregning av pengepostene i balansen kunne være endret i løpet av inntektsåret.

Skattyter hadde ikke gitt omregningsdifferansene regnskapsmessig resultat effekt, men de var ført direkte mot egenkapitalen. Valutakursendringene var heller ikke gitt skattemessig effekt.

Sentralskattekontoret for storbedrifter (heretter omtalt som sentralskattekontoret) la til grunn at omregningsdifferanser knyttet til utenlandske filialer hvor skatteavtalen med vertslandet anvendte kreditmetoden, var ansett som skattepliktig valutainntekt/fradragsberettiget valutatap, jf. sktl. §§ 5–1, 6–1 og 6–2, og fravek ligningen for inntektsårene 2005–08. Sentralskattekontoret hadde bl.a. vist til en uttalelse fra Finansdepartementet av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608) for å underbygge at omregningsdifferansene i denne saken skattemessig skulle inntektsføres/fradragsføres. Denne uttalelsen fravek uttalelsen Skattedirektoratet hadde gitt 28. februar 2007. Omregningsdifferanser knyttet til utenlandske filialer hvor skatte-

avtalen la til grunn unntaksmetoden, var etter sentralskattekontorets oppfatning ikke ansett for å være skattepliktig/fradragsberettiget.

Spørsmålet som skatteklagenemnda måtte ta stilling til var om omregningsdifferansene knyttet til utenlandske filialer hvor skatteavtalen med vertslandet var basert på kreditmetoden skulle anses som skattepliktig valutainntekt og fradragsberettiget valutatap.

Skattyter hadde i foreliggende sak anført at ovennevnte omregningsdifferanser ikke var skattepliktig eller fradragsberettiget etter de alminnelige reglene i sktl. §§ 5–1, 6–1 og 6–2 og ulovfestede prinsipper for skattemessig behandling av valutagevinster og -tap. Etter skattyters syn talte likhetsprinsippet for at omregningsdifferansene ikke skulle gis skattemessig effekt. Skattyter viste til at løsningen med å gi omregningsdifferanser skattemessig effekt ikke ville gi en lik behandling av inntekter opptjent gjennom en filial i et land hvor skatteavtalen var basert på kreditmetoden for å avverge dobbeltbeskatning, og inntekter opptjent gjennom en filial i land hvor skatteavtalen foreskrev unntaksmetoden.

Skatteklagenemnda gjennomgikk først reglene for den regnskapsmessige behandlingen av omregningsdifferanser, før den skattemessige problemstillingen ble vurdert.

Regnskapsmessig behandling

Skattyter var regnskapspliktig og hadde bokføringsplikt etter bokføringslovens bestemmelser.

Skatteklagenemnda viste innledningsvis til regnskapsloven § 3–4 hvor det fremgår at regnskapsvaluta for årsregnskapet skal være

norske kroner eller den valuta virksomheten i hovedsak er knyttet til (funksjonell valuta). Det ble fra nemndas side bemerket at et selskap som førte regnskapet i norske kroner, og som hadde transaksjoner i fremmed valuta, således måtte foreta en omregning av disse transaksjonene etter prinsipper som følger av norske regnskapsstandarder. Skatteklagenemnda fremhevet videre at dersom den bokføringspliktiges funksjonelle valuta var en annen enn norske kroner, kunne bokføringen skje i denne valutaen, jf. forskrift av 1. desember 2003 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 4–2 første ledd. Nemnda påpekte deretter at filialer i utlandet ved bokføringen kunne benytte egen funksjonell valuta.

Etter regnskapsloven § 3–9 tredje ledd har skattyter anledning til også å utarbeide selskapsregnskapet i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene. Med hjemmel i regnskapsloven § 3–9 annet og femte ledd er det gitt forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder. Skattyter hadde valgt å avlegge selskapsregnskapet etter forenklet IFRS.

Den adgangen som den regnskapspliktige har til å avlegge årsregnskapet i en annen valuta enn norske kroner, ble innført ved endring av regnskapsloven fra 1. januar 2006. Frem til dette tidspunktet var den regnskapspliktige pålagt å utføre pliktig regnskapsrapportering i norske kroner.

Skatteklagenemnda bemerket at etter lovendringen i 2006 har problemstillingen vedrørende omregning av regnskap fra funksjonell valuta til norske kroner skiftet karakter fra å være en regnskapsmessig problemstilling til også å bli en skatterettslig problemstilling. Nemnda viste til at verken ligningsloven eller skatteloven har

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

ekspisitte bestemmelser om hvilken valuta som skal brukes ved innlevering av selvangivelse med pliktige vedlegg, men la til grunn at norsk lignings- og skattelovgivning bygde på en forutsetning om at ligningen skulle skje i norske kroner. For skattemessige formål antok skatteklagenemnda således at selvangivelsen med pliktige vedlegg skulle leveres i norske kroner.

Selv om omregningsplikten ikke fremkom i loven eller som en klar forutsetning i forarbeidene, la skatteklagenemnda til grunn at den ikke var omstridt, verken i teori eller praksis. Nemnda viste her til Zimmer (red.) og BAHR; *Bedrift, selskap og skatt*, 5. utg. 2010. s. 250:

«Når virksomhet som fører regnskapet i utenlandsk valuta skal skattlegges, må regnskapet omregnes til norske kroner... Selv om det ikke fremgår ekspisitt av noen lovbestemmelse, kan det ikke være tvilsomt at skattyter som fører regnskapet i utenlandsk valuta, har omregningsplikt»

Det ble også påpekt fra skatteklagenemnda at tilsvarende synspunkter fremkom i Gjems-Onstad, Ole; *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. utg. 2012 s. 266 og i Finansdepartementets brev av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608).

Skattyter påpekte at det har norske kroner som funksjonell valuta, regnskapsvaluta og presentasjonsvaluta. Skattyter mente således at denne saken gjaldt en annen situasjon enn den Finansdepartementet omtaler i uttalelsen av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608), som gjaldt et tilfelle hvor regnskapet var ført i selskapets funksjonelle valuta (som var en annen valuta enn norske kroner).

Skatteklagenemnda var enig med banken i at Finansdepartements uttalelse omhandlet en litt annen faktisk situasjon enn i denne saken. Skattyter hadde ført regnskapet for deler av sin virksomhet (filialene) i en annen valuta enn hva som var dens funksjonelle valuta (norske kroner). Skatteklagenemnda viste imidlertid i denne forbindelse til at det i norsk skatterett gjaldt en alminnelig regel om at skattlegging og verdsettelse for norske skatteformål skulle foretas i norske kroner uansett hvordan regnskapsførselen var innrettet.

Skatteklagenemnda måtte deretter ta stilling til hvordan eventuelle omregningsdifferanser, ved omregningen av filialregnskaper til norske kroner, skulle behandles skattemessig.

Spørsmål om skatteplikt og fradragsrett – internrettslige regler

Skatteklagenemnda bemerket innledningsvis at valutagevinst og valutatap som hovedregel er hhv. skattepliktig og fradragsberettiget etter norsk skatterett, jf. sktl. §§ 5–1 annet ledd, 6–1 og 6–2 annet ledd. Nemnda påpekte videre at grunnprinsippet for valutabeskatningen er samenslåingsprinsippet, dvs. at valutaelementet i en transaksjon skal vurderes integrert med den underliggende transaksjon ved beskatningen.

Nemnda viste deretter til at det er et generelt prinsipp i norsk rett at verdsettelse av fordeler skal foretas på tidspunktet for tidfestingen, jf. Aarbakke, Magnus; *Skatt på inntekt*, 4. utg. 1990 s. 10. Ettersom agio og disagio etter sammenslåingsprinsippet skulle beskattes som en del av den underliggende transaksjon, mente nemnda at omregningen til norske kroner måtte skje etter kursen ved periodiseringen.

Basert på dette mente skatteklagenemnda at en skattyter som hadde virksomhet i Norge, men med flere transaksjoner i utenlandsk valuta, måtte omregne transaksjonene på tidspunktet for skattemessig periodisering. Nemnda bemerket at tilsvarende plikt til å omregne transaksjonene hadde også en skattyter som drev virksomhet i Norge, og som hadde transaksjoner i utenlandsk valuta gjennom en filial i utlandet.

Skatteklagenemnda bemerket imidlertid at en skattyter som hadde virksomhet i utlandet, normalt ville bli pålagt regnskapsmessig og skattemessig rapporteringsplikt også i filialstaten. Ved regnskapsmessig rapportering av resultatet fra filialen i Norge, ville en innregning av filialens resultat som sådant være i henhold til god regnskapskikk. Det ville således ikke være nødvendig å importere resultat i filialen ved å innregne hver enkelt transaksjon.

Skatteklagenemnda påpekte i denne forbindelse at det ikke var resultatet som fremkom i utenlandsk valuta som var gjensand for norsk skatteplikt, men i stedet verdien av dette resultatet målt i norske kroner. Nemnda mente derfor at det for norske skatteformål ikke var relevant at valutagevinst og -tap ikke eksisterte i filialregnskapet (som var ført i annen valuta enn skattyters funksjonelle valuta).

Skatteklagenemnda poengterte imidlertid at dersom man for skattemessige formål

skulle opprettholde et krav om transaksjonsbasert omregning i filialtilfellene, ville dette i praksis innebære et krav til et skyggeregnskap for filialen ført i norske kroner. Etter nemndas oppfatning måtte uttalelsen til Finansdepartementet av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608) betraktes som en modifisering av dette utgangspunktet. Nemnda viste til at i uttalelsen gir departementet i utgangspunkt uttrykk for at det må foretas en omregning av hver enkelt post i ligningsskjemaene til norske kroner, og deretter beregne skattemessig resultat i norske kroner. I den grad en enkeltpost består av summen av flere enkelttransaksjoner, mente skatteklagenemnda at uttalelsen gir uttrykk for at det gjelder omregningsplikt kun for summen – ikke for hver av de underliggende transaksjonene. Nemnda viste i den forbindelse også til Zimmer (red.) og BAHR; *Bedrift, selskap og skatt*, 5. utg. 2010 s. 250 og Gjems-Onstad, Ole; *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. utg. 2012 s. 267.

På bakgrunn av ovenstående la skatteklagenemnda til grunn at omregningsdifferanser var skattepliktige etter sktl. § 5–1 og fradragsberettiget etter §§ 6–1 og 6–2.

Når det gjaldt vurderingen av skattepliktens omfang, mente skatteklagenemnda at det måtte legges vekt på likhetsbetraktninger. Ved avgjørelsen av om omregningsdifferansene skulle anses skattepliktige fullt ut, måtte det etter nemnda syn legges vekt på om den konkrete valutakursendringen som omregningsdifferansen sammenlignes med, ville vært skattepliktig dersom regnskapet løpende var ført i norske kroner. Etter skatteklagenemndas oppfatning ville en slik løsning gi en tilfredsstillende likebehandling av skattyterne. Skatteklagenemnda så riktignok at den omregningsmetoden som ble skissert i uttalelsen til Finansdepartementet i praksis medførte at det skattepliktige agio- og disagioelementet ville kunne avvike ettersom det tillates omregning av flere transaksjoner samlet og bruk av gjennomsnittskurser. Dette måtte uansett være akseptabelt av administrative hensyn. I den forbindelse la skatteklagenemnda vekt på at skattyter alltid kunne velge å anvende transaksjonsprinsippet ved den skattemessige behandlingen av valutaposter dersom de var tjent med det.

Skatteavtalens metodebestemmelse – betydningen for skatteplikt og fradragsrett

Skatteklagenemnda hadde også noen bemerkninger knyttet til hvilken betydning

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

ning skatteavtalens metodebestemmelse ville ha ift. skatteplikten/fradragsretten for omregningsdifferansen.

Som tidligere nevnt hadde skattyter anført at det å gi omregningsdifferanser skattemessig effekt for en virksomhet som ble drevet i en filial i et land hvor skatteavtalen bygget på kreditmetoden – mens en ikke gjorde det i de tilfeller hvor skatteavtalen bygget på unntaksmetoden – ikke ville gi en lik skattemessig behandling av valutagevinsten/valutatapet.

Til dette bemerket skatteklagenemnda at det ikke var naturlig å sammenligne skattebelastningen for en virksomhet som ble drevet i en filial beliggende i et land hvor skatteavtalen bygget på kreditmetoden, med belastningen for en virksomhet som ble drevet i en filial beliggende i et unntaksavtaleland. Hvorvidt omregningsdifferanser er skattepliktige var etter skatteklagenemndas syn et spørsmål som måtte vurderes etter internrettslige regler. Vurderingen måtte som utgangspunkt være lik for alle subjekter som er skattepliktig til Norge for virksomhet som drives i utlandet gjennom en filial. Dersom virksomheten også er skattepliktig til utlandet slik at det oppstår dobbeltbeskatning, ville det etter nemndas oppfatning være metodebestemmelsen i den skatteavtale som er inngått med det enkelte land som avgjør hvordan dobbeltbeskatningen skal lempes. I denne forbindelse er det slik skatteklagenemnda oppfatter det, åpenbart at de avtalene som bygger på kreditmetoden ikke ville forebygge dobbeltbeskatning på nøyaktig samme måte som de avtaler som bygger på unntaksmetoden. En slik forskjell i resultatet av metodebestemmelsene i skatteavtalene, er derfor etter skatteklagenemndas syn ikke et relevant hensyn ved tolkningen av hvor langt en internrettslig regel gir hjemmel for beskatning.

