

Tilvirkning av varige driftsmidler til eget bruk:

Midlertidige forskjeller

Ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk, kan skattelovens regler om skattlegging av fordeler føre til at skattemessig kostpris avviker fra regnskapsmessig anskaffelseskost. Midlertidige forskjeller kan dermed oppstå i perioden driftsmiddelet tilvirkes, før det er ferdigstilt og avskrivningene starter.



Hovedformålet med artikkelen er å belyse denne problemstillingen for et aksjeselskap som avlegger regnskap etter regnskapsloven og god regnskapsskikk.

Midlertidige forskjeller er forskjeller mellom regnskapsmessig verdi og skattemessig verdi som vil reverseres i fremtiden. Midlertidige forskjeller deles inn i skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller. Skatteøkende betyr at skattepliktig inntekt øker sammenlignet med regnskapsmessig resultat når de midlertidige forskjellene reverseres. For skattereduserende midlertidige forskjeller vil det være motsatt.

Skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller utlignes mot hverandre (utligningsmetoden), slik at skattevirkningen beregnes av nettogrunnlaget. Vanligvis betraktes de midlertidige forskjellene under ett, men regnskapsreglene setter enkelte begrensninger. Det skal derfor foretas en vurdering av når de midlertidige forskjellene forventes å reversere. Ved netto skatteøkende midlertidige forskjeller er det plikt til å regnskapsføre en utsatt skatteforpliktelse, mens det ved netto skattereduserende midlertidige forskjeller må foretas en vurdering av om en utsatt skattefordel kan regnskapsføres.

Regnskapsmessig kostpris (anskaffelseskost) for et egentilvirket varig driftsmiddel, kan være forskjellig fra den skattemes-

sige kostprisen. Midlertidige forskjeller kan oppstå dersom det benyttes egne ansatte til å tilvirke driftsmiddelet. Dette gjelder når de ansattes arbeid består av tjenester som omsettes i virksomheten. Midlertidige forskjeller kan også oppstå dersom foretakets egne varer (omløpsmidler) benyttes i tilvirkningen (omdisponering).

Når et foretak tilvirker et varig driftsmiddel til eget bruk utelukkende ved innkjøpte varer og tjenester, oppstår normalt ingen midlertidige forskjeller i tilvirkningsperioden. Grunnen er at et fortjenestelement ikke skal inntektsføres i dette tilfellet.

Etter at driftsmiddelet er ferdigstilt, oppstår midlertidige forskjeller når avskrivning/nedskrivninger etter regnskapsreglene avviker fra de skattemessige vurderingene.

Tilvirkning av varig driftsmiddel til eget bruk – skattemessig kostpris

Skatteloven regulerer ikke hva som inngår i skattemessig kostpris ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk. Veiledning er imidlertid å finne i Lignings-ABC 2015/2016 side 701. Her fremkommer det at når skattyter har tilvirket et formuesobjekt til eget bruk, «skal inngangsverdien som hovedregel settes til kostnadene ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader tillagt eventuell inntektsført fortjeneste». Samme sted listes det opp en del eksempler på hva som inngår i den skattemessige kostprisen. Det fremkommer at kostnadene «omfatter arbeidslønn, materialer, råstoffer, hjelpestoffer, strøm, drivstoff mv. som er medgått til tilvirkningen, samt offentlige avgifter vedrørende disse og transport. Merverdiavgift inngår i inngangsverdien dersom denne ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør hos eieren. Videre inngår andel av

kostnader (faktiske kostnader og avskrivning) vedrørende egne transportmidler, maskiner og bygninger brukt ved tilvirkningen i inngangsverdien. Kostnadene vil også omfatte kostnader til konsulenttjenester mv. vedrørende den tilvirkede gjenstanden. Videre skal inngangsverdien omfatte andel av lisensavgift, utviklingskostnader, patenter som er brukt ved tilvirkningen og andel av administrasjonskostnadene (påslag)». Med «påslag» er det trolig slik at det ikke skal tillegges fortjeneste, men kun et tillegg for andel av disse kostnadene i kostprisen.

