



Lønnsbeskatning av eiere av aksjeselskaper/ deltakerlignede selskaper etter skattereformen 2004/2006

Etter bortfall av delingsmodellen har det vært antatt at aktive eiere må beregne lønn etter markedsmessige vilkår. Skattdirektoratet har i en artikkel 24. mars 2009 klargjort hvordan reglene skal forstås.

Skattdirektoratet legger til grunn at det skal være stor grad av valgfrihet mht. om det tas arbeidsvederlag eller ikke og om dette tas ut i form av lønn eller utbytte.

Dette tilsier en betydelig mer liberal praksis enn hva som har vært antatt.

I artikkelen framgår at behovet for reklassifisering fra utbytte til lønn for arbeidende aksjeeiere og andelshavere er blitt vesentlig mindre, fordi det ved skattereformen er innført et system for skattelegging av inntekt fra selskaper som i mindre grad kan utnyttes til skatteplanlegging.

Direktoratet legger til grunn at aksjeeier/andelshaver kan velge ikke å ta ut lønn i det hele tatt, eller de kan velge å ta ut utbytte/

utdeling i stedet for lønn eller arbeidsgodtgjørelse.

Det presiseres imidlertid at adgangen til tilsidesettelse ikke er avskåret, spesielt i illojale tilfeller. Artikkelen nevner et par tilfeller hvor gjennomskjæring fortsatt vil kunne foretas: Når en eier med liten eller ingen arbeidsinnsats hever lønn eller godtgjørelse for å sikre opptjening av rettigheter etter folketrygdloven, eller når det gjelder spørsmål om tilordning av inntekt til riktig subjekt.

Årsberetningen

Norsk Regnskapsstandard nr. 16 om Årsberetningen ble vedtatt i september 2007 og gjelder for alle regnskapspliktige som ikke er små virksomheter. Vi vil nedenfor kort fokusere på kravene til omtale av «rettvisende oversikt over utviklingen» og «finansiell risiko».

Rettvisende oversikt

Årsberetningen skal minst omfatte en rettvisende oversikt over utviklingen og resultatet av foretakets virksomhet og dets stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer foretaket står overfor.

Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av foretakets virksomhet og av dets stilling, hensyntatt virksomhetens størrelse og kompleksitet.

Dette innebærer at hovedfaktorene som påvirker virksomheten, må identifiseres og forklares. I særlig grad gjelder dette faktorene som varierer over tid, og som derfor gir svingninger i resultatet. Endring i satsningsområder og vesentlige strukturelle endringer skal omtales, og slike endringers forventede virkning på resultat og stilling må kommenteres.

Finansiell risiko

Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som er av betydning for å bedømme foretakets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Opplysningene skal omfatte mål og strategier som er fastsatt for styring av finansiell risiko. Det skal også gjøres rede for foretakets eksponering mot markedsrisiko, kredittisiko og likviditetsrisiko. For de fleste foretak utenom kredittinstitusjoner er markedsrisikoen den mest betydningsfulle komponenten i finansiell risiko.

Opplysninger om hvilke områder foretaket anvender finansielle instrumenter

innenfor og opplysninger om hvilke typer finansielle instrumenter som anvendes, f. eks. terminkontrakter og opsjoner, er relevant informasjon.

Foretaket kan ha avtalt spesielle vilkår og forutsetninger for lån (covenants) for å beskytte långivernes interesser. Dersom det foreligger brudd på vilkårene eller det er forventet at det vil skje i neste regnskapsperiode, skal dette opplyses om, eventuelt ved en henvisning til informasjonen om dette i årsregnskapet.

Hele standarden kan lastes ned på www.regnskapsstiftelsen.no





RSM Hasner



Arnfinn Osvik
Partner i RSM Hasner AS

Arnfinn er 41 år, han er siviløkonom og statsautorisert revisor. Han har variert bransjeerfaring og har arbeidet med selskap av ulik størrelse og med ulikt eierskap, herunder flere børsnoterte selskaper. I RSM Hasner har Arnfinn et særskilt ansvar for transaksjonsrelaterte tjenester og regnskapsregler relatert til International Financial Reporting Standards (IFRS) samt rådgivning for kunder hvor RSM Hasner ikke er valgt revisor.

