

- full IFRS, og dermed IAS 19
- forenklet IFRS<sup>10</sup> og dermed IAS 19 på innregning og måling
- NRS 6 alternativ med å benytte IAS 19

Mange av foretakene som benyttet disse mulighetene, inngår i konsern der IFRS er konsernregnskapspråket. En rask analyse viser at mange av disse foretakene ikke hadde et vesentlig estimatavvik utenfor balansen, og avvikene ville dessuten redusere pensjonsforpliktelsene. Dermed fikk overgang til revidert IAS 19 i 2013 ikke stor konsekvens. Som følge av at regnskapsloven ikke har andre inntekter og kostnader, avregnes estimatavvikene rett mot egenkapitalen.

Ett av foretakene skilte seg ut ved at det hadde et ikke-innregnet estimatavvik på 115 millioner kr. Fra balansen fant vi presentert pensjonsforpliktelse på 59 millioner kr, pensjonseiendel på 31 millioner kr og sum egenkapital 74 millioner kr. Med en full innregning av estimatavviket ville egenkapitalandelen ha gått fra 38 % til minus 22 %, det vil si en endring på hele 60 prosentenheter. I prinsippnoten ble det oppgitt at selskapet benytter regnskapsprinsippet med IAS 19-alternativet i NRS 6. Vi utvidet analysen ved å se på 2013 regnskapet. Der var prinsippene de samme, altså IAS 19-alternativet i NRS 6. Samtidig var ikke-innregnet estimatavvik

<sup>10</sup> Den norske varianten definert i Forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder av 21.1.2008 nr. 57.

opprettholdt utenfor balansen. Hva dette foretaket mener med IAS 19, er uklart. Det hadde vært interessant å høre foretakets egen vurdering av rettviseende bilde.

### Oppsummering

Ved å undersøke et utvalg av øvrige foretak i Norge, har vi belyst foretakenes regnskapsmessige behandling av estimatavvik under reguleringen gitt i NRS 6. Undersøkelsen viser at nærmere to av tre foretak benytter muligheten for å utsette innregning av estimatavvik. Dette har ingen vesentlig innvirkning på regnskapet totalt sett for de aller fleste av foretakene. For et fåtall foretak derimot, anslagsvis hvert tjuende, viser undersøkelsen at ikke-innregnet estimatavvik påvirker foretakenes finansielle stilling helt fundamentalt.

Et gjennomgående trekk er at noteinformasjonen er mangelfull og ofte lite intuitiv for utenforstående å sette seg inn i.

### Referanser

Den norske Revisorforening og Den norske Aktuarforening (2013) *Pensjonsordninger – regnskap og skatt* (4. utgave). Oslo: DnR Kompetanse AS.

Ernst & Young (2011). *IFRS i Norge* (6. utgave) Oslo: Ernst & Young.

Ernst & Young (2013). *Børsnoterte foretaks finansielle rapportering: Forbedringspotensial*. Oslo: Ernst & Young.

Falk E. (2013) *Pensjon helt enkelt* (4. utgave). Oslo: Gyldendal Norsk forlag.

Finans Norge (2010). «Obligatorisk tjenstepensjon (OTP)», Hentet 17. februar 2014 fra [www.fno.no/Hoved/Fakta/Livsforsikring-og-pensjon/Liv-og-pensjon-A-A/Obligatorisk-tjenstepensjon-OTP/](http://www.fno.no/Hoved/Fakta/Livsforsikring-og-pensjon/Liv-og-pensjon-A-A/Obligatorisk-tjenstepensjon-OTP/)

Huneide J. E., Haugen D.O., Pedersen K., Schwencke H. R. (2014). *Årsregnskap i teori og praksis 2013*. Oslo: Gyldendal Norsk forlag.

Kinserdal, F. (2006) *Accounting for and valuations of pensions in Norway – Earnings management and whether analysts detect it*. Bergen: PhD-avhandling NHH.

Nordstoga H. og Plathe A. (2013) *Alt du trenger å vite om pensjon*. (2. utgave). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Min pensjon. (u.å.) «*Hvordan pensjonsystemet i Norge er bygd opp*», hentet 17. februar 2014 fra, [www.minpensjon.no](http://www.minpensjon.no).

Revisorforeningen, 2012. *Avsetning for AFP 2012*. Hentet 24. februar 2014, fra [www.revisorforeningen.no/?did=9605212](http://www.revisorforeningen.no/?did=9605212)

Regjeringen, 2011. *Regnskapsføring av ny AFP*. Hentet 24. februar 2014, fra [www.regjeringen.no/pages/35193303/Rapport\\_AFP.pdf](http://www.regjeringen.no/pages/35193303/Rapport_AFP.pdf)

## Replikk til advokat Matre:

# Ulovfestet gjennomskjæring

**I RR 4/2014 kommenterer advokat Hugo P. Matre Høyesteretts dom i ConocoPhillips-saken. Spørsmålet i saken var om det forelå grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring av en fisjon og et etterfølgende aksjesalg sett i sammenheng. Jeg er uenig i noen av synspunktene i artikkelen.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Anders H. Liland  
KPMG Law Advokatfirma

Faktum i saken var at skattyter solgte aksjene i et eiendomsselskap. Forut for salget var det avtalt at andre eiendeler og forpliktelser enn eiendommen skulle fisjoneres ut i et eget selskap som selger skulle beholde. Aksjesalg er skattefritt, mens salg av eiendommen er skattepliktig. I sin dom tok Høyesterett kategorisk avstand fra gjennomskjæring og skattemyndighetene synes å legge dommen til grunn fullt ut.

### Unødvendig mellomledd?

Matre kan oppfattes dithen at spørsmålet om gjennomskjæring kommer i en annen stilling i tilfeller hvor eiendommen som er avtalt solgt før salget gjennomføres, fisjoneres ut i det selskapet som selges. Begrunnelsen skal tilsynelatende være at fisjonen i et slikt tilfelle lettere fremstår som et unødvendig mellomledd sammenlignet med tilfeller hvor eiendommen blir

værende i det selskapet som selges etter utfisjonering av andre eiendeler.

Etter min vurdering kan det ikke være riktig å se det slik at fisjonen lettere fremstår som et unødvendig mellomledd i de tilfellene hvor eiendommen fisjoneres ut i det selskapet som selges sammenlignet med at eiendommen blir værende i det selskapet som selges. I begge tilfellene er fisjonen nødvendig for at eiendommen skal kunne selges uten at de øvrige eiendelene følger med. For øvrig er det vanskelig å se noe fornuftig grunnlag for å forskjellsbehandle de to nevnte tilfellene.

## Asymmetri og spekulasjonsmulighet?

Matre gir også uttrykk for at dommen åpner for en asymmetri og spekulasjonsmulighet i beskatningen ved at alle salg

med tap kan gjennomføres som skattepliktig realisasjon med tapsfradrag, mens alle salg med gevinst kan gjennomføres som skattefrie aksjesalg. Min kommentar til dette er at denne muligheten følger av selve fritaksmetoden. Etter min vurdering er det lite tvilsomt etter innføringen av fritaksmetoden at en eiendom kan selges i form av et skattefritt aksjesalg dersom det gir gevinst, mens man kan velge salg av eiendommen direkte dersom det foreligger tap. Selv før Høyesteretts dom i ConocoPhillips-saken forelå det etter min vurdering intet grunnlag for gjennomskjæring ut fra den asymmetrien som her foreligger. Dette må gjelde selv om Høyesterett i andre sammenhenger har lagt vekt på at en asymmetri er uheldig.

Jeg vil også nevne at Matre er leder av skatteklagenemnda ved Sentralskatte-

kontoret for storbedrifter. I den egen-skapen er det ikke usannsynlig at Matre selv har vært med på å beslutte gjennomskjæring ved salg av utfisjonerte eiendoms-selskaper. Etter min oppfatning er det uheldig at Matre i sin artikkel ikke opplyser om dette er tilfelle eller ikke. Med bakgrunn i at Matre stiller spørsmål ved om Skattedirektoratet trekker dommen i ConocoPhillips-saken lenger enn doms-premissene tilsier, kan man få inntrykk av at han er ute etter å forsvare et vedtak om gjennomskjæring som han kan ha vært med på å fatte.

Selv har jeg som advokat gitt råd til selskaper som har vurdert fisjoner hvor etterfølgende aksjesalg har vært aktuelt. Dette foranlediget at jeg skrev en lengre artikkel om temaet i tidsskriftet Skatterett, hefte 4/2012.

# Nye retningslinjer for TP-dokumentasjon

**En delrapport i OECDs BEPS-prosjekt inneholder forslag til nye retningslinjer om dokumentasjon av internprising og land-for-land-rapportering (Action 13). Vi vil i artikkelen ta for oss noen endringer og konsekvenser for rapportering av internprising som forslaget vil kunne medføre.**

For en generell gjennomgang av de syv delrapportene fra september viser vi til artikkelen i forrige nummer av Revisjon & Regnskap – BEPS – oppdatering halvveis, *Det internasjonale skattesystemet endres*.

Leveransen i Action 13, som er temaet for denne artikkelen, inneholder forslag om et nytt kapittel V i OECD TP Guidelines. Før vi i punktet *Ny og tredelt struktur på dokumentasjonen* nedenfor går mer konkret inn i forslaget innhold, vil vi først redegjøre for hensynene som ligger bak dokumentasjonskravene.

## Grunnleggende hensyn bak dokumentasjonskravene

Dagens retningslinjer for internprising har et eget kapittel om dokumentasjon, ref. *OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, Chapter V – Documentation*.

Artikkelen er forfattet av:

		
Fast advokat Charlotte Eikeland Larsen Deloitte Advokatfirma	Senioradvokat Martin Øksenholt Deloitte Advokatfirma	Advokat Hans Martin Jørgensen Partner Deloitte Advokatfirma

I tillegg til disse retningslinjene har det de siste årene vært en sterk økning av land og jurisdiksjoner som har utviklet og satt i kraft egne landsspesifikke dokumentasjonsregler – inkludert Norge som fikk sine i 2007, med virkning fra inntektsåret 2008. Disse regelverkene i de forskjellige jurisdiksjonene har i mindre grad vært koordi-

nerte eller samstemte. I praksis innebærer dette at samme transaksjon kan være belemret med to eller flere ulike krav til dokumentasjon for skattemessige formål. Større flernasjonale foretak (FNF) opplever derfor å måtte forholde seg til en rekke ulike dokumentasjonsregimer, med ulike varianter og med ulike krav til detaljering.