Sammenholdt med eksemplene over hva som inngår i den skattemessige kostprisen, er min vurdering at innholdet i skattereglenes beskrivelse av skattemessig kostpris som «kostnade(r) ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader», tilsvarer regnskapsreglenes anskaffelseskost. I regnskapsreglene beskrives dette som indirekte og direkte faste og variable tilvirkningskostnader. Forskjellen mellom regelverkene ligger i det Lignings-ABC beskriver som «inntektsført fortjeneste».

Inntektsført fortjeneste

Hovedformålet med artikkelen er som nevnt å belyse hvordan midlertidige forskjeller kan oppstå når et foretak tilvirker et varig driftsmiddel til eget bruk. I så måte er «eventuell inntektsført fortjeneste» det mest interessante i sitatet fra Lignings-ABC 2015/2016. Det følger av skattelovens hovedregel om inntekt, at som «skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet...». Skattepliktige fordeler kan oppstå når et foretak velger å benytte varer og tjenester som omsettes i virksomheten ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk. Disse skattepliktige fordelene skal inntektsføres, med tilsvarende økning av den skattemessige kostprisen for det varige driftsmiddelet – derav «inntektsført fortje-



SKATTEMESSIG KOSTPRIS: Skatteloven regulerer ikke hva som inngår i skattemessig kostpris ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk.

neste». Det ligger ikke i dette at eventuell merverdi som oppstår når et varig driftsmiddel er ferdigstilt skal inntektsføres.

I Utv. 2007 s. 1248 fremkommer det at Finansdepartementet har lagt til grunn «at skatteloven § 5–1 medfører plikt til å inntektsføre og aktivere ... et fortjenestelement, dersom bedriften ved egentilvirkning eller forbedring av driftsmidler benytter ... ansattes tjenester som normalt ytes til andre (omsetningsvirksomhet)». I brev til Norges Bondelag (inntatt i Utv. 2013 s. 224) har Finansdepartementet forklart at hensikten med Utv. 2007 s. 1248 ikke har vært «å gi uttrykk for at det kun er i omdisponeringstilfellene at verdien av skattyters eget arbeid skal inntektsføres og aktiveres», men det fremkommer at det kun er i omdisponeringstilfellene det er plikt til å inntektsføre og aktivere fortjenesteelementet.

I Dynapac-dommen¹ omdisponerte foretaket en eiendel fra sin salgsvirksomhet til sin utleievirksomhet, det vil si fra et omløpsmiddel til et anleggsmiddel. Dynapac-dommen er omstridt, men det må likevel antas at den gir uttrykk for gjeldende rett. Høyesterett kom til at en slik omdisponering vil

kunne gi grunnlag for beskatning, dersom omdisponeringen etter en konkret vurdering innebærer en fordel. Foretakets fordel var de sparte merutgiftene ved å omdisponere i stedet for å kjøpe eiendelen til en høyere pris som driftsmiddel.

Fordelen settes som hovedregel til differansen mellom foretakets egen omsetningsverdi og foretakets innkjøpspris. Det følger imidlertid av Dynapac-dommen at dersom foretaket kan anskaffe driftsmiddelet til en lavere pris enn egen omsetningsverdi, skal denne lavere prisen legges til grunn ved beregningen av fordelene. Dersom en forhandler av en eiendel anskaffer en tilsvarende eiendel til varig eie og bruk (driftsmiddel), er det nærliggende å anta at forhandleren oppnår samme pris. I et slikt tilfelle er den skattepliktige fordel null, og det er grunn til å anta at dette ofte er tilfellet i praksis. Skattemessig verdsettes varelager til anskaffelsesverdien ev. etter FIFO-metoden for ikke-individualiserbare varer. I tilfeller med prisstigning kan det derfor oppstå en fordel som må inntektsføres skattemessig. Eksempelvis når omløpsmidler anskaffes i utenlandsk valuta og den norske kronen svekkes i forhold til den utenlandske valutaen.

Ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk er det altså et krav om å inntektsføre en fortjeneste dersom det skjer en omdisponering av en eiendel fra omløpsmiddel til anleggsmiddel. Dynapac-dommen gjaldt overføring av en komplett eiendel (maskiner som ble benyttet til asfaltering og lignende anleggsvirksomhet), men dommen vil også gjelde når et foretak tar ut andre eiendeler fra for eksempel varelager og benytter disse ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk.