Balanseføring av

Immaterielle verdier skaper avgrensingsproblemer i forhold til regnskapslovens vurderingsregler for anleggsmidler. For immaterielle eiendeler vil ofte sentrale forutsetninger for definisjonen av eiendeler som eierskap, kontroll, identifikasjon, fremtidig økonomisk fordel og avgrensning mellom anskaffelse og vedlikehold være betydelig vanskeligere å vurdere enn for fysiske driftsmidler. I artikkelen fokuseres det på egentilvirkede immaterielle eiendeler.

1. Definisjon

Regnskapsloven deler immaterielle eiendeler inn i følgende grupper:

- forskning og utvikling
- konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
- utsatt skattefordel
- goodwill

Utsatt skattefordel omfattes normalt ikke av begrepet immaterielle eiendeler. I regnskapsterminologien er goodwill en immateriell verdi, men ikke en immateriell eiendel. Vi vil i denne artikkelen konsentrere oss om punktene a) og b).

2. Regnskapsregulering

Immaterielle eiendeler skal i utgangspunktet balanseføres, dersom kriteriene for balanseføring er tilstede, men regnskapsloven hjemler et unntak fra dette prinsippet ved å tillate at egne utgifter til forskning og utvikling alltid kan kostnadsføres. Regnskapsstandarden for immaterielle eiendeler anbefaler ikke bruk av unntaksregelen.

God regnskapskikk for små foretak utvider unntaket til å gjelde egne utgifter til utvikling av immaterielle eiendeler generelt. Dersom små selskaper frivillig velger å balanseføre slike kostnader, må kravene i

regnskapsstandarden om immaterielle eiendeler fullt ut oppfylles (jf nedenfor).

3. Avgrensning og balanseføringskriterier

3.1 Modell

Immaterielle eiendeler er definert som ikke-pengeposter uten fysisk substans som den regnskapspliktige benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som

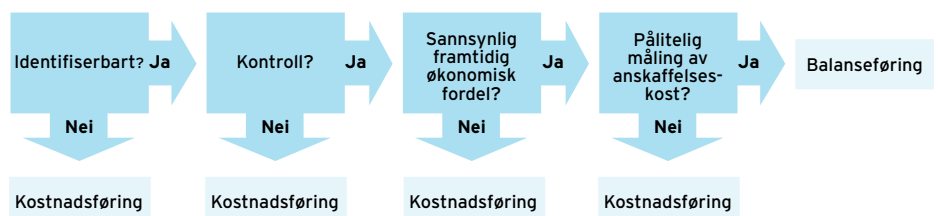
- er identifiserbare, og
- kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.

En immateriell eiendel skal balanseføres når

- det er sannsynlig at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
- anskaffelseskost for eiendelen kan måles pålitelig.

Ved separat kjøp av immateriell eiendel anses alltid kravet om sannsynlig økonomisk fordel å være tilfredsstillt. Det samme gjelder kriteriet om pålitelig måling.

Bestemmelsene kan illustreres således:





immaterielle eiendeler

3.2 Identifiserbar

Egenutviklede immaterielle eiendeler vil være identifiserbare dersom de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene kan identifiseres. En immateriell eiendel er identifiserbar hvis den er utskilbar, det vil si dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen.

3.3 Kontroll

Den regnskapspliktige kontrollerer en eiendel dersom man kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter enheten. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse (for eksempel patent).

3.4 Sannsynlig økonomisk fordel

Fremtidige økonomiske fordeler knyttet til en immateriell eiendel kan være knyttet både til inntekter og reduserte kostnader. Utviklingsutgifter skal balanseføres bare dersom den regnskapspliktige kan dokumentere

- hvordan den immaterielle eiendelen forventes å bidra til en økning av de fremtidige økonomiske fordelene for selskapet,
- at foretaket har evne til og intensjon om å benytte den immaterielle eiendelen i sin virksomhet,
- at foretaket vil ha tilgang til tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendige for å oppnå de forventede fremtidige økonomiske fordelene.

Den regnskapspliktige skal dokumentere hvordan eiendelen vil skape sannsynlige økonomiske fordeler gjennom å utarbeide estimat på fremtidig kontantstrøm og beregne nåverdi for prosjektet.

3.5 Pålitelig måling av anskaffelseskost

Aktivitetene knyttet til tilvirkning av en immateriell eiendel må kunne skilles fra øvrige aktiviteter for at det skal være mulig å skille utgifter knyttet til tilvirkning av den immaterielle eiendelen fra øvrige utgifter.

Anskaffelseskost omfatter alle utgifter som direkte eller indirekte kan henføres til utviklingen av den immaterielle eiendelen. Disse kostnadene avgrenses og fordeles tilsvarende som i standard for varelager og langsiktige tilvirkningskontrakter. Små foretak kan unnlate å balanseføre andel av indirekte kostnader.

3.6 Hvilke deler/faser av et prosjekt kan balanseføres?

Anvendelse av modellen skissert i fig. 1 og etterfølgende drøftelse medfører at et prosjekt må evalueres med hensyn til om kriteriene kan anvendes for deler/faser av et prosjekt.

Prosjekter knyttet til for eksempel utvikling av IT-systemer vil normalt omfatte en eller flere av følgende hovedfaser

- forprosjekt: konseptutarbeidelse, vurdering av nødvendig teknologi, og vurdering av og valg mellom alternativer
- applikasjonsutvikling: systemdesign, programmering, installasjon og testing
- oppfølging etter implementering: opplæring, justering og vedlikehold

Utgifter i applikasjonsutviklingsfasen vil ofte tilfredsstillende kriteriene for balanseføring som immateriell eiendel. Utgifter knyttet til forprosjekt eller oppfølging etter implementering vil sammen med utgifter til organisasjonsmessige endringer o.l. normalt ikke innebære anskaffelse av en immateriell eiendel og ikke tilfredsstillende kravene til balanseføring.

Utgifter til løpende tilpasning og videreutvikling av eksisterende systemer skal normalt kostnadsføres som vedlikehold.

3.7 Vedlikehold

Utgifter som representerer vedlikehold av eksisterende immaterielle eiendeler skal kostnadsføres i den perioden de påløper.

4. Dokumentasjon av balanseførte immaterielle eiendeler

Balanseføring av egenutviklede immaterielle eiendeler vil beløpsmessig ofte være påvirket av skjønn. Selskapet bør derfor dokumentere at balanseføringskriteriene er tilstede.

Balanseføring skal skje fra det tidspunkt kriteriene for balanseføring er oppfylt. Det er ikke anledning til å balanseføre tidligere perioders kostnadsførte utgifter.

5. Måling etter initiell balanseføring

5.1 Avskrivning

Immaterielle eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, for eksempel lineært over forventet økonomisk levetid. Eiendelen avskrives fra og med det tidspunkt da eiendelen er klar til bruk til tiltenkt formål.

5.2 Nedskrivning

Nedskrivning må vurderes dersom eiendelen ikke ferdigstilles eller bruk opphører før den er avskrevet. Videre inntreder nedskrivningsplikten dersom det foreligger indikatorer på verdifall knyttet til eiendelen (for eksempel pga teknisk utvikling).



Formuesverdsettelse av utleid næringseiendom

Vi viser til generell omtale av den nye verdsettelsesmetoden i desemberutgaven av RSM Hasner Informerer. Forskriften til lovendringen ble vedtatt 31.3.2009.

For skatteyttere som leverer selvangivelsen elektronisk og som har næringseiendom som skal verdsettes etter de nye reglene er det gitt utsatt frist med innlevering til 15. juni 2009.

Tidspunkt og omfang:

Loven gjelder i utgangspunktet fra og med 2009, men for at aksjonærer i ikke-børsnoterte selskaper med utleieeiendommer skal beskattes etter de nye reglene ved formuesbeskatningen for 2009, må endringene innarbeides i selskapenes ligningspapirer for 2008.

