

Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

Resultatskatt

(Oktober 1992, revidert oktober 1993, november 1999, august, desember 2007 og juni 2008¹)

1. Innledning

Regnskapsføring av resultatskatt omfatter alle regnskapspliktige som er skattepliktige som eget skattesubjekt. Ved investering i datterselskap og tilknyttet selskap vil det kunne oppstå utsatt skatt selv om investor eller det selskap som det er investert i ikke regnskapsfører utsatt skatt. Det samme gjelder ved deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Standarden omhandler regnskapsføring av resultatskatt både i selskapsregnskapet og konsernregnskapet.

Utsatt skatt ble innført i norske regnskaper ved endring i regnskapslovgivningen i 1992. NOU 1992:13 og NOU 1995:30 med tilhørende Odelstingsproposisjoner og innstillinger er grunnlaget for utvikling av god regnskapsskikk ved regnskapsføring av skatt på resultat.

2. Drøftelse

2.1 Begreper og sammenhenger

Skatt behandles som en kostnad og regnskapsføring av utsatt skatt følger av sammenstillingsprinsippet, jf. § 4-1 nr 3 i regnskapsloven. Skattekostnaden består av betalbar skatt på skattemessig resultat og skattevirkningen av midlertidige resultatforskjeller og underskudd til fremføring. Skattekostnaden vil dermed bli sammenstilt med det regnskapsmessige resultat før skatt.

Betalbar skatt beregnes på grunnlag av skattemessig resultat. Refusjonskrav etter skattelovens bestemmelser om delingsmodellen inngår i betalbar skatt.

Resultatforskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat kan være permanente eller midlertidige.

¹ Omtale av IAS/IFRS og US GAAP er tatt ut. Bakgrunnen for dette, er at NRS av ressursmessige årsaker ikke ser det som hensiktsmessig å vedlikeholde slik omtale og omtale av forskjeller mot god regnskapsskikk. Det er ikke foretatt revidering av standarden utover dette

Permanente resultatforskjeller oppstår som følge av forskjeller mellom innholdet av regnskapsmessige og skattemessige inntekts- og kostnadsbegreper. Eksempler på permanente forskjeller er ikke fradragsberettigede kostnader som gaver og representasjon, skattefri inntekt og utgifter ved stiftelse og kapitalforhøyelse. Permanente resultatforskjeller påvirker betalbar skatt.

Midlertidige resultatforskjeller består av tidsforskjeller og andre midlertidige resultatforskjeller. *Tidsforskjeller* er forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat som oppstår i en periode og reverserer i en senere periode. *Andre midlertidige forskjeller* er forskjeller som oppstår når regnskapsmessige balanseverdier endres ved f.eks. konserndannelse ved oppkjøp, fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner og ved transaksjoner knyttet til spesielle skattebestemmelser. Disse forskjellene blir midlertidige resultatforskjeller når de reverserer i senere perioder.

Skatteøkende midlertidige forskjeller øker fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellene reverserer.

Skattereduserende midlertidige forskjeller reduserer fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat på det tidspunkt forskjellen reverserer.

Underskudd til fremføring er skattemessig underskudd som kan fremføres mot senere perioders skattepliktig inntekt. På grunn av manglende symmetri i skattereglene mottar ikke foretaket noen skatteinntekt av det skattemessige underskuddet. På den annen side har et foretak med underskudd til fremføring mulighet for å opptjene *fremtidig* overskudd innenfor rammen av fremførbart underskudd uten å betale skatt. Skattevirkningen av underskudd til fremføring er derfor en mulig fremtidig reduksjon av betalbar skatt. Tilsvarende gjelder for fremførbart godtgjørelse i forbindelse med utbytte. I denne standarden benevnes underskudd og godtgjørelse til fremføring som underskudd til fremføring.

Skattekostnad er resultatskatt sammenstilt med regnskapsmessig resultat. Kostnaden består av *betalbar skatt*, eksklusiv betalbar skatt på poster som er ført direkte mot egenkapitalen, og *utsatt skatt i resultatregnskapet*. *Utsatt skatt i resultatregnskapet* er skatt beregnet på midlertidige resultatforskjeller og endring i underskudd til fremføring.

Ifølge lovforarbeidene er utsatt skatt eller utsatt skattefordel en nettostørrelse. Etter oppstillingsplanen for balansen skal netto utsatt skatt presenteres som avsetning for forpliktelse, og netto utsatt skattefordel presenteres som immateriell eiendel.

Balanseført utsatt skattefordel er en immateriell eiendel som skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene for anleggsmidler, jf. regnskapsloven § 5-3. Utsatt skatt eller utsatt skattefordel er likevel en nettostørrelse, og virkningen av estimatendring skal regnskapsføres likt uavhengig av om nettostørrelsen er en eiendel eller gjeld. Endring i for eksempel skattesats vil påvirke størrelsen av utsatt skattefordel og er en esti-

matendring som skal regnskapsføres i den perioden skattesatsen endres, jf. regnskapsloven § 4-2 annet ledd og standardens punkt 2.2.

2.2 Måling av skattekostnad

Skattekostnaden er den periodiserte resultatskatten som er sammenstilt med regnskapsmessig resultat. Skattekostnaden består av betalbar skatt og utsatt skatt. Måleproblemene gjelder bare utsatt skatt.

Et omdiskutert spørsmål er om beregningen av utsatt skatt skal omfatte alle midlertidige forskjeller (full avsetning) eller begrenses til de midlertidige forskjellene som det er sannsynlig vil reversere innen overskuelig fremtid (delvis avsetning). Argumentasjonen for delvis avsetning er at reversering av eksisterende midlertidige forskjeller vil bli nøytralisert ved at de erstattes av nye midlertidige forskjeller. Det argumenteres derfor med at visse midlertidige forskjeller fremstår som permanente og ikke kommer til beskatning. Dette synet kan avvises med at eksistensen av en skatteøkende midlertidig forskjell uansett vil medføre høyere fremtidige skattemessige resultater. I NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt ble delvis avsetning forkastet. Lovgivningen bygger derfor på full avsetning.

Fremgangsmåten ved beregning av utsatt skatt er å ta utgangspunkt i midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige balanseverdier ved periodens slutt (gjeldsmetoden). Skatteøkende midlertidige forskjeller inneholder en utsatt skatteforpliktelse. Regnskapsmessig er denne å betrakte som en vanlig forpliktelse som det må avsettes for. Skattereduserende midlertidige forskjeller sammen med underskudd til fremføring inneholder en mulig utsatt skattefordel. Skattefordelen kan realiseres ved nøytralisering av skattevirkningen av skatteøkende midlertidige forskjeller, jf. avsnitt 2.3 utligningsmetoden eller ved tilstrekkelig fremtidig skattepliktig inntekt gjennom inntjening.

Virkelig verdi av en utsatt skatteforpliktelse og skattefordel er nåverdien av den fremtidige skattebetalingen. Uten diskontering vil den rentefrie finansieringen som oppnås ved utsettelse av skatten, ikke reflekteres i regnskapet. Dermed vil heller ikke virkningen av en tilpasning til skattereglene for å oppnå utsettelse av skattebetalingene komme til uttrykk i regnskapet i perioden. For skattefordeler innebærer manglende diskontering overvurdering av virkningen av den fremtidige reduksjonen i betalbar skatt.

En nåverdiberegning krever en detaljert plan for tidspunktene for reversering av midlertidige forskjeller og anvendelse av underskudd til fremføring. Dette er vanskelig å gjennomføre i praksis. Diskontering av fremtidige skattebetalinger forekommer derfor nesten ikke i utenlandsk regnskapsregulering og praksis. Etter en samlet vurdering er det i NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt lagt til grunn at utsatt skatteforpliktelse og skattefordel ikke skal vurderes til nåverdi. For poster i regnskapet som er vurdert til nåverdi, vil utsatt skatt likevel bli regnskapsført til nåverdi.

NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt omhandler ikke vurdering av utsatt skatt og utsatt skattefordel ved konserndannelse ved oppkjøp og fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner. Etter transaksjonsprinsippet skal transaksjonen regnskapsføres til virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 4-1 nr 1. Vurderingsreglene for konserndannelse og fusjon, jf. regnskapsloven §5-19 og § 5-14, presiserer transaksjonsprinsippet. Utsatt skatt og utsatt skattefordel ved oppkjøp, fusjon og fisjon skal derfor vurderes til nåverdi. Av praktiske årsaker tillates også vurdering til nominell verdi. Det vises til punktene 2.8, 2.9 og 2.10.

De nye skattereglene for rederiforetak innebærer en forskyvning av beskatningen fra inntjeningstidspunktet til uttakstidspunktet eller uttredelsestidspunktet. Denne utsettelsen kan få en vesentlig effekt på nåverdien av fremtidig skattebetaling. Nåverdivirkningen kan i dette tilfellet bli så betydelig at regnskapene vil bli misvisende dersom det ikke tas hensyn til denne. Det vises til punkt 2.18.

Ved beregning av den nominelle verdien av utsatt skatteforpliktelse eller skattefordel anvendes skattereglene på balansedagen, dvs. de skattereglene som ved regnskapsavleggelsen er vedtatt å gjelde for fremtidige perioder. Ved bruk av skattereglene på balansedagen vil virkningen av endringer i skatteregler og et foretaks skattestatus inngå i skattekostnaden i perioden.

Et foretaks skattestatus kan endres fra å være ikke skattepliktig til å bli skattepliktig, eller omvendt. Ved endret lovgivning er det den skattestatus som ved regnskapsavleggelsen er vedtatt å gjelde for fremtidige perioder som skal anvendes. En valgt endring i skattestatus får virkning fra beslutningstidspunktet.

Foretak som opererer i land hvor skattesatsen er gradert, skal anvende en gjennomsnittlig nominell skattesats ved beregningen. Skattekostnad knyttet til ekstraordinært resultat skal beregnes med utgangspunkt i aktuell skattesats for de ekstraordinære postene. Dersom aktuell skattesats ikke kan identifiseres, skal gjennomsnittlig skattesats innenfor det aktuelle skattesystemet benyttes. For foretak som omfattes av friinntekt i petroleumsbeskatningen, foretak som er underlagt skattereglene for kraftforetak, foretak som omfattes av skattesystemet for rederiselskap og foretak som omfattes av delingsreglene vises til punktene 2.16, 2.17, 2.18 og 2.19.

Utsatt skatt i resultatregnskapet fremkommer etter dette som alle endringer i utsatt skatt i perioden utenom utsatt skatt som er ført direkte i balansen, jf. avsnitt 2.5.

2.3 Utligningsmetoden

Skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller samt underskudd til fremføring kan i utgangspunktet betraktes under ett ved beregning av den skattemessige virkningen. Begrunnelsen er at skattevirkningen av skatteøkende forskjeller kan bli nøytralisert av skattereduserende forskjeller og underskudd til fremføring. Selv om et foretak ikke oppnår skattemessig resultat som er stort nok til å realisere skattevirkningen av skattereduserende forskjeller og underskudd til fremføring, vil skattevirk-

ningen av reverseringen av skatteøkende forskjeller kunne bli nøytralisert av reverseringen av skattereduserende forskjeller og anvendelse av underskudd til fremføring. Dette er resonnetet som ligger til grunn for metoden med utligning som er valgt i NOU 1992:13. Utligningsmetoden er å utligne skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring mot skatteøkende forskjeller og beregne skattevirkningen på *nettogrunnlaget*.

Fremføringsretten av skattemessig underskudd er spesielt relevant i utligningsmetoden. Fremføringsretten gjør det mulig å betrakte flere perioder under ett når en skal ta stilling til reversering. Det er derfor som hovedregel ikke nødvendig å utarbeide en detaljert tidsplan for reverseringstidspunktene. Hvis fremføringsperioden for skattemessig underskudd er begrenset til et bestemt tidsrom, må de skatteøkende forskjellene som underskuddet skal utlignes mot, reversere innenfor samme tidsrom. For underskudd som er oppstått i tidligere perioder, er tidsintervallet gjenværende fremføringsperiode.

Det er begrensninger i adgangen til å utligne. I tilfeller hvor gjenværende fremføringsperiode for skattemessig underskudd er kort, og de skatteøkende forskjellene forventes å reversere langt frem i tid, kan utligning ikke foretas. Det samme vil gjelde når skattereduserende midlertidige forskjeller forventes å reversere langt frem i tid samtidig som de skatteøkende forventes å reversere før.

Selv om utligningsmetoden normalt ikke krever en detaljert tidsplan for reverseringstidspunktene, vil det i mange tilfeller være nødvendig å ha en oppfatning av når forskjellene vil reversere. Det kan i praksis være vanskelig å bestemme reverseringstidspunktene. For eiendeler kan forskjeller bli reversert ved avskrivning, nedskrivning, salg, innfrielse eller fullføring. For gjeld kan forskjeller bli reversert ved tilbakebetaling og kursendring. Forskjeller knyttet til regnskapsmessig avsetning for påløpte kostnader reverserer ved gjennomføring.

For *et omløpsmiddel* vil skatteøkende forskjell bli reversert ved salg eller ved regnskapsmessig nedskrivning. For omløpsmidler er det nødvendig å estimere fremtidig salgstidspunkt for å bestemme reverseringstidspunkt. Hvis et solgt omløpsmiddel blir erstattet med et nytt, vil nye midlertidige forskjeller kunne nøytralisere den skattemessige virkningen av reverseringen. Reverseringen er likevel gjennomført for det solgte omløpsmidlet. For *et anleggsmiddel* med forskjellig regnskapsmessig og skattemessig avskrivning vil reversering av skatteøkende forskjell finne sted når skattemessig avskrivning er mindre enn regnskapsmessig, ved regnskapsmessig nedskrivning eller ved salg.

Ved vurdering av muligheten for realisering av skattefordeler ved nøytralisering må det tas hensyn til de valgmuligheter som skattereglene gir, og muligheter for å realisere skattepliktig gevinst og tap ved salg. Skattetilpasningen må bygge på realistiske forutsetninger. Dette krever at de forutsatte handlinger må fremstå som aktuelle for foretaket.

Utligning kan bare foretas for samme skattesubjekt. Dersom et skattesubjekt opererer innenfor ulike skattesystemer, begrenses utligningsmulighetene mellom skattesystemene av regler for overføring av over- og underskudd.

Etter utligning kan foretaket ha:

- Netto skatteøkende midlertidige forskjeller.
- Netto skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring.

For skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som gjenstår etter utligning, må det vurderes om skattefordelen kan realiseres gjennom tilstrekkelig skattepliktig inntekt skapt av fremtidig inntjening. Det vises til punkt 2.4.

Utligningsmetoden og beregning av utsatt skatt i FAS 109 og IAS 12

Opphevet.

2.4 Utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet

Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet inneholder en mulig skattefordel som må realiseres gjennom inntjening. Balansføring av utsatt skattefordel følger av de generelle vurderingsreglene. Dette innebærer at foretaket må sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom realistisk skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelene.

Følgende kan være eksempler på forhold som kan indikere at tilstrekkelig fremtidig skattepliktig inntekt ikke kan oppnås:

- 1) Foretaket har en lang og konsistent historie med negativ inntjening.
- 2) Foretaket forventer tap i de nærmeste årene.
- 3) Det foreligger usikre negative forhold for foretaket som ikke er avklart ved avleggelse av regnskapet, og som kan medføre negativ inntjening i fremtiden.

Følgende er eksempler på forhold som på tross av negative forhold, kan indikere tilstrekkelig fremtidig skattepliktig inntekt gjennom inntjening:

- 1) Eksisterende kontrakter eller sikre ordrereserver som basert på foreliggende priser og kostnadsstruktur vil generere skattepliktig inntekt.
- 2) Foretaket har en lang og konsistent historie med positiv inntjening hvor et evt. regnskapsmessig underskudd skyldes uvanlige, ikke regelmessige eller ekstraordinære poster, samtidig som det er grunn til å anta at selskapets rammebetingelser ikke vil endre seg innen overskuelig fremtid.
- 3) Det foreligger vesentlige merverdier i eiendeler og forpliktelser som ved realisering er tilstrekkelig til å realisere skattefordelen.

I et skattekonsern kan konsernbidrag benyttes til å skape tilstrekkelig skattepliktig inntekt i et konsernselskap slik at mulig skattefordel kan realiseres. Forventet fremtidig konsernbidrag kan derfor trekkes inn i sannsynlighetsvurderingen av fremtidig skattepliktig inntekt.

Kriteriene for å regnskapsføre utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet, er de samme etter denne standard og IAS 12. For selskap som avlegger konsernregnskap etter IFRS og selskapsregnskap etter god regnskapsskikk, skal beregningene av utsatt skattefordel være identisk.

2.5 Beregning av utsatt skatt i resultatregnskapet

Fremgangsmåten ved beregning av utsatt skatt er å ta utgangspunkt i midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige balanseverdier ved periodens slutt. Ved bruk av utligningsmetoden fremkommer netto midlertidige forskjeller som gir grunnlag for utsatt skatt. I tillegg kommer utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke inngår i utligningen og som må hensyntas. Utsatt skatt eller utsatt skattefordel er en nettostørrelse som skal presenteres netto i balansen, se punkt 2.6. Utsatt skatt i resultatregnskapet fremkommer etter dette slik:

Netto utsatt skatt eller utsatt skattefordel i balansen ved periodens slutt minus utsatt skatt og skattefordel på andre midlertidige forskjeller som er kommet til i perioden ved for eksempel oppkjøp, fusjon, fisjon eller ved anvendelse av spesielle skattebestemmelser og som er balanseført direkte

minus utsatt skatt og utsatt skattefordel som for øvrig er ført direkte i balansen

minus netto utsatt skatt eller utsatt skattefordel i balansen ved periodens begynnelse.

2.6 Presentasjon i regnskapet

Skattekostnaden skal spesifiseres som skattekostnad på ordinært resultat og skattekostnad på ekstraordinært resultat. Skatt er en periodisert størrelse, og derfor skal skattekostnaden tilknyttet henholdsvis ordinært og ekstraordinært resultat presenteres som summen av betalbar og utsatt skatt.

Presentasjon av utsatt skatt og utsatt skattefordel skal være netto. Netto utsatt skatt skal presenteres under gruppen avsetning for forpliktelser, jf. regnskapsloven § 6-2 D punkt I. Netto utsatt skattefordel skal presenteres som immateriell eiendel, jf. regnskapsloven § 6-2 A punkt 3.

Nettopresentasjon av utsatt skatt eller utsatt skattefordel kan kun foretas for det enkelte skattesubjekt, alternativt for flere selskaper som etter skattereglene kan behandles som

en skatteenhet. På konsernnivå skal utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom forventet fremtidig konsernbidrag, inngå i nettopresentasjonen.

2.7 Noteopplysninger

Regnskapslovgivningen inneholder krav til noteopplysning om utsatt skatt. Ifølge regnskapsloven § 7-23 skal det opplyses om beregning av skattekostnaden og utsatt skatt eller utsatt skattefordel. Lovforarbeidene utdyper ikke i detalj hva spesifikasjonen skal omfatte. Det vises til kravene i foreløpig norsk regnskapsstandard om skatt, og det understrekes at utviklingen av praksis for opplysning om skattekostnad bør videreføres. Det uttrykkes også at detaljeringsnivået for opplysningene må tilpasses gjennom utvikling av god regnskapsskikk.

Beregning av utsatt skatt er komplisert, og det er ofte usikkerhet om underliggende forutsetninger. Det er derfor behov for opplysning om grunnlaget for og selve beregningen av utsatt skatt. Manglende neddiskontering skaper behov for opplysning om tidsperspektivet knyttet til reversering av midlertidige forskjeller. Standarden krever derfor minimum en spesifisering av midlertidige forskjeller knyttet til kortsiktige og langsiktige poster.

2.8 Skatt ved konserndannelse

Konserndannelse ved kjøp av aksjer eller andeler skal regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden. Investeringsanskaffelseskost i konsernregnskapet tilordnes datterselskapets identifiserbare eiendeler og gjeld samt goodwill, jf. regnskapsloven § 5-19.

I de tilfeller konserndannelse er sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser, fastsetter regnskapsloven kontinuitetsunntak, jf. § 5-20. Konserndannelse kan skje ved integrasjon av selskaper med samme kontrollerende eier eller eiergruppe. I de tilfeller skal det ifølge forarbeidene til regnskapsloven foretas en kontinuitetsgjennomskjæring. Behandling av skatt ved kontinuitetsgjennomskjæring blir som ved kontinuitetsunntak og er behandlet under punktet andre skattemessige problemstillinger ved konserndannelse.

2.8.1 Skatt ved konserndannelse ved oppkjøp

Ved konserndannelse ved oppkjøp vil det oppstå følgende typer midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige verdier i konsernregnskapet og skattemessige verdier som kan gi opphav til utsatt skatt eller utsatt skattefordel:

- Merverdier/mindreverdier på oppkjøpstidspunktet
- Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i datterselskapet på oppkjøpstidspunktet

Ved beregning av utsatt skatt ved konserndannelse tas det utgangspunkt i skattereglene som gjelder for datterselskapet. Det er disse reglene som er reflektert i transaksjonsprisen ved oppkjøpet.

Merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet

Når et konsern ikke er skattesubjekt, inngår ikke merverdi i skattemessig verdi. En eiendel med merverdi vil derfor ha en lavere verdi ved oppkjøp enn verdien ved direkte kjøp. Forskjellen er latent skatt knyttet til merverdien. Merverdi skal føres brutto med avsetning for utsatt skatt på merverdi. Bruttoføring gjelder merverdi på identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler. Regnskapsloven definerer goodwill som differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten, jf. § 5-7. Goodwill er dermed en ikke identifiserbar restpost, og balanseført goodwill ved oppkjøp skal være netto.

Merverdi ved oppkjøp skal ikke utlignes, og utsatt skatt knyttet til merverdi behandles separat. Utsatt skatt knyttet til merverdi skal inngå i nettospesifikasjonen i balansen.

Mindreverdier skal teoretisk ikke foreligge på oppkjøpstidspunktet. I praksis vil det likevel kunne forekomme mindreverdi på eiendeler og ikke regnskapsførte forpliktelser. Dette kan særlig gjelde ved oppkjøp av små foretak som har benyttet forenklet regnskapsføring etter regnskapsloven.

En eiendel med mindreverdi eller en forpliktelse som ikke er balanseført på oppkjøpstidspunktet, vil kunne gi opphav til utsatt skattefordel. Denne er knyttet til den mindreverdien som ligger i datterselskapets regnskap, og som forventes å komme skattemessig til fradrag i selskapet. Den skattemessige virkningen er derfor den samme som for en skattereduserende forskjell i selskapsregnskapet. Mindreverdien føres brutto, mens utsatt skattefordel som tilfredsstiller kravene til balanseføring eventuelt inngår i nettospesifikasjonen i balansen etter at det er foretatt utligning mot skatteøkende forskjeller i datterselskapet.

I NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt er det lagt til grunn at utsatt skatt og skattefordel generelt ikke skal vurderes til nåverdi. Ved anvendelse av dette vurderingsprinsippet på oppkjøp blir opptatt utsatt skatt eller anskaffet utsatt skattefordel normalt vurdert forskjellig fra den verdien som er reflektert i transaksjonsprisen. NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt omhandler ikke dette problemet.

Vurdering av utsatt skatt og utsatt skattefordel til nominell verdi er tvilsom i forhold til oppkjøpsmetoden som forutsetter at alle identifiserbare eiendeler og forpliktelser som er anskaffet/opptatt ved oppkjøp, balanseføres til verdien på oppkjøpstidspunktet. Ved vurdering til nominell verdi oppstår spørsmål om hvordan differansen mellom nominell verdi og nåverdi av utsatt skatt skal behandles. Et alternativ er å kostnadsføre merverdi eller inntektsføre mindreverdi. Resultatføringen har imidlertid ingen sammenheng med verdien på oppkjøpstidspunktet. Et annet alternativ er å balanseføre dif-

feransen som goodwill. Begrunnelsen for dette alternativet er at goodwill er definert som en residualpost i regnskapsloven, jf. § 5-7.

Vurdering av utsatt skatt og utsatt skattefordel ved oppkjøp til nåverdi, som er den verdien som er reflektert i transaksjonsprisen, er den teoretisk riktige løsningen. Den følger også av vurderingsregelen om konserndannelse, jf. regnskapsloven § 5-19. Vurdering til nåverdi krever imidlertid en detaljert tidsplan for reverseringstidspunktene og den beregnede renten må resultatføres som finanskostnad. Det prinsipielle standpunktet i standarden er vurdering til nåverdi. Av praktiske årsaker tillates vurdering til nominell verdi. Dette gjelder også vurdering til nominell verdi i selskapsregnskapet for selskaper som vurderer utsatt skatt til nominell verdi i konsernregnskap etter IFRS.

Goodwill kan også inneholde utsatt skattefordel knyttet til underskudd, som senere realiseres som redusert betalbar skatt. I slike tilfeller skal det foretas en reklassifisering fra goodwill til utsatt skattefordel. Skattefordelen blir så regnskapsført som en korreksjon til betalbar skatt. Beløpet som skal reklassifiseres må inkludere minoritetens andel. Goodwill kan justeres ned til null. Justering av goodwill harmonerer med regnskapslovens definisjon av goodwill som en residualpost, jf. regnskapsloven § 5-7.

Unntak for avsetning for utsatt skatt på merverdi på oppkjøpstidspunktet

Konserndannelse ved oppkjøp, med etterfølgende overdragelse av datterselskapets eiendeler og gjeld til morselskapet, vil kunne føre til en RISK-regulering av skattemessig inngangsverdi på datterselskapets aksjer i morselskapet. En RISK-regulering av skattemessig verdi tilsvarer tilbakeholdt skattlagt kapital i datterselskapet som følge av realisasjon av merverdier. Dersom oppkjøpet etterfølges av en likvidasjon, vil det oppstå et skattemessig tap i morselskapet som tilsvarer den RISK-reguleringen som er nevnt ovenfor. Dette tapet vil gi opphav til en utsatt skattefordel som nøytraliserer den betalbare skatten i det likviderte datterselskapet. I slike tilfeller skal det derfor gjøres unntak for avsetning for utsatt skatt på merverdier. Det er en betingelse at styret i det oppkjøpte selskapet har en plan om å foreta en likvidasjon av selskapet.

Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i datterselskapet på oppkjøpstidspunktet

Utsatt skatt på disse forskjellene er regnskapsført i datterselskapets regnskap til nominell verdi. Utsatt skatt på oppkjøpstidspunktet skal i prinsippet vurderes til den verdien som er reflektert i transaksjonsprisen. Ved vurdering til nåverdi må midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som foreligger på oppkjøpstidspunktet holdes atskilt fra de som oppstår etter oppkjøpstidspunktet. Etter oppkjøpstidspunktet er det i praksis vanskelig å holde de to gruppene av forskjeller atskilt. Vurdering til nåverdi krever en detaljert tidsplan for reverseringstidspunktene, og den beregnede renten må resultatføres som finanskostnad. Det prinsipielle standpunktet i regnskapsstandarden er at vurderingen av utsatt skatt og skattefordel ved oppkjøp skal være til nåverdi, men vurdering til nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker. Ved vurdering til nominell verdi vil utsatt skatt i konsernregnskapet bli vurdert til samme verdi som i selskaps-

regnskapet.

2.8.2 Andre skattemessige problemstillinger ved konserndannelse

I det følgende omtales problemstillinger som er felles for konserndannelse ved kjøp og konserndannelse ved kontinuitet.

Andre virkninger av konserndannelse

En virkning av konserndannelsen kan være at utsatt skattefordel kan balanseføres fordi den fremtidige realiseringen blir sannsynliggjort. Ved konserndannelse som regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden, vil denne utsatte skattefordelen bli balanseført som et ledd i tilordningen. Ved konserndannelse som regnskapsføres etter kontinuitetsuttak vil den utsatte skattefordelen som oppstår som følge av konserndannelsen bli resultatført.

Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i datterselskapet som er oppstått etter konserndannelsesetidspunktet.

Utsatt skatt og utsatt skattefordel på disse forskjellene blir regnskapsført i datterselskapets regnskap og føres tilsvarende i konsernregnskapet.

Konsoliderte resultater fra datterselskap

Når et konsern ikke er skattesubjekt, har konsoliderte resultater fra datterselskap ingen skattemessig virkning. Ved et senere salg av aksjene i datterselskapet vil den skattemessige gevinsten for morselskapet kunne inneholde de konsoliderte resultatene. Dette skaper en skatteøkende midlertidig forskjell som i utgangspunktet kan gi opphav til utsatt skatt. Skatteloven har bestemmelser om justering av den skattemessige verdi på aksjer (RISK-metoden). Eventuell utsatt skatt knytter seg derfor bare til forskjellen mellom regnskapsmessig verdi av datterselskapet i konsernregnskapet og RISK-regulert verdi hvor det også kan tas hensyn til verdien av utsatt RISK-regulering, jf. punkt 2.15.

I NOU 1992:13 om regnskapsmessig behandling av skatt er det drøftet om det er nødvendig å hensynta utsatt skatt knyttet til konsoliderte resultater fra norske og utenlandske datterselskaper. Det ble lagt vekt på morselskapets muligheter til å påvirke disponeringen av midler i datterselskapet og konkludert med at det normalt ikke er nødvendig å hensynta utsatt skatt. I tilfeller hvor salg av datterselskap allerede er besluttet eller sannsynlig, må det imidlertid foretas avsetning for utsatt skatt.

2.8.3 Konserndannelse mellom aksjeselskap og ansvarlig selskap m.v.

Drøftelsen ovenfor omfatter konserndannelse mellom alle typer selskap. Selv om morselskap og datterselskap ikke regnskapsfører utsatt skatt, kan det foreligge midlertidige forskjeller i selskapene, og det kan oppstå midlertidige forskjeller ved konserndannelse.

Ansvarlig selskap m.v. regnskapsfører ikke skattekostnad i selskapsregnskapet fordi det er deltakerligning. På den annen side innebærer nettoligning at skattemessige disposisjoner gjennomføres i selskapet. Det foreligger derfor midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

Når datterselskap er ansvarlig selskap m.v., vil det oppstå utsatt skatt på merverdi på konserndannelsestidspunktet på samme måte som ved kjøp av aksjer. Dette skyldes nettoligning. Videre må det av samme grunn for konsernet beregnes utsatt skatt på midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier på konserndannelsestidspunktet. På konsoliderte resultater vil det oppstå utsatt skatt på forskjellen mellom disse og skattemessige resultater ved nettoligning.

Er morselskap ansvarlig selskap m.v., blir utsatt skatt som oppstår på konserndannelsestidspunktet regnskapsført i konsernregnskapet på samme måte som når morselskapet er aksjeselskap.

2.9 Skatt ved fusjon

Fusjon skjer ved at et selskap overdrar hele virksomheten til et annet selskap, mot at aksjonærene i det overdragende selskap får et vederlag som i hovedsak består av aksjer i det overtakende selskap, eller nære substitutter til slike aksjer.

Fusjon skal som hovedregel regnskapsføres som egenkapitaltransaksjon med overdratte eiendeler og gjeld som tingsinnskudd i det overtakende foretaket, jf. regnskapsloven § 5-14 første ledd første punktum. Ved fusjon ved stiftelse skal eiendeler og gjeld i et overdragende foretak som i realiteten må anses som et overtakende foretak, likevel videreføres til balanseførte verdier.

Ved konsernfusjon regnskapsføres fordringen på det overtakende selskap som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelsen, jf. regnskapsloven § 5-14 annet ledd.

Fusjon som er sammenslåing av tilnærmet likeverdige interesser regnskapsføres som kontinuitetsunntak, jf. regnskapsloven § 5-13. Fusjon ved integrasjon av selskaper med samme kontrollerende eier eller eiergruppe skal regnskapsføres som kontinuitetsgjennomskjæring. Behandling av skatt ved kontinuitetsgjennomskjæring blir som skatt ved fusjon som er kontinuitet.

2.9.1 Skatt ved fusjon som er egenkapitaltransaksjon

Ved fusjon som er egenkapitaltransaksjon vil det oppstå følgende typer midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige verdier i selskapsregnskapet og skattemessige verdier som kan gi opphav til utsatt skatt eller utsatt skattefordel:

- Merverdier/mindreverdier på fusjonstidspunktet
- Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i overdragende selskap på fusjonstidspunktet.

Merverdi og mindreverdi på fusjonstidspunktet

Utsatt skatt på merverdi skal føres brutto, jf. avsnittet merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet. Bruttoføring gjelder merverdi på identifiserbare materielle og immaterielle eiendeler. Goodwill ved fusjon som er egenkapitaltransaksjon, regnskapsføres til nettoverdien.

Merverdi ved fusjon skal utlignes. Utsatt skatt knyttet til merverdi ved fusjon skal inngå i nettospesifikasjonen i balansen.

Mindreverdi ved fusjon behandles i samsvar med mindreverdi under punktet skatt ved konserndannelse ved oppkjøp, jf. avsnittet om merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet.

Vurdering av utsatt skatt og skattefordel til nåverdi er den verdien som er reflektert i transaksjonsprisen. Dette er den teoretisk riktige løsningen. Den følger også av vurderingsregelen for fusjon, jf. regnskapsloven § 5-14 første ledd. Av praktiske årsaker tillates vurdering til nominell verdi, jf. drøftelsen under skatt ved konserndannelse ved oppkjøp, avsnitt om merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet.

Reklassifisering fra goodwill til utsatt skatt skal også skje for fusjon som er egenkapitaltransaksjon. Problemstillingen er behandlet under avsnittet merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet og løses tilsvarende for fusjon.

Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i overdragende selskap på fusjonstidspunktet

Problemstillingen knyttet til disse forskjellene er parallell til midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring i datterselskapet på oppkjøpstidspunktet, jf. avsnitt om dette under skatt ved konserndannelse ved oppkjøp. Forskjellene skal derfor prinsipielt vurderes til nåverdi, men vurdering til nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker.

2.9.2 Andre virkninger av fusjon

En virkning av fusjonen kan være at utsatt skattefordel oppstår som følge av fusjonen. Regnskapsføring av denne utsatte skattefordelen blir som ved konserndannelse, og er avhengig av om fusjonen regnskapsføres som egenkapitaltransaksjon eller som kontinuitetsunntak.

2.10 Skatt ved fisjon

Fisjon kjennetegnes ved at et selskaps virksomhet deles mellom flere selskaper. Fisjon skal etter NOU 1995: 30 og Ot. prp. 42 (1998) til regnskapsloven regnskapsføres som en egenkapitaltransaksjon. Fisjon betraktes som tingsuttak ved nedsettelse av aksjekapitalen i det gjenværende selskapet og tingsinnskudd i det overtakende selskapet. Etter transaksjonsprinsippet skal tingsuttaket og tingsinnskuddet måles til virkelig verdi. Regnskapsføring av tingsuttaket til virkelig verdi medfører at merverdi blir realisert. Tingsuttaket forutsettes resultatført i det overdragende selskap.

Dersom transaksjonsprisen ved fisjon overstiger virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i det overdragende selskap, skal forskjellen regnskapsføres som goodwill, jf. regnskapsloven § 5-7. Behandling av fisjon som egenkapitaltransaksjon medfører at andre midlertidige forskjeller blir regnskapsført i selskapsregnskapet.

Ved fisjon der det eller de overtakende selskaper har samme eiersammensetning som det overdragende selskap, skjer det ingen transaksjon. Ved slike fisioner skal det ifølge forarbeidene til regnskapsloven, foretas en kontinuitetsgjennomskjæring.

2.10.1 Skatt ved fisjon som er egenkapitaltransaksjon

Ved fisjon som er egenkapitaltransaksjon vil det oppstå følgende typer midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige verdier i selskapsregnskapet og skattemessige verdier som kan gi opphav til utsatt skatt eller utsatt skattefordel:

- Merverdier på fisionstidspunktet
- Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i overdragende selskap på fisionstidspunktet

Merverdier på fisionstidspunktet

Utsatt skatt på merverdi ved fisjon skal føres brutto. Dette gjelder de fisioner hvor aktiviteten knyttet til de fisionerte eiendels- og gjeldsposter er av en slik art at goodwill kan knyttes til aktiviteten. I de tilfeller fisionen ikke har dette kjennetegnet, vises det til punkt 2.21. Goodwill ved fisjon regnskapsføres til nettoverdien.

Merverdi ved fisjon skal utlignes. Utsatt skatt knyttet til merverdi ved fisjon inngår i nettospesifikasjonen i balansen.

Vurdering av utsatt skatt og skattefordel ved fisjon til nåverdi, er den teoretisk korrekte løsningen. Vurdering til nominell verdi tillates av praktiske årsaker, jf. punktet om skatt ved konserndannelse ved oppkjøp og punktet om skatt ved fusjon som er egenkapitaltransaksjon.

Reklassifisering fra goodwill til utsatt skatt skal også skje for fisjon. Det vises til punktet merverdi og mindreverdi på oppkjøpstidspunktet.

Midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier og underskudd til fremføring i overdragende selskap på fisionstidspunktet

Problemstillingen knyttet til disse forskjellene er parallell til midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring i datterselskapet på oppkjøpstidspunktet, jf. avsnitt om dette under skatt ved konserndannelse ved kjøp. Forskjellene skal derfor prinsipielt vurderes til nåverdi, men vurdering til nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker.

2.10.2 Skatt ved fisjon som er kontinuitet

Ved kontinuitetsgjennomskjæring ved fisjon er det kontinuitet i de regnskapsmessige verdier. Fisjonen kan endre på utsatt skatt eller utsatt skattefordel. Dette kan skje etter regler om utligning eller etter balanseføringskriterier. Endring i utsatt skatt eller utsatt skattefordel som følge av fisjonen skal inngå i skattekostnaden.

2.11 Investering i tilknyttet selskap og datterselskap vurdert etter egenkapitalmetoden og deltakelse i felles kontrollert virksomhet vurdert etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden

Etter egenkapitalmetoden vurderes investeringen til investors andel av egenkapitalen, og andelen av resultatet inntektsføres/-kostnadsføres. Egenkapitalmetoden er en nettometode hvor investeringen føres med ett beløp. Gjennomføring av egenkapitalmetoden forutsetter samme prosedyre som ved oppkjøpsmetoden. Det gjelder merverdianalysen på investeringstidspunktet og behandlingen av utsatt skatt.

Anvendelse av egenkapitalmetoden på investering i datterselskap vil føre til at investors andel av konsernets egenkapital og resultat også føres i morselskapets regnskap. Behandlingen av midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier som kan gi opphav til utsatt skatt eller utsatt skattefordel, vil derfor bli som ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Eneste forskjell er at egenkapitalandelen og resultatandelen føres netto.

Ved anvendelse av egenkapitalmetoden på investering i tilknyttet selskap blir behandlingen av skatt som for investering i datterselskap unntatt utsatt skatt på inntektsført resultatandel. Ifølge NOU 1992:13 skal det avsettes for utsatt skatt på inntektsført resultatandel i tilknyttet selskap. Som følge av RISK-reglene vil det normalt ikke være nødvendig å hensynta utsatt skatt på inntektsført resultatandel for investering i norske tilknyttede selskaper. Det vises til pkt. 2.15. I de tilfeller det foreligger avtale om at utbytte ikke skal utdeles i uoverskuelig fremtid, kan avsetning for utsatt skatt på inntektsført resultatandel unnlates.

Dersom investeringen ikke er et eget skattesubjekt, kan beregnet skattekostnad enten inngå i resultatandelen eller inngå i investors skattekostnad. Presentasjonsform som velges, må benyttes konsistent for alle investors investeringer.

Deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal som hovedregel vurderes etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden. For felles kontrollert virksomhet som er eget skattesubjekt blir behandlingen av skatt ved anvendelse av bruttometoden eller egenkapitalmetoden som for investering i datterselskap. Det gjelder også utsatt skatt på resultater etter bruttometoden og inntektsført resultatandel etter egenkapitalmetoden. Begrunnelsen er at felles kontroll langt på vei gir samme mulighet til å påvirke disponeringen av midler som ved kontroll.

For felles kontrollert virksomhet som ikke er eget skattesubjekt og som vurderes etter bruttometoden, skal inngå i investors skattekostnad. Dersom investeringen vurderes

etter egenkapitalmetoden, kan beregnet skattekostnad enten inngå i resultatandelen eller inngå i investors skattekostnad. Presentasjonsform som velges, må benyttes konsistent for alle investors investeringer.

2.12 Urealisert interngevinst

Salg av eiendeler til selskap i samme konsern er en intern transaksjon for konsernet. Hvis eiendelen ikke er solgt ut av konsernet på balansedagen, vil en eventuell gevinst ved transaksjonen være urealisert for konsernet og bli eliminert i konsernregnskapet. Skattemessig er transaksjonen gjennomført, og det vil kunne oppstå betalbar skatt på gevinsten. Denne betalbare skatten inngår i konsernets betalbare skatt. Konsernets skattekostnad vil dermed inneholde skatt som ikke er knyttet til det regnskapsmessige resultatet. I tråd med sammenstillingsprinsippet bør kostnadsføringen av skatt på urealisert interngevinst utsettes til gevinsten blir inntektsført for konsernet. Regnskapsteknisk kan dette løses ved å periodisere konsernets betalbare skatt eller ved behandling som utsatt skattefordel knyttet til gevinsten.

Skatten skal periodiseres som utsatt skattefordel. I spesielle tilfeller med eiendel som ikke avskrives eller forventes solgt videre, må skatten kostnadsføres på salgstidspunktet.

Ved anvendelse av egenkapitalmetoