

Fusjon og fisjon:

# Fallgruver ved utarbeidelse av skattemeldingen

Skatteetaten ved avdeling Storbedrift har hvert år endrings saker som skyldes feil utfylling av skattemeldingen for aksjeselskap ved fusjon og fisjon. Endrings sakene skyldes ofte feil utfylling av postene for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.



Statsautorisert revisor  
Erlend Thinn Solheim  
Spesialrevisor Skatteetaten, divisjon  
innsats, Storbedriftsavdelingen

Artikkelen tar utgangspunkt i seks endrings saker der disse postene var feil utfylt. Alle sakene gjaldt skattefri fisjon eller fusjon regnskapsført til kontinuitet. Feilene oppstod utelukkende ved feil utfylling av skattemeldingen – det forelå derfor ikke misforståelse av eller uenighet om skattereglene. Skattekontoret og selskapet var i alle sakene enige om at feilene hadde oppstått ved en inkurie. I tillegg til å vise eksempler på feil som kan oppstå, vil artikkelen vise hvordan feilene enkelt kan identifiseres og korrigeres før innsendelse av skattemeldingen.

## Sak 1 – skattemessig fradrag for regnskapsmessig merverdi

### Saksforholdet

Selskap M eide alle aksjene i selskap D. Aksjeposten var M sin eneste eiendel. D sin eneste eiendel var et større tomteområde, som var balanseført til 100 i selskapsregnskapet og 400 i konsernregnskapet. I 2020 ble M og D fusjonert, med M som overtakende selskap. Fusjonen ble regnskapsført til konsernkontinuitet, ved at balanseført verdi av

### Korrekt utfylling av postene for driftsmidler

Hensiktsmessig kvalitetssikring av skattemeldingen vil spare både selskapene og Skatteetaten for unødvendig ressursbruk i form av endrings- og tilleggs-skattesaker. For å sikre at postene for driftsmidler fylles ut korrekt, anbefaler vi at selskapene avstemmer inntektsvirkningen fra driftsmidler, lar RF-1217 post 1 og 46 samsvare med balanseført verdi av driftsmidler, og påser at driftsmidler uten skattemessig verdi holdes utenfor RF-1217 post 2.

tomten i konsernregnskapet ble videreført som balanseført verdi i selskapsregnskapet til M. Tomten avskrives ikke verken regnskaps- eller skattemessig.

Før innsendelse av skattemeldingen for inntektsåret 2020 leste selskapet rettledningen til RF-1217, og fant følgende informasjon på side 1:

«Regnskapsmessige og skattemessige verdier per 31.12.2019 skal hentes direkte fra fjorårets skjema. Ved fusjon eller fisjon med skattemessig kontinuitet (jmfør skatteloven §§ 11-1 til 11-11) skal det også være kontinuitet i de verdiene som føres her. Etter fusjon i 2020 er det summen av verdiene fra

fjorårets skjema hos overtakende og overdragende selskap som skal rapporteres som forskjell per 31.12.2019.»

Både regnskaps- og skattemessig verdi av driftsmidler pr. 31.12.2019 blir derfor 100 i RF-1217 for inntektsåret 2020. Pr. 31.12.2020 var regnskapsført verdi av tomten 400. Skattemessig verdi var fremdeles 100, siden fusjon til skattemessig kontinuitet ikke påvirker skattemessig verdi av tomten, jf. skatteloven § 11-7 første ledd. Selskapet fylte ut RF-1217 med følgende beløp, se figur 1.

Figur 1: RF-1217 for M i fusjonsåret

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	100	400	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	100	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	300	-300

Selskapet krevde med dette fradrag for hele den regnskapsmessige merverdien av tomten på 300, som vist i figuren på forrige side. Selskapet korrigerer ikke fradraget i øvrige poster i skattemeldingen.

### Skattekontorets vurdering

Selskapet har ikke fradragsrett for den regnskapsmessige merverdien av tomten, og skattekontoret endret derfor selskapets egenfastsettning.



### Tilleggsskatt

Feil i RF-1217 post 3 vil i mange tilfeller være en tidfestingsfeil, siden et for høyt fradrag i ett inntektsår motsvares av for lave fradrag i senere inntektsår. Skattekontoret vurderte derfor om tilleggsskatten skulle beregnes etter reglene om tidfestingsfeil i skatteforvaltningsloven § 14-5 fjerde ledd bokstav a. Spørsmålet var om feilen på 300 reverseres i senere inntektsår, uten at det var nødvendig med nye opplysninger fra selskapet.