Loven gjelder alle typer næringseiendommer, også tomter, eiendommer i utlandet og bolig- og fritidseiendommer som leies ut i næringsvirksomhet. Loven gjelder ikke for egne boliger og fritidseiendommer som ikke leies ut i næring, og heller ikke for jord- og skogbrukseiendommer som verdsettes etter egne metoder.

Næringseiendommen skal verdsettes etter de nye reglene dersom omsetningsverdien av utleid del av eiendommen overstiger 50 % av eiendommens samlede verdi. Skatteyter kan velge å følge de nye reglene dersom 50 % av eiendommens areal er utleid.

Beregning av verdsettelsen:

Verdien fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Grunnlaget for beregning av utleieverdien er gjennomsnittet av brutto leieinntekt for inntektsåret og de to foregående år fratrukket eierkostnader. Dette grunnlaget divideres deretter med en kalkulasjonsfaktor for å komme fram til beregnet utleieverdi. Formuesverdien av næringseiendommen settes til 40 % av eiendommens beregnede utleieverdi.

Eierkostnadene fastsettes sjablongmessig, og er for inntektsåret 2008 satt til 10 %

av gjennomsnittet av brutto leieinntekter som nevnt ovenfor.

Kalkulasjonsfaktoren fastsettes også årlig, og er for 2008 satt til 0,095. Den beregnes etter årsgjennomsnittet av renten for statsobligasjoner med 10 års løpetid i inntektsåret pluss et tillegg på 5 prosentpoeng.

Brutto leieinntekt i 2011 er 500.000. I 2010 er leieinntekten 450.000 og i 2009 er den 430.000.

Gjennomsnittlig leieinntekt	460.000
Eierkostnader 10 % av gj.sn.leieinntekt	-46.000
Grunnlag for beregning	414.000
Kalkulasjonsfaktor 0,095	
Beregnet utleieverdi	4.357.895
Formuesverdi (40% av beregnet utleieverdi)	1.743.158

Dersom eiendommen kun har vært utleid i deler av året, grosses inntekten opp til antatt årsleie i beregningen ovenfor. Det samme gjøres dersom deler av eiendommen står tom eller benyttes av utleier. Oppgrossingen i sistnevnte tilfelle skjer med basis i totalt areal.

Overgangsregler:

For årene 2009 og 2010 benyttes inntektsårets leieinntekt i stedet for gjennomsnittlig beregnet leieinntekt for næringseiendommer som eies av personlige skatteyttere. For næringseiendommer som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskaper benyttes inntektsårets leieinntekt i 2008 og 2009.

Sikkerhetsventil:

Dersom beregnet formuesverdi ovenfor utgjør mer enn 60 % av eiendommens omsetningsverdi, skal formuesverdien settes ned til denne verdien etter krav fra skatteyter. Det betyr at dersom det kan dokumenteres at omsetningsverdien på eiendommen i eksemplet ovenfor er 2,5 mill, vil skatteyter kunne kreve at formuesverdien settes ned til 1,5 mill (60 % av 2,5 mill).

RSM Hasner

RSM Hasner er en totalleverandør av revisjonstjenester samt økonomisk og skattemessig rådgivning. Selskapet har mer enn 50 års erfaring fra det norske markedet. Selskapet er medlem i RSM International, en verdensomspennende organisasjon av uavhengige revisjons- og rådgivningsselskaper med ambisjoner om å være nummer én på det internasjonale SMB markedet.

Vi legger vekt på rask og personlig service - kombinert med høy kompetanse.

Postadresse:

RSM Hasner AS
Vollsveien 13 C
1366 Lysaker

Besøksadresse:

Granfos Næringspark
Vollsveien 13, Bygg C
1366 Lysaker

E-post:

hasner@hasner.no

Hjemmesider:

www.hasner.no
www.rsmi.com

Telefon: +47 67 52 88 00

Fax: +47 67 59 04 30

Revisornr./Foretaksnr.:

982 316 588 MVA