

long- eller bulletlån, hvor hele eller store deler av nedbetalingen gjøres siste dag av lånets løpetid. Andre ganger kan det være fornuftig for konsernet å velge ansvarlige lån, et lån som typisk har lang løpetid i kombinasjon med at det er subordinert all annen gjeld. Slik kan konsernet oppnå at låntakers fremtidige eksterne låneforhold ikke påvirkes negativt, samtidig som den konserninterne långiveren får en armlengdes forrentning på sin utlånte kapital. Enkelte slike elementer kan også ligge inne som et lånevilkår i allerede eksisterende gjeldsforhold.

Valgmulighetene er store, og det er viktig å huske på at vilkårene i låneavtalen må gjenspeiles i lånets rentesats.

Oppsummering

Konserninterne lån er en av de vanligste transaksjonstypene mellom selskaper i samme konsern. Skattemyndighetene har varslet et økt fokus på konserninterne renter fremover, herunder en innstramning i fradragretten for konserninterne

renter. I denne forbindelse må det også forventes en økt kontroll med selve prissettingen, som fremdeles skal baseres på det internasjonalt anerkjente armlengdeprinsippet som beskrevet i OECD Guidelines. Avartene av lån er imidlertid mange, og det er viktig å foreta en kartlegging av transaksjonen før man kan fastsette en armlengdes pris.

Skattyter kan prise interne lån etter egen valgt metodikk. I testen av om prisingen har gitt et resultat som er innenfor et armlengdes intervall, bør man imidlertid benytte de prisingsmetodene som anbefales av OECD Guidelines. I praksis tilsier dette ofte at man benytter uavhengige data (for eksempel kredittvurderinger eller eksterne lån) til å gjøre en konkret vurdering av det relevante lånet basert på OECDs sammenlignbarhetsfaktorer. Man ender da opp med en justert CUP som utgangspunkt for prisingsvurderingen. Kost pluss-metodikk bør unngås fordi prisen da i stor grad vil bli skjønsmessig fordi det da ikke foretas en vurdering av de viktigste prisingsparamet-

rene som kredittrisiko og alternative finansieringskostnader.

Ofte ser man at bedrifters økonomi- og finansansvarlige har godt skjønn vedrørende relativ risiko innenfor sin bransje, og lånepriser basert på «magefølelse-prinsippet» vil gjerne ligge innenfor et armlengdes intervall. Likevel bør en skriftlig vurdering av prisingen være på plass når låneavtalen inngås. Slik vil man lettere unngå ubehagelige overraskelser for eksempel dersom skattemyndighetene kommer på besøk. Man kan også unngå mye unødvendig dobbeltarbeid som ofte blir resultatet dersom man i ettertid skal dokumentere forholdene rundt lånet og konsernets forretningsmessige begrunnelser for den valgte lånestrukturen. Bevismessig teller også såkalt tidsnære bevis tyngre. En samtidig utarbeidet dokumentasjon vil motvirke skattemyndighetens mulige etterpåklokskap – som kjent den eneste form for klokskap man vel bør strebe etter å unngå.

Sentralskattekontoret for storbedrifter

Skattemessig behandling av goodwill

Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet i vedtak **2010-022SKN (gjengitt i Utv. 2013 s. 512 flg.) en sak vedrørende illeggelse av tilleggsskatt som følge av uriktig behandling av goodwill oppstått ved skattefri fusjon.**

Omorganisering som innebærer kjøp og salg av virksomheter, er i dag en naturlig del av den ordinære forretningsdriften. Den skattemessige behandlingen ved fusjon er derfor aktuell for flere selskaper.

I denne artikkelen vil vi rette søkelys mot den skattemessige behandlingen av goodwill som kan oppstå når selskapene gjennomfører en skattefri fusjon. En feil på dette området kan føre til store skattemessige konsekvenser.