Kravet om å inntektsføre en fortjeneste gjelder også når det benyttes egne ansatte som utfører tjenester som omsettes i virksomheten. Eksempelvis må en entreprenør inntektsføre en fortjeneste dersom det benyttes egne ansatte og/eller innkjøpte materialer (som i utgangspunktet skulle videreselges – varelager) ved tilvirkning av et bygg til eget bruk. Materialer som er anskaffet for å tilvirke et varig driftsmiddel, skal ikke tillegges et fortjenesteelement. Dette følger av Dynapac-dommen.

Derimot er det ikke plikt til å inntektsføre et fortjenestelement dersom det benyttes ansattes tjenester som ikke omsettes til andre. I et slikt tilfelle vil kun den faktiske lønnskostnaden inngå i den skattemessige kostprisen. Eksempelvis dersom en grossist benytter egne ansatte ved tilvirkning av et nytt lagerbygg.

Det som er beskrevet ovenfor, må ikke forveksles med uttaksbeskatning, selv om løsningen ofte blir tilsvarende. Det er snakk om omdisponering av varer og tjenester som representerer en skattepliktig fordel for foretaket.

Tilvirkning av varig driftsmiddel til eget bruk – regnskapsmessig anskaffelseskost

Det følger av regnskapsloven at anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader (rskl. § 5–4 annet ledd). Variable og faste tilvirkningskostnader som påløper frem til driftsmiddelet er ferdig, skal balanseføres. Som nevnt ovenfor tilsvarer dette skattemessig kostpris for et egentilvirket varig driftsmiddel til eget bruk, med unntak av den inntektsførte fortjenesten. For ytterligere detaljer om hva som inngår i faste og variable tilvirkningskostnader, henvises det til NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak* pkt. 4.1.2.

Etter unntaksregelen i regnskapsloven § 5–4 annet ledd kan små foretak unnlate

¹ Rt. 1992 s. 1379.

Regnskap

å ta med andel av faste kostnader i tilvirkningskost. Dersom bestemmelsen anvendes, vil det oppstå midlertidige forskjeller.

Regnskapsloven og regnskapsstandardene regulerer ikke regnskapsføring av eventuell internfortjeneste ved egentilvirkning av eiendeler eksplisitt, men det er likevel klart at internfortjeneste ikke skal inkluderes i anskaffelseskost. For det første følger dette implisitt ved at anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost (rskl. § 5–3) og definisjonen av anskaffelseskost ved tilvirkning som nevnt ovenfor. Videre vil en slik inntektsføring være i strid med transaksjons- og opptjeningsprinsippet. Det er ikke mulig å oppnå en fortjeneste ved å «handle» med seg selv. Etter IFRS kommer det klart frem i IAS 16.22 at internfortjeneste ikke tas med i beregningen av anskaffelseskost. Skattemessig er det plikt til å inntektsføre slik fortjeneste ved omdisponering av omløpsmidler og bruk av tjenester som ytes av egne ansatte. Se mer om dette ovenfor. Ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk oppstår dermed midlertidige forskjeller i tilvirkningsperioden.

For at et varig driftsmiddel skal balanseføres, er det et vilkår at det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket. Dersom et foretak tilvirker et varig driftsmiddel til eget bruk og utgiftene som påløper i forbindelse med tilvirkningen overstiger de fremtidige økonomiske fordelene, er det ikke grunnlag for å balanseføre hele beløpet. Dette standpunktet følger av en analog anvendelse av NRS 19 *Immaterielle eiendeler* pkt. 2.3.1. Tilsvarende løsning følger av IAS 16.7. Trolig er ikke dette særlig aktuelt i praksis, men når situasjonen oppstår vil det medføre en midlertidig forskjell, siden hele beløpet skal aktiveres skattemessig. Et annet eksempel kan være at det oppstår et nedskrivningsbehov i en vurderingsenhet hvor det inngår et varig driftsmiddel til eget bruk som er under tilvirkning. I et slik tilfelle vil også regnskapsmessig anskaffelseskost avvike fra skattemessig kostpris.

