

Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

Formuesverdi av tilvirkningskontrakter

Kategori: Skatt

Spørsmål: Ved inntektslikningen skal byggmesteren beskatte tilvirkningskontrakter etter fullført kontrakt-metode, jf. skatteloven § 14–5 tredje ledd. Skal formuesverdien på side 4 i selvangivelsen beregnes på samme måte, dvs. at kontrakten verdsettes som egentilvirket vare, dvs. til tilvirkningsverdi?

Svar: Nei. Reglene i skatteloven § 14–5 gjelder bare for tidfestingen av skattepliktig inntekt og ikke for formueslikningen.

Ved formueslikningen legges det til grunn at oppdragsgiveren blir eier av bygget etter hvert som byggingen skrider frem. For byggmesteren skal tilvirkningskontrakter derfor ikke verdsettes etter reglene for varelager, men etter reglene for fordringer. Ved formueslikningen verdsettes fordringer til pålydende redusert for eventuelle forventede tap, jf. skatteloven § 4–15.

I lignings-ABC, under stikkordet «Virksomhet – arbeider under utførelse» pkt. 3.2 står det: «Formuesverdien av arbeider for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke



mottatt, ved årsskiftet. Dette vil være en formuesskattepliktig fordring for tilvirker, jf. skatteloven § 4–15. Fordringen inkluderer fortjenesteelementet.»

Vi oppfatter dette å være tilsvarende den regnskapsmessige verdien ved regnskapsføring til løpende avregning med fortjeneste. Regnskapsføres tilvirkningskontrakten

etter fullført kontrakt-metode, må det tillegges en andel av fortjeneste basert på fullføringsgraden.

Nettopresentasjon av konsernbidrag eller utbytte og mellomværende i balansen

Kategori: Regnskap

Spørsmål:

Tilfelle 1: Et datterselskap har en fordring på sitt morselskap pr. 31.12.20x0. Datterselskapet avsetter konsernbidrag til morselskapet på grunnlag av balansen pr. 31.12.20x0. Konsernbidraget vedtas på den ordinære generalforsamlingen i 20x1 samtidig som at regnskapet vedtas. Kan konsernbidraget regnskapsføres (pr. 31.12.20x0) direkte mot fordring mot mor, slik at balansen krympes eller må konsernbidraget avsettes som gjeld?

Tilfelle 2: Et selskap skal vedta et ordinært utbytte som skal gå til dekning av aksjonærens gjeld. Kan utbyttet og fordringen på aksjonæren presenteres netto i balansen?

Svar:

Konsernbidraget i tilfelle 1 må avsettes som gjeld i balansen pr. 31.12.20x0, og kan ikke føres mot fordringen på mor. Tilsvarende må utbyttet og fordringen på aksjonæren i tilfelle 2 presenteres brutto i balansen. Det er kommet inn presiseringer i NRS 8 i 2013 som klargjør dette.

Det følger av NRS 8 kapittel 3.2.3 (vår understrekning):

«Etter regnskapslovens bestemmelser er utgangspunktet at fordringer skal presenteres som eiendeler, og at lån/gjeld skal klassifiseres som gjeld. I noen situasjoner vil det likevel være tillatt å presentere et nettobeløp i balansen. Motregning kan være et grunnlag for nettopresentasjon av fordringer og gjeldsposter.

Slik motregning kan bare foretas når:

- fordringen/gjelden består mellom de samme partene, og
- det aktuelle foretaket har en juridisk rett til å kreve motregning, og

- har intensjon om å foreta oppgjøret ved en nettobetaling, eller å realisere fordringen og betale gjelden samtidig.

En konsekvens av disse kravene er at regnskapsført utbytte og konsernbidrag som ikke er vedtatt av generalforsamlingen innen balansedagen, ikke skal inngå i en motregning.»

Et eksempel på at det foreligger en juridisk rett til å kreve motregning, er at det inngås en bindende avtale om at mellomværende skal gjøres opp med en nettobetaling. Avtalen må være inngått innen balansedagen for å ha virkning for regnskapet. Dermed er det etablert praksis mellom partene for at mellomværender alltid gjøres opp med en nettobetaling, anses det å være etablert en juridisk rett til å kreve motregning, selv om det ikke foreligger noen skriftlig avtale.

Nettopresentasjon kan også følge av særlovgivning. Eiendomsmeglere, advokater osv. skal presentere klientmidler (bankinnskudd) og klientansvar (gjeld til klienten) netto i balansen.»

Vi antok i et sirkulære i 2007 at i tilfelle 2 kunne både brutto- og nettopresentasjon i balansen anses å være innenfor god regnskapsskikk som følge av ulike syn i fagmiljøet. Omtalen i NRS 8 innebærer en avklaring av dette spørsmålet, og foretak som hittil har anvendt en nettopresentasjon i slike tilfeller, må gå over til en bruttopresentasjon.

NRS 8 regulerer god regnskapsskikk for små foretak, men konklusjonene er de samme etter god regnskapsskikk for øvrige foretak.

Spesifikasjon av ytelser til daglig leder

Kategori: Regnskap

Spørsmål: Ordlyden i regnskapsloven § 7–44 første ledd for små foretak er at de samlede ytelsene til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen, skal oppgis. Vi er kjent med at bestemmelsen ikke innebærer at ytelsene må spesifiseres på hvert enkelt styremedlem. Spørsmålet vårt er om det er tilstrekkelig å oppgi sum lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse samlet for daglig leder og styret, eller om det må oppgis separat for daglig leder og styret?



1. Aksjeselskaper har ikke plikt til å ha daglig leder, jf. aksjeloven § 6–2. Hvis et aksjeselskap velger ikke å ha daglig leder lenger og dermed avregistrerer daglig leder i Brønnøysund, bortfaller da kravet til å opplyse om daglig leders lønn mv.? Eller er det fortsatt et krav om å gi slike opplysninger når vedkommende står oppført som **kontaktperson** i Brønnøysund?

Svar:

1. Lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse oppgis separat for daglig leder og styret. Denne konklusjonen bygger vi blant annet på at utvalget som evaluerte regnskapsloven i 2003 ga uttrykk for en slik tolkning av lovens ordlyd. Det fremgår i NOU 2003: 23 på side 275 at «Når det gjelder lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse er det allerede i dag krav om at slik informasjon skal gis på individuelt nivå for daglig leder.»

Vi minner samtidig om at det etter § 7–44 annet ledd skal gis opplysninger om:

- arten og omfanget av forpliktelser til å gi daglig leder eller leder av styret særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet

- avtaler om bonuser, overskuddsdelinger, opsjoner og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret
- 2. I et aksjeselskap oppfatter vi det slik at om selskapet har valgt å benytte seg av muligheten i aksjeloven til ikke å ha daglig leder, har selskapet heller ikke «daglig leder» etter regnskapsloven. Sammenhengen i regelverket tilsier en slik løsning. Den som står oppført som kontaktperson har ikke påtatt seg det ansvaret en daglig leder har, og skal heller ikke undertegne på årsregnskapet og årsberetningen som daglig leder. Dersom vedkommende er arbeidende styremedlem, må det fortsatt opplyses om ytelsene til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse, men beløpene inngår da i summene for styret.

Endring og rullering av obligasjonslån:

Obligasjonseiermøtets kompetanse

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Hans P. Bjerke
Gram, Hambro & Garman
Advokatfirma



Advokatfullmektig
Mads Ribe
Gram, Hambro & Garman
Advokatfirma

Et kvalifisert flertallsvedtak om endring eller rullering av et obligasjonslån kan utløse skatteplikt for den enkelte obligasjonseier. **Kan et flertall av obligasjonseierne vedta en slik endring eller rullering med bindende virkning for alle obligasjonseierne?**

I januar 2014 avsa Borgarting lagmannsrett en dom hvor en endring av et konvertibelt obligasjonslån ble ansett for å innebære en realisasjon av obligasjoner i skatterettslig forstand slik at obligasjonseierne fikk en skattepliktig gevinst. Dommen er anket til Høyesterett.

I obligasjonslån er det vanlig å avtale at endringer i låneavtalen kan vedtas ved kvalifiserte flertallsvedtak. Et kvalifisert flertallsvedtak om endring eller rullering av et obligasjonslån kan således utløse skatteplikt for den enkelte obligasjonseier selv om vedkommende har stemt mot vedtaket. Rammene for obligasjonseiermøtets kompetanse er således viktig for den enkelte obligasjonseiers rettsstilling ikke bare overfor låntakeren, men også i skatterettslig henseende.

Rullering av obligasjonslån

Ved refinansiering av selskaper som har utstedt obligasjonslån er det ikke uvanlig at lånene «rulleres». Ved rullering av obli-

gasjonslån inngås det en avtale mellom utstederen av obligasjonene og obligasjonseierne, representert ved lånets tillitsmann, om at obligasjonseierne ved innfrielse av et obligasjonslån ikke skal motta kontant oppgjør, men obligasjoner i et nytt obligasjonslån. Litt forenklet kan man si at obligasjonseierne benytter midlene fra innfrielsen av eksisterende obligasjoner til å gi et nytt obligasjonslån til låntakeren.

Dersom alle obligasjonseierne og utstederen er enige om å foreta en rullering, er dette uproblematisk ettersom en avtale om dette klart ligger innenfor avtalefrihetens grenser. I de tilfellene der en slik rullering av obligasjonsgjeld ikke uttrykkelig vedtas av samtlige obligasjonseiere, kan det imidlertid reises spørsmål om et flertall av obligasjonseierne kan vedta en slik rullering med bindende virkning for alle obligasjonseierne. Spørsmålet er altså om et flertall av obligasjonseierne kan treffe bindende vedtak om hvordan den enkelte obligasjonseier skal anvende det beløpet