Dette var tilfelle i en sak som ble behandlet ved Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i fjor høst. I denne saken var spørsmålet om uriktig

behandling av goodwill i ligningsoppgaver medførte at det var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger etter ligningsloven § 10-2.

Sakens faktum

Saken gjaldt et selskap som i 2009 gjennomførte en skattefri fusjon etter reglene om skattemessig kontinuitet i skatteloven §§ 11-2 flg. Som følge av denne fusjonen overtok selskapet en konsulentvirksomhet.

I forbindelse med selskapets overtakelse av konsulentvirksomheten fra datterselskapet ble det balanseført goodwill i regnskapet til det overtakende selskapet. Den balanseførte goodwillen var imidlertid ikke med-

tatt i regnskapsmessig verdi på driftsmidler i post 1 i skjema for forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier



OVERTOK KONSULENTSELSKAP: Som følge av en fusjon overtok selskapet en konsulentvirksomhet.

RF-1217 (heretter omtalt som forskjellsskjemaet) pr. 31. desember 2009.

En skattemessig effekt av dette oppstod da selskapet videresolgte den tidligere ervervede konsulentvirksomheten i 2010. Som følge av virksomhetsoverdragelsen, ble den skattemessige gevinsten knyttet til den realiserede goodwillen, i sin helhet fradragført i saldogrupper b) i post 106 i avskrivningsskjemaet. Ved fradragføringen ble skattemessig verdi på driftsmidler pr. 31. desember 2010 i forskjellsskjemaet redusert uten tilsvarende regnskapsmessig reduksjon.

En fradragføring av vederlaget for realisert goodwill, samt manglende innberetning av den samme goodwillposten i post 1 i forskjellsskjemaet førte dermed til et uberettiget inntektsfradrag.

På bakgrunn av dette ble selskapets ligning for 2010 fraveket. Det ble også ilagt tilleggsatt, da sentralskattekontoret mente at det forelå en opplysningssvikt.

Skatteklagenemndas vedtak

Selskapet var enig i sentralskattekontorets vurdering vedrørende skattemessig behandling og aksepterte inntektsøkningen. Selskapet bestred imidlertid at vilkårene for illeggelse av tilleggsatt var oppfylt. Prinsipielt anførte selskapet at det ikke forelå opplysningssvikt. Dette fordi opplysningene som ble gitt, samt avvik i skjemaene, ga en klar oppfordring til SFS til videre undersøkelse. Subsidiært anførte selskapet at det forelå unnskyldelige forhold etter ligningsloven § 10–3 nr. 1, da selskapet ikke forstod den skattemessige rapporteringen av goodwill og at feilen var utilsiktet fra selskapets side.

Nemnda la til grunn at manglende innberetning av goodwill som midlertidig forskjell i forskjellsskjemaet var objektivt sett en uriktig opplysning i selvangivelsen. Deretter tok nemnda stilling til hvorvidt selskapet måtte anses å ha gitt tilstrekkelige opplysninger til å gi sentralskattekontoret grunn til å ta opp det aktuelle skatte spørsmålet, slik at selskapets skatteplikt kunne fastslås. Skatteklagenemnda slo fast at det ikke var noen opplysninger i vedlegg eller andre oppgaver om hva goodwillen beløp seg til og hvordan den ble behandlet av selskapet skattemessig. Etter nemndas syn hadde derfor sentralskattekontoret ingen grunn til å stille oppfølgingsspørsmål rundt dette forholdet. Selskapet ble

derfor ansett for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Til tross for selskapets anførsler om at denne feilen var utilsiktet og skyldtes et hendelig uhell, kom nemnda til at det ikke forelå unnskyldelige forhold etter ligningsloven § 10–3 nr. 1. Vilårene for illeggelse av tilleggsatt var dermed oppfylt.

Regnskapsmessig behandling av goodwill ved fusjon

I regnskapsloven § 5–7 er goodwill definert som differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. Regnskapsmessig oppstår goodwill derfor i utgangspunktet bare ved oppkjøp av virksomhet.

Goodwill kan oppstå ved fusjon som regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden og i det overtakende selskapet ved fusjoner som regnskapsføres til virkelig verdi. Goodwill kan også forekomme i selskapsregnskapet etter fusjon med datterselskap hvis det var goodwill i konsernregnskapet som følge av oppkjøp før fusjonen.

Ved fusjon overdrar et selskap (overdragende selskap) hele virksomheten til et annet selskap (overtakende selskap) mot at aksjonærene i det overdragende selskapet mottar aksjer i det overtakende selskapet eller i selskap som er morselskap eller søsterselskap til det overtakende selskapet.

Når selskaper fusjonerer, vil det ved regnskapsavleggelsen legges til grunn at det overtakende selskapet indirekte har anskaffet eiendeler og forpliktelser. Ved fusjon skal den totale anskaffelseskosten fordeles ut på de overdratte eiendelene og gjelden, jf. regnskapsloven § 5–14. Verdssettelse av eiendeler og gjeld av det overdratte selskapet skjer i slike tilfeller til virkelig verdi etter det såkalte transaksjonsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4–1 nr. 1.

Anskaffelseskost for eierforetaket er verdien på oppkjøpstidspunktet, som er uavhengig av den regnskapsmessige verdien i det oppkjøpte selskapet på dette tidspunktet. Når kjøpesummen overstiger de bokførte verdiene i selskapet, oppstår det forskjell mellom regnskap og skatt. Denne differansen blir henført til postene i balansen og eventuelt til poster som antas å ha verdi selv om de ikke tidligere er balanseført.

Ved fusjon kan vederlaget til eierne av det overdragende selskapet overstige nettover-

dien av alle identifiserbare eiendeler og forpliktelser. Hvis dette skyldes forventning om framtidig inntjening, skal forskjellen regnskapsføres som goodwill. Det er spesielt i bransjer der det er fokus på humankapital, som i ulike konsulenttjenester, goodwill kan utgjøre store verdier i selskapenes regnskaper.

Skattemessig behandling av goodwill ved fusjon

Når eiendelen overføres etter reglene om skattemessig kontinuitet, balanseføres eiendelen normalt til virkelig verdi hos kjøper, mens den skattemessige verdien ikke endres (skattemessig kontinuitet). I slike tilfeller har goodwill som har oppstått ved fusjonen ingen skattemessig verdi.

Den midlertidige forskjellen som oppstår, skal ikke gå inn i beregningsgrunnlaget for utsatt skatt.

Forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi av goodwillposten utgjør en midlertidig forskjell som skal inngå i regnskapsmessig verdi på driftsmidler i post 1 i forskjellsskjemaet RF-1217. Forskjellen er midlertidig i det den vil reverseres dersom virksomhet tilknyttet goodwillposten realiseres på et senere tidspunkt.

Det fremgår også av «Rettledning til RF-1217 Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier 2012» at forskjellsskjemaet skal omfatte samtlige midlertidige forskjeller. Videre følger det at den regnskapsmessige verdien på alle driftsmidlene i selskapet skal medtas i post 1 i forskjellsskjemaet. Dette gjelder også goodwill.

At forskjellen er midlertidig og skal medtas i forskjellsskjemaet, følger også av Lignings-ABC 2012/13 side 348, der det fremkommer at gevinst og tap ved realisasjon av ervervet eller opparbeidet forretningsverdi er skattepliktig/fradragberettiget. Ved enhver realisasjon av forretningsverdi skal vederlaget nedskrives på saldogrupper b i den grad beløpet ikke er inntektsført, jf. skatteloven § 14–44 annet ledd.

Avsluttende kommentarer

Saken viser at det kan være behov for å trekke skattyters oppmerksomhet til en nærmere gjennomgang av hvordan opplysninger knyttet til omorganisering skal innrapporteres i lignings skjemaene. Vi håper at denne artikkelen har bidratt til bevisstgjøring og klarhet rundt skattemessig behandling av goodwill.