Skatteklagenemnda mente at det relevante sammenligningsgrunnlaget ved vurdering av likebehandling, var om en skattyter som hadde virksomhet gjennom en filial i utlandet, ble beskattet på samme måte, uavhengig av om skattyteren valgte å føre regnskapet i en valuta som ikke var norske kroner, eller om vedkommende omregnet hver enkelt transaksjon og førte regnskapet i norske kroner.

Skattyter hadde også vist til at den regnskapsmessige behandlingen for filialland som var i et land hvor skatteavtalen er bygget på unntaksmetoden eller i et land



IKKE AVKLART: Det er pr. dags dato ikke avklart om saken vil bli prøvd for domstolene.

med kreditmetode, i prinsippet var den samme. Med bakgrunn i den metoden som den enkelte skatteavtalen var underlagt, ville imidlertid dette «inntekts-/eller utgiftselementet» bli tilbakeført til filialene i de land som var underlagt en skatteavtale bygget på unntaksmetoden uten å være skattepliktig/fradragsberettiget verken der eller i Norge. Etter skattyters syn fremstod dette som en urimelig forskjellsbehandling av den skattemessige behandlingen av filialer beliggende i et unntaksavtaleland og filialer beliggende i et kreditavtaleland.

Til dette bemerket skatteklagenemnda bl.a. at den skattemessige behandlingen reguleres av internrettslige skatteregler, og at det ikke nødvendigvis tilsvarer den regnskapsmessige behandlingen. Den regnskapsmessige behandlingen ville derfor etter nemnda syn ikke være avgjørende ved vurdering av hvilken skattemessig behandling en post skal underlegges.

Finansdepartementets uttalelse av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608)

Avslutningsvis i vedtaket hadde skatteklagenemnda noen bemerkninger knyttet til Finansdepartementets uttalelse av 21. april 2009 (Utv. 2009 s. 608).

Skattyter hadde til slutt i klagen anført at Finansdepartementets uttalelse fra 2009 ikke kunne gis tilbakevirkende kraft, og dermed tillegges vekt for inntektsåret 2008. Det ble i denne forbindelse også vist til at det forelå en tidligere uttalelse fra SKD (28. februar 2007) som ga uttrykk for at omregningsdifferanser ikke var skattepliktig/fradragsberettiget.

Skatteklagenemnda viste til at det generelle utgangspunkt er at uttalelser fra forvaltningen er en relevant rettskildefaktor ved tolkningen av reglene for skatteplikt og fradragsrett. Det forhold at både Skattedirektoratet og Finansdepartementet hadde gitt motstridende uttalelser på området, var etter skatteklagenemndas oppfatning uheldig, og ville være med på å skape en uforutsigbar situasjon for skattyter.

Videre nevnte skatteklagenemnda at den rettskildemessige betydningen av uttalelsene svekkes når de er motstridige. Skatteklagenemnda bemerket på generelt grunnlag at det nok kunne hevdes at en uttalelse fra et overordnet organ skulle tillegges mer vekt enn en uttalelse fra et underliggende organ. Det ville i så fall tale for at Finansdepartementets uttalelse nettopp skulle tillegges mer vekt enn Skattedirektoratets. Skatteklagenemnda viste også til at det gikk kort tid før uttalelsen fra Skattedirektoratet ble rettet opp, og at det pekte i retning av at den første uttalelsen ikke kunne tillegges særlig rettskildemessig vekt. Samlet sett fremstod det således etter nemndas syn som riktig å legge til grunn at omregningsdifferansene skulle behandles på samme måte for alle årene saken her gjaldt.

Oppsummering og avsluttende merknader

Skatteklagenemnda la til grunn at omregningsdifferansen måtte anses som skattepliktig/fradragsberettiget. Sentralskattekontorets vedtak ble dermed fastholdt.

Søksmålsfristen er ennå ikke gått ut. Det er dermed pr. dags dato ennå ikke avklart om saken vil bli prøvd for domstolene.