Skattekontoret kom til at feilen ikke reverseres i senere inntektsår. Dette er enkelt å se dersom det forutsettes at tomten selges til skattemessig verdi i

Figur 2: Tomten selges i 2021

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2020	31.12.2021	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	400	0	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	0	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	300	0	300
	"RF-1167 post 7880 Tap ved avgang av immat.eiendeler og varige driftsmidler"			-300
	Alminnelig inntekt			0

2021. Skattemessig gevinst/tap blir da 0, samtidig som RF-1217 gir et inntektstillegg på 300. Inntektstillegget på 300 tilbakefører imidlertid det regnskapsførte tapet, se figur 2.

Alminnelig inntekt i 2021 blir 0, som er lik skattemessig gevinst/tap ved salg av tomten. Dette viser at feilen fra 2020 ikke reverseres i senere inntektsår.

Selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 20 %, jf. skatteforvaltningsloven § 14-5 første ledd. Vedtaket ble ikke påklaget.

### Hvordan burde RF-1217 vært fylt ut?

Vi anbefaler at inntektsfradraget på 300 blir korrigerert med et motsvarende inntektstillegg i RF-1217 post 91 «Differanse mellom balanseført verdi og virkelig verdi på fusjons-/fisjonstidspunktet ved skattemessig kontinuitet». Navnet på posten gir inntrykk av at posten kun skal brukes ved fusjoner og fisjoner som regnskapsføres til virkelig verdi. Av rettleddningen fremkommer det imidlertid at post 91 også omfatter fusjoner som blir regnskapsført til konsernkontinuitet:

«Fusjon/fisjon med skattemessig kontinuitet som regnskapsføres etter transaksjonsprinsippet, medfører at det vil oppstå en regnskapsmessig differanse som ikke skal ha skattemessig virkning. Denne differansen mellom balanseførte verdier og virkelig verdi fastsatt ved

Figur 3: Korrekt utfylling av RF-1217

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	100	400	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	100	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	300	-300
91	"Differanse mellom balanseført verdi og virkelig verdi på fusjons-/fisjonstidspunktet ved skattemessig kontinuitet"			300
100	Sum endring i forskjeller			0

transaksjonen skal tilbakeføres her slik at den ikke får skattemessig virkning. Posten omfatter også fusjoner som blir regnskapsført som konsernkontinuitet.» Korrekt utfylling av RF-1217 ifølge rettleddningen blir derfor som vist i figur 3. Vi har sett flere eksempler på at fradraget i post 3 korrigeres med et motsvarende inntektstillegg i næringsoppgaven i post 0679 «Andre inntekter» eller i post 0640 «Andre ikke fradragsberettigede kostnader inkl. resultatførte gaver». Det er også relativt

vanlig at merverdien tillegges inngående balanse i RF-1217 post 1 for overtakende selskap. Begge disse måtene å korrigerer på gir korrekt alminnelig inntekt. Vi anbefaler imidlertid at post 91 brukes, siden det er denne løsningen som følger av rettleddningen til RF-1217.

## Sak 2 – skattemessig fradrag for avskrivning av regnskapsmessig merverdi

Selskap M eide alle aksjene i selskap D, som var M sin eneste eiendel. Selskap D sin eneste eiendel var en bygård med utleieleiligheter. Bygården var ved utgangen av 2019 balanseført til 100 i selskapsregnskapet og 400 i konsernregnskapet. I 2020 fusjoneres M og D, med M som overtakende selskap. Fusjonen regnskapsføres til konsernkontinuitet. Bygården avskrives regnskapsmessig med 40 hvert år, fordelt på 10 i avskrivning på kostpris og 30 på merverdi. Regnskapet viser derfor et

underskudd på 40 i 2020. Bygården avskrives ikke skattemessig, slik at skattemessig resultat i 2020 skal være 0.

Som i sak 1 blir alminnelig inntekt 300 for lav dersom merverdien ikke korrigeres, se figur 4.

Figur 4: RF-1217 for OT i fusjonsåret uten korreksjon

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	100	360	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	100	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	260	-260
	RF-1167 post 6000 Regnskapsmessige avskrivninger			-40
	Alminnelig inntekt			-300

I sak 2 var imidlertid selskapet oppmerksom på at merverdien fradragsføres dersom den inngår i RF-1217 post 1 pr. 31.12.2020. Selskapet valgte derfor å holde merverdien utenfor RF-1217 post 1. Dette gir et skattemessig fradrag på 30, som består av avskrivning av regnskapsmessig merverdi.

### Skattekontorets vurdering

Selskapet har ikke skattemessig fradragsrett for regnskapsmessige avskrivninger, og skattekontoret endret derfor selskapets egenfastsetting. Selskapet ble ilagt tilleggsskatt med 20 %. Vedtaket ble ikke påklaget.

### Hvordan burde RF-1217 vært fylt ut?

Feilen har oppstått som følge av at merverdi ikke er inkludert i RF-1217 post 1 pr. 31.12.2020. Skattekontoret

viste i vedtaket til rettledningen til RF-1217 post 1:

«Her føres den regnskapsmessige verdien på alle driftsmidlene i foretaket, se postene 1000–1290 i næringsoppgave 2. Også driftsmidler som ikke er avskrivbare skal tas med, f.eks. tomter og boliger. Regnskapsmessig verdi på goodwill skal også medtas her. Dette gjelder også goodwill som er ervervet før 1.1.1984 og som ikke kan avskrives skattemessig.»

Dette må tolkes som at RF-1217 post 1 skal samsvare med balanseført verdi av driftsmidler (materielle og immaterielle) som selskapet eier. Korrekt utfylling blir derfor at regnskapsmessig merverdi inngår i RF-1217 post 1 pr. 31.12.2020. Dette gir et inntektstillegg som må korrigeres i post 91, jf. sak 1.

Dersom selskapet hadde hatt balanseførte leasede eiendeler, skulle disse vært ført i RF-1217 post 46 «Regnskapsmessig verdi av leasingobjekt ført i balansen». RF-1217 post 1 og 46 skal derfor samsvare med balanseført verdi av driftsmidler i regnskapet.

De regnskapsmessige avskrivningene av merverdiene må tilbakeføres på side 4 i næringsoppgaven dersom regnskapsmessig verdi av driftsmidler, i strid med rettledningen, holdes utenfor RF-1217. Tilbakeføringen må gjøres hvert år, inntil merverdien er ferdig avskrevet. Nettopp på grunn av behovet for årlig oppfølging anbefaler vi at merverdi på driftsmidler som selskapet eier inngår i RF-1217 post 1. Dette er også løsningen som følger av rettledningen til RF-1217.

## Sak 3 – skattemessig fradrag for regnskapsmessig goodwill ved salg av eiendom

### Saksforholdet

M hadde betydelig goodwill i selskapsregnskapet etter oppkjøp av selskaper som deretter ble innfusjonert i M. Den regnskapsmessige goodwillen var holdt utenfor RF-1217 post 1, i strid med rettledningen til RF-1217, jf. sak 2. Selskapet var imidlertid klar over at den regnskapsmessige avskrivningen av goodwill må tilbakeføres som en permanent forskjell hvert år for at alminnelig inntekt skal bli korrekt. M tilbakeførte avskrivningene i RF-1167

post 0640 «Andre ikke fradragsberettigede kostnader inkl. resultatførte gaver».

I starten av inntektsåret 2020 solgte selskapet en eiendom for 100. Regnskapsmessig goodwill knyttet til den solgte eiendommen var 20, og balanseført verdi var 50. Regnskapsmessig gevinst ble derfor 30. Skattemessig verdi av eiendommen var 100, slik at skattemessig gevinst ble 0.

Selskapet krevde fradrag for 20 som følge av salget av eiendommen, se figur 6.

Frdraget tilsvarer balanseført verdi av goodwill som var knyttet til eiendommen.

### Skattekontorets vurdering

Skattemessig gevinst/tap skal ikke reduseres med regnskapsmessig goodwill relatert til den solgte eiendommen, og skattekontoret endret derfor selskapets egenfastsetting. Det ble ikke ilagt tilleggsskatt, siden opplysninger i vedlegg til skattemeldingen gjorde skattekontoret oppmerksom på feilen.

### Hvordan burde RF-1217 vært fylt ut?

Som i forrige sak oppstod feilen fordi regnskapsmessig goodwill ikke var inkludert i RF-1217 post 1, i strid med rettleiingen til post 1. Dersom goodwill holdes utenfor RF-1217 post 1, må den del av goodwill som inngår i resultatført gevinst/tap tilbakeføres på side 4 i næringsoppgaven. For å unngå å måtte følge opp hvor stor del av goodwill som for det første ikke inngår i RF-1217 post 1, og for det andre som inngår i regnskapsmessig gevinst- eller

tapsberegning hvert inntektsår, anbefaler vi at all goodwill inngår i RF-1217 post 1.

Figur 6: RF-1217 ved realisasjon av goodwill

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	50	0	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	0	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	-50	0	-50
	"RF-1167 post 3880 Gevinst ved avgang av immatr. eiendeler og varige driftsmidler"			30
	Alminnelig inntekt			-20

### Sak 4 – skattemessig fradrag for regnskapsmessig goodwill ført i saldogruppe B

#### Saksforholdet

Selskap M kjøpte selskap D i starten av 2020, og D ble deretter innfusjonert i M. Fusjonen ble regnskapsført til konsernkontinuitet, med den følge at regnskapsmessig goodwill på 100 ble balanseført i selskapsregnskapet til M. Goodwill ble avskrevet regnskapsmessig over fem år.

I tillegg til å føre goodwill med tilgang 100 i regnskapet, ble goodwill også ført som tilgang i saldogruppe B. Dette medførte at selskapet krevde 20 i skattemessig fradrag i form av skattemessige avskrivninger på regnskapsmessig goodwill:

Figur 7: Regnskapsmessig goodwill på saldogruppe B

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	0	80	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	0	80	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	0	0
	RF-1167 post 6000 Regnskapsmessige avskrivninger			-20
	Alminnelig inntekt			-20

#### Skattekontorets vurdering

Skattemessig gis det ikke fradrag for avskrivning av regnskapsmessig goodwill som har oppstått som følge av fusjon regnskapsført til konsernkontinuitet. Det er av denne grunn ikke anledning til å føre regnskapsmessig goodwill på saldogruppe B. Skattekontoret har varslet om økning av alminnelig inntekt med 20 og reduksjon av skattemessig verdi av driftsmidler pr. 31.12.2020 med 80, samt tilleggsskatt. Vedtak i saken er under utarbeidelse.

### Hvordan burde RF-1217 vært fylt ut?

Regnskapsmessig goodwill som oppstår ved fusjon regnskapsført til konsernkontinuitet har ikke skattemessig verdi, og kan derfor ikke føres i saldogruppe B, og heller ikke i RF-1217 post 2. Goodwill skal imidlertid inngå i RF-1217 post 1 pr. 31.12.2020, og inntektsfradraget på 100 som da oppstår må tilbakeføres i RF-1217 post 91, se figur 8.

Figur 8: Korrekt utfylling av RF-1217

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	0	80	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	0	0	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	80	-80
91	"Differanse mellom balanseført verdi og virkelig verdi på fusjons-/fusjonstidspunktet ved skattemessig kontinuitet"			100
	RF-1167 post 6000 Regnskapsmessige avskrivninger			-20
	Alminnelig inntekt			0

### Sak 5 – regnskapsmessig goodwill ført som skattemessig ikke-avskrivbart driftsmiddel

#### Saksforholdet

Selskap M kjøpte alle aksjene i selskap D, der D hadde betydelige merverdier i form av konsesjoner. D ble deretter innfusjonert i M. Fusjonen ble regnskapsført til konsernkontinuitet, og de

regnskapsmessige merverdiene ble allokert til konsesjoner.

Skattemessig ble konsesjonene ført som ikke-avskrivbare driftsmidler, og de inngikk derfor som en del av skattemessig verdi på driftsmidler i RF-1217 post 2.

**Skattekontorets vurdering**

Merverdier oppstått som følge av fusjon regnskapsført til konsernkontoen har ikke skattemessig verdi, og kan derfor ikke inngå i RF-1217 post 2. Når post 2 viser høy skattemessig verdi, er det risiko for at skattemes-

sig gevinst blir tilsvarende for lav når konsesjonene realiseres. Fusjonen var gjennomført for flere år siden, og skattekontoret reduserte derfor RF-1217 post 2 pr. 31.12.2019 og 31.12.2020 tilsvarende den regnskapsmessige merverdien som stammet fra goodwill.

Det var ikke grunnlag for å legge tilleggsskatt, siden feilen ikke hadde ført til feil alminnelig inntekt verken i fusjonsåret eller etterfølgende inntektsår.

**Sak 6 – skattemessig fradrag for midlertidig forskjell ved tingsuttak ved fisjon**

Selskap A drev to virksomheter i samme selskap, og ønsket å selge den ene virksomheten. Salget ble gjennomført ved at virksomheten for salg ble utfisjonert til et nystiftet selskap B, som deretter ble solgt ut av konsernet. Både fisjonen og aksjesalget skjedde i 2020. Balanseførte verdier av driftsmidlene i A sitt selskapsregnskap ble videreført i B sitt selskapsregnskap, og de utfisjonerte driftsmidlene ble ikke avskrevet verken regnskaps- eller skattemessig. Regnskaps- og skattemessig verdi av driftsmidlene før fisjonen var 300. Regnskaps- og skattemessig verdi av driftsmidlene som ble utfisjonert til B var henholdsvis 100 og 200. A og B fylte ut RF-1217 som følger, se figur 9.

Som figurene viser får A et inntektsfradrag på 100 via RF-1217 post 3, og B får et motsvarende inntektstillegg. Inn-

tektsvirkningen tilsvarer midlertidig forskjell på utfisjonerte driftsmidler.

**Figur 9: Overdragende selskap A ved fisjon**

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	300	200	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	300	100	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	100	-100

**Figur 10: Overtakende selskap B ved fisjon**

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	0	100	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	0	200	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	0	-100	100

**Skattekontorets vurdering**

En skattefri fisjon skal ikke påvirke alminnelig inntekt, og inntektseffekten på 100 må derfor korrigeres i begge selskaper. B hadde utført korreksjonen i innlevert skattemelding. A foretok imidlertid ingen korreksjon, med den følge at selskapet krevde et uberettiget fradrag på 100.

Skattekontoret og selskapet var enige om at alminnelig inntekt i overdragende selskap var 100 for lav. Alminnelig inntekt ble derfor økt med 100. Ilagt tilleggsskatt med 20 % ble påklaget, uten at selskapet fikk medhold i Skatteklagenemnda.

**Hvordan skulle RF-1217 vært fylt ut?**

Av rettledningen til RF-1217 for inntektsåret 2020 side 1 fremkommer følgende: «Regnskapsmessige og skattemessige verdier per 31.12.2019 skal

hentes direkte fra fjorårets skjema. Ved fusjon eller fisjon med skattemessig kontinuitet (jmfør skatteloven §§ 11-1 til 11-11) skal det også være kontinuitet i de verdiene som føres her. [...] Forskjell per 31.12.2019 ved fisjon skal vise det overdragende og overtakende selskaps andel av midlertidige forskjeller i henhold til avtalt fordeling innenfor

gjeldende regelverk.» Rettledningen gir anvisning på at inntektseffekten skal korrigeres ved at beløpene i RF-1217 post 1 og 2 pr. 31.12.2019 omfordeles mellom overtakende og overdragende selskap. Dette gir følgende utfylling av RF-1217:

**Figur 11: Overdragende selskap A ved fisjon**

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	200	200	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	100	100	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	100	100	0

**Figur 12: Overtakende selskap B ved fisjon**

Post	Driftsmidler (materielle og immaterielle) og goodwill	31.12.2019	31.12.2020	Endring i forskjeller
1	Regnskapsmessig verdi på driftsmidler	100	100	
2	Skattemessig verdi på driftsmidler	200	200	
3	Forskjeller/endringer i forskjeller	-100	-100	0

## Hvordan kan feil avdekkes før innsendelse av skattemeldingen?

Feil i alminnelig inntekt som har oppstått i sak 1–4 og 6 kan avdekkes ved å avstemme inntektsvirkning fra driftsmidler i RF-1217 post 3. Vi anbefaler at denne avstemmingen alltid utføres, siden de fleste feil i alminnelig inntekt fra RF-1217 post 3 vil gi seg utslag i avstemmingen. Til høyre er artikkelforfatterens eksempel på hvordan avstemmingen kan settes opp, og hvilke avstemmingsposter som kan inngå. Sakene 1–4 og 6 er brukt som illustrasjon, og viser hvordan avstemmingen slår ut for de ulike sakene. Merk at det er noe vanskeligere å fange opp sak 4 enn de øvrige sakene, siden korrekt utfylling av rubrikken for skattemessige avskrivninger forutsetter kunnskap om at avskrivningen for saldo-gruppe B er 20 for høy.

Øverste del av avstemmingen beregner forventet inntekt/fradrag i RF-1217 post 3, uavhengig av hvordan skattemeldingen faktisk er fylt ut. Neste del fylles ut med RF-1217 post 3 og andre poster som korrigerer post 3, slik disse fremkommer av den ferdig utfylte skattemeldingen. En eventuell differanse mellom forventet og faktisk inntekt/fradrag må forklares, og det må tas stilling til om skattemeldingen skal korrigeres.

Vår erfaring er at de fleste selskapene utfører avstemmingen, i den forstand at differansen mellom forventet og faktisk

Figur 13: Avstemming av inntektsvirkning fra driftsmidler (RF-1217 post 3)

Forventet inntekt/fradrag i RF-1217 post 3	Sak 1	Sak 2	Sak 3	Sak 4	Sak 6
+ Regnskapsmessige (RM) avskrivninger	0	40	0	20	0
- Herav RM avskrivninger på leasede driftsmidler som inngår i RF-1217 post 46					
+ RM avskrivninger i OD i fusjonsåret før RM virkningstidspunkt					
+ RM nedskrivninger					
-/+ RM gevinst/tap ved salg			-30		
+/- Herav gevinst/tap ved salg av leasede driftsmidler som inngår i RF-1217 post 46					
-/+ RM gevinst/tap i OD i fusjonsåret før RM virkningstidspunkt					
- Skattemessige (SM) avskrivninger	0	0	0	0	0
- Byggelånsrenter aktivert RM kostnadsført SM					
- Vedlikehold aktivert RM kostnadsført SM					
+ SM direkte inntektsført vederlag ved salg av driftsmidler					
+/- Overført gevinst-/tapskonto					
= Forventet inntekt (+) / fradrag (-) i RF-1217 post 3	0	40	-30	20	0
Faktisk inntekt/fradrag	Sak 1	Sak 2	Sak 3	Sak 4	Sak 6
+ RF-1217 post 3 endring i forskjeller	-300	10	-50	0	-100
+ RF-1217 post 91-94 som vedrører driftsmidler					
+ Tilbakeførte avskrivninger i RF-1167 side 4 post 0640/0649					
- Ved balanseført skatteFUNN - tilbakeført beløp i RF-1167 side 4 post 0840/0879					
= Faktisk inntekt (+) / fradrag (-)	-300	10	-50	0	-100
= Differanse mellom forventet og faktisk inntekt/fradrag	300	30	20	20	100

inntekt/fradrag forklares. Vi har imidlertid sett flere eksempler på at selskapene ser seg fornøyd når differansen er forklart, uten å ha vurdert om skattemeldingen må korrigeres eller ikke. Dette ble satt på spissen i sak 6, der selskapet krevde fradrag for midlertidig forskjell av utfisjonerte driftsmidler. Selskapet hadde utført avstemmingen som vist over i sitt årsoppgjørprogram, og hadde identifisert differansen som

«midlertidig forskjell avgang driftsmidler fisjon». Det var tilsynelatende ikke tatt stilling til om avgang av driftsmidler ved fisjon til skattemessig kontinuitet faktisk skal medføre et inntektsfradrag. Skattemeldingen ble ikke korrigert før innsendelse, noe som førte til at alminnelig inntekt ble for lav og at tilleggs-skatt ble ilagt.

# Factoring og merverdiavgift

Temaet for denne artikkelen er hvordan factoringtjenester skal behandles etter merverdiavgiftsloven, og hvordan norsk avgiftspraksis avviker fra praksis i EU knyttet til spørsmålet om factoringtjenester er omfattet av unntaket for finansielle tjenester.



Advokat  
Bjørn Christian Lilletvedt Tovsen  
Partner Advokatfirmaet Thom-  
messen



Advokat  
Caroline Svelland Hauge  
Advokatfirmaet Thom-  
messen

Etter vårt syn fremstår rettsstilstanden i Norge som uklar, da praksis i Norge synes å avvike fra praksis i EU hva gjelder spørsmålet om factoring er finansielle tjenester som faller utenfor avgiftsplikten, selv om lovgivers ønske har vært en rettsstilstand som harmonerer med praksis i EU. Dette åpner for tilpasninger som kan gi uheldige konkur-

ransemessige virkninger, inntil praksis i Norge eventuelt bringes på linje med praksis i EU.

## Hva er factoring?

Factoring er betegnelsen på en bedrifts outsourcing av arbeidet med å innkreve betalinger fra kunder ved at en