De midlertidige forskjellene som oppstår ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk, oppstår på tilsvarende måte ved påkostninger på varige driftsmidler til eget bruk. Det regnskapsmessige og skattemessige skillet mellom påkostninger og vedlikehold er forskjellig. Problemstillingen omtales ikke nærmere i denne artikkelen,

men det presiseres at forskjellige regler gjør at midlertidige forskjeller også kan oppstå som følge av dette.

Et eksempel

En entreprenør skal bygge et nytt administrasjonsbygg til eget bruk. Til dette benyttes materialer fra egen inntektsgivende aktivitet og arbeidet utføres i hovedsak av foretakets egne ansatte (tjenester som omsettes i virksomheten). Prosjektet i det svært forenklete eksempelet består av følgende elementer:

- Kjøp av tomt 10 000 000 kroner,
- egne gravemaskintjenester til opparbeiding av tomt 500 000 kroner (1 000 timer à 500 kroner pr. time), omsetningsverdi 750 000 kroner ekskl. mva,
- kjøp av byggetjenester inkludert materialer 2 000 000 kroner ekskl. mva,
- bruk av egne byggetjenester som omsettes i virksomheten 13 750 000 kroner (25 000 timer à 550 kroner pr. time), omsetningsverdi 20 000 000 kroner eks. mva, og
- bruk av egne materialer som omsettes i virksomheten – innkjøpspris 10 000 000 kroner ekskl. mva, omsetningsverdi 15 000 000 ekskl. mva, innkjøpspris dersom materialene ble anskaffet i dag er 11 000 000 ekskl. mva.

	Regnskapsmessig	Skattemessig	Midlertidig forskjell
Tomt	10 000 000	10 000 000	
Opparbeiding av tomt	500 000	750 000	
Kostpris tomt	10 500 000	10 750 000	-250 000
Kjøpte byggetjenester, inkl. materialer	2 000 000	2 000 000	
Egne byggetjenester	13 750 000	20 000 000	
Bruk av egne materialer	10 000 000	11 000 000 ¹	
Kostpris administrasjonsbygg	25 750 000	33 000 000	-7 250 000
Sum	36 250 000	43 750 000	- 7 500 000



Entreprenøren skal bygge et nytt administrasjonsbygg til eget bruk.

I dette eksempelet oppstår en skattereduserende midlertidig forskjell i byggeperioden på totalt 7 500 000. Eventuell regnskapsføring av utsatt skattefordel må vurderes på vanlig måte. Det må for eksempel vurderes om det er skatteøkende midlertidige forskjeller som de skattereduserende midlertidige forskjellene kan reverseres mot, og når de forventes å reversere. I tillegg må fremtidig skattepliktig inntekt og mulighetene for annen skattetilpasning (eksempelvis konsernbidrag) vurderes.

Dersom foretaket ikke har til hensikt å selge administrasjonsbygget, mener jeg det ikke skal regnskapsføres en utsatt skattefordel på den midlertidige forskjellen knyttet til tomten. Som hovedregel avskrives ikke tomter regnskapsmessig siden de ikke har begrenset økonomisk levetid.

Tomter er heller ikke avskrivbare skattemessig, siden tomter ikke blir verdiforringet ved slit og elde. I situasjoner hvor tomten verken avskrives regnskapsmessig eller skattemessig og hensikten er å beholde eiendommen, vil forskjellen mellom regnskapsmessig anskaffelseskost og skattemessig kostpris for tomten aldri reversere i fremtiden. Forskjellen oppfyller dermed ikke definisjonen av en midlertidig forskjell. Dersom hensikten endres, må det vurderes om en utsatt skattefordel kan balanseføres.

Utvalgte problemstillinger

Avskrivninger

Ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk, skal en andel av avskrivninger av egne avskrivbare eiendeler som benyttes ved tilvirkningen, aktiveres som en del av skattemessig kostpris. I den forbindelse vil det være viktig å påse at kostnaden ikke fradragsføres to ganger – først ved avskrivning av driftsmiddelet som er brukt ved tilvirkningen og så gjennom avskrivning av det egentilvirkede varige driftsmiddelet. Er det varige driftsmiddelet ferdigstilt før årsslutt, må avskrivningen legges inn som tilgang i det aktuelle saldoscjemaet. I saldoscjemaene (RF-1084) er det ingen naturlig plass for å registrere en overføring fra en saldogrupper til en annen, det anbefales derfor å legge ved et vedlegg til ligningspapirene som forklarer overføringen.

Dersom et foretak ved årsslutt har et anlegg under utførelse, oppstår en praktisk utfordring. Beløp skal i utgangspunktet ikke registreres i saldoscjemaet før driftsmiddelet er ferdigstilt. Selv om saldoscjemaene i utgangspunktet ikke skal anvendes til anlegg under utførelse, er min vur-

dering at det i et slikt tilfelle likevel må aksepteres å opprette et eget saldoscjema. Avskrivningen legges inn som en tilgang (overføres fra en annen saldogrupper), likevel slik at det ikke foretas avskrivninger av det egentilvirkede varige driftsmiddelet før det er ferdigstilt. Et alternativ vil være å korrigere avskrivningene som er overført til driftsmiddelet under «Andre forskjeller» i forskjellskjemaet (RF-1217), eventuelt direkte som en korrigerende av «Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill». Poenget er at den andelen av avskrivningen av maskinene som er benyttet i tilvirkningen, ikke skal fradragsføres direkte, men aktiveres som en del av den skattemessige kostprisen. Det anbefales å legge ved et vedlegg til ligningspapirene som forklarer den valgte fremgangsmåten.

På grunn av forskjellige avskrivninger vil de skattemessige avskrivningene som tillegges den skattemessige kostprisen være forskjellig fra avskrivningene som tillegges regnskapsmessig anskaffelseskost. Det antas at det ikke er en akseptabel løsning å legge de regnskapsmessige avskrivningene til den skattemessige kostprisen. Dette vil derfor også være en kilde til midlertidige forskjeller.

Finansieringsutgifter

Skattemessig kan et foretak velge å fradragsføre finansieringsutgifter (kalt byggelånsrenter i Lignings-ABC 2015/2016) direkte, eller aktivere og avskrive. Dette følger av skatteloven § 6–40 åttende ledd som sier at «(r)enter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel».

Det følger av regnskapsloven § 5–4 tredje ledd at finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel, kan kostnadsføres når de påløper. Siden det regnskapsmessig er tilsvarende valgadgang som etter skatteloven, oppstår vanligvis ingen midlertidige forskjeller. Det kan selvfølgelig være forhold hos foretaket som gir incentiv til å velge fradragsføring skattemessig og balanseføring regnskapsmessig. Eksempelvis dersom foretaket skal oppnå et resultatmål, men samtidig ønsker å redusere den skattepliktige inntekten.

I praksis kan det være utfordrende å henføre de spesifikke rentekostnadene til hvert egentilvirket varig driftsmiddel. Det fremkommer av Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) side 113 at det bør «kunne beregnes en

rentekostnad på hele investeringsbeløpet ved å anvende selskapets gjennomsnittlige gjeldsrente». Lignings-ABC omtaler ikke denne problemstillingen og det er derfor uklart om det skattemessig aksepteres å benytte en gjennomsnittlig gjeldsrente.

Opptak av lån i utenlandsk valuta

Dersom et foretak tilvirker et varig driftsmiddel til eget bruk og finansierer tilvirkningen ved opptak av et lån i utenlandsk valuta, vil det normalt oppstå valutakursdifferanser. Etter regnskapsloven skal pengeposter i utenlandsk valuta omregnes til balansedagens kurs og det følger av NRS 20.17 at valutakursdifferanser skal resultatføres. Dette tilsier i utgangspunktet at regnskapsreglene ikke tillater at valutagevinster (agio) og valutatap (disagio) i tilvirkningsperioden behandles som en del av anskaffelseskost, slik som for finansieringsutgifter (låneutgifter). Det er imidlertid ulike syn på dette.

Etter IFRS (IAS 23) kan låneutgifter omfatte valutakursdifferanser fra lån i utenlandsk valuta. I boken Årsregnskapet i Teori og Praksis (2015) fremkommer det at forfatterne mener det er «naturlig å legge tilsvarende løsning til grunn i Norge». IAS 23.6 (e) sier at låneutgifter kan omfatte kursdifferanser fra lån i utenlandsk valuta, i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene. Et foretak kan ta opp et lån i utenlandsk valuta for å finansiere tilvirkningen av et varig driftsmiddel dersom det forventer at den effektive renten, etter å ha tatt hensyn til de forventede valutakursdifferansene, er lavere enn den effektive renten ved å ta opp et lån i den funksjonelle valutaen (typisk norske kroner). Etter IFRS kan enkelte valutakursdifferanser knyttet til hovedstolen anses som en justering av låneutgiftene. Dette gjelder bare i den utstrekningen at justeringen ikke reduserer eller øker rentekostnaden til et beløp lavere eller høyere enn en tenkt låneutgift beregnet basert på markedsrenten for et lån tatt opp i den funksjonelle valutaen på tidspunktet for førstegangsinnregning av låneopptaket.² Låneutgifter som kan balanseføres, skal derfor ligge mellom den faktiske rentekostnaden i den utenlandske valutaen omregnet til kursen på transaksjonstidspunktet (når renten påløper) og en tenkt låneutgift beregnet basert på markedsrenten for et lån tatt opp i den funksjonelle valutaen. Eventuell justering av låneutgiftene med valutakursdifferanser knyttet til hovedstolen er et valg av regnskapsprin-

² iGAAP 2015 (utgitt av Deloitte) side 1415.

sipp for den regnskapspliktige. Alternativt behandles faktiske rentekostnader i den utenlandske valutaen, omregnet til den funksjonelle valutaen, som foretakets låne-utgift.

I Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) legger Departementet til grunn at «nærmere regler for balanseføring av finansieringskostnader ... herunder valutagevinst og –tap utvikles gjennom god regnskapsskikk». NRS 20 omtaler ikke problemstillingen eksplisitt, og min antagelse er at løsningen som følger av IFRS, ikke anvendes ofte i praksis etter god regnskapsskikk. Uansett må det være slik at det er en valgdgang også i Norge.

I skatteloven § 6–40 åttende ledd fremkommer det at «(r)enter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Det antas at «andre kostnader» også omfatter for eksempel valutatap. Dette underbygges med at det er tatt inn en bestemmelse om valutatap på langsiktig gjeld i FSFIN § 14–5–22. I Ole Gjems-Onstad m.fl. «Norsk bedriftsskatterett» 9. utgave (2015) side 286) fremkommer det at Finansdepartementet har understreket at dette ikke er en bestemmelse som hjemler aktiveringsplikt. Bestemmelsen sier kun hva et foretak skal gjøre dersom aktivering av urealiserte valutatap er berettiget. Bestemmelsen i FSFIN regulerer kun urealiserte valutatap og det kan derfor være uklart hvordan realiserede valutatap skal håndteres. Det er ulogisk at skattemessig kostpris kun kan justeres for urealiserte valutatap. Min vurdering er at skattemessig kostpris også kan justeres for realiserede valutatap og at dette følger av ordlyden i skatteloven § 6–40 – realiserede valutatap inngår i «andre kostnader». Etter hva jeg er kjent med er bruken av § 14–5–22 svært begrenset i praksis, men dersom bestemmelsen benyttes kan midlertidige forskjeller oppstå. Eksempelvis som følge av at skattereglene ikke tillater justering av låneutgiftene med valutakursgevinster. Skatteloven § 6–40 åttende ledd omhandler kun kostnader.

Et sentralt moment er at valutatap som aktiveres, ikke skal følge reglene om bruk av omvurderingskonto. I motsatt fall ville valutatapet blitt fradragsført to ganger. Bruk av omvurderingskonto medfører at urealiserte valutatap kan fradragsføres, mens det ikke er plikt til å inntektsføre urealiserte valutagevinster.

For valutagevinster og valutatap på kort-siktig gjeld i utenlandsk valuta følger skattereglene regnskapslovens regler om vurdering til kursen på balansedagen. Også her kan midlertidige forskjeller oppstå siden skattereglene ikke tillater justering av låneutgiftene med valutagevinster.

Sikring

Skattemessig sikring beskrives i Lignings-ABC 2015/2016 side 489 som et ulovfestet sikringsinstitutt som innebærer at gevinst og tap på sikringsinstrumentet «tidfestes integrert med sikringsobjektet etter de prinsipper som gjelder for sikringsobjektet». Som hovedregel beskattes sikringsobjektet og sikringsinstrumentet separat. For sikringsinstrumenter er det realisasjonsprinsippet som gjelder. Det fremkommer av Lignings-ABC at «(o)psjons- og terminkontrakter (unntaksvis) skal beskattes integrert med sitt underliggende objekt». Integrert beskatning innebærer at «kontrakten ikke beskattes som sådan, men at urealisert gevinst/tap på kontrakten videreføres til underliggende objekt og at dette objektet blir bestemmende for både skatteplikt/fradragsrett og tidfesting».

I regnskapsretten reguleres sikring i regnskapsloven og NRS 18 *Finansielle eiendeler og forpliktelser*. Overordnet innebærer sikring at gevinster og tap fra sikringsinstrumentet sammenstilles med gevinster og tap fra sikringsobjektet. Så langt fremstår skattereglene og regnskapsreglene identiske, men det er et spørsmål om alle alternativene i NRS 18 kan legges til grunn skattemessig. I Lignings-ABC benyttes formuleringen «tidfestes integrert». Tidfesting dreier seg om når noe tas til inntekt eller fradragsføres skattemessig. Altså når en post inngår i skattepliktig inntekt. Min vurdering er derfor at alle alternativer i NRS 18 bør kunne legges til grunn skattemessig, da gevinster/tap fra sikringsobjektet treffer resultatregnskapet samtidig med gevinster/tap fra sikringsinstrumentet.

Midlertidige forskjeller kan imidlertid oppstå i tilfeller der noe kvalifiserer for sikringsbøkføring regnskapsmessig, men må behandles separat skattemessig. For eksempel fremkommer det av Lignings-ABC at det må være «fullstendig sammenfall mellom det underliggende objektet og sikringsinstrumentet, dvs. at de sammenfaller i verdiutvikling, mengde, beløp og tid». Dette er strengere vilkår enn det som følger av regnskapsreglene. For eksempel

krever NRS 18 kun at det er «nært sammenfall mellom forfallstidspunktene i sikringsinstrumentet og sikringsobjektet». Dette kan eksempelvis by på utfordringer i tilfeller der et foretak tilvirker et varig driftsmiddel til eget bruk, hvor deler anskaffes fra utlandet, og hvor leveringingen blir forsinket.

Oppsummering

Hovedformålet med artikkelen er å vise at skattelovens hovedregel om skattlegging av fordeler kan medføre at skattemessig kostpris ved tilvirkning av et varig driftsmiddel til eget bruk, blir forskjellig fra regnskapsmessig anskaffelseskost. Regnskapsmessig anskaffelseskost og skattemessig kostpris er i all hovedsak identiske, med unntak av at det skattemessig er plikt til å inntektsføre en fortjeneste. Dette gjelder dersom det benyttes egne ansatte til å tilvirke et varig driftsmiddel til eget bruk, og dette består i tjenester som omsettes i virksomheten. Det samme gjelder dersom det skjer en omdisponering av et omløpsmiddel til et varig driftsmiddel. Fordelen begrenses imidlertid oppad til den prisen foretaket kan anskaffe eiendeler til som driftsmiddel i dag.

Som følge av forskjellige regulering regnskapsmessig og skattemessig, oppstår midlertidige forskjeller i tilvirkningsperioden, allerede før bygget tas i bruk og avskrivningene starter.

Midlertidige forskjeller kan også oppstå i andre tilfeller, og artikkelen beskriver enkelte utvalgte problemstillinger. Artikkelen er på ingen måte ment å være uttømmende. Den har kun som hensikt å rette oppmerksomheten mot midlertidige forskjeller som kan oppstå som følge av forskjellig regulering av avskrivninger, forskning og utvikling, finansieringsutgifter, opptak av lån i utenlands valuta og sikring.

Artikkelen omhandler ikke spesielle bransjer som for eksempel landbruk, hvor ligningspraksis godtar andre løsninger enn det som fremkommer i denne artikkelen.³

3 Utv. 2013 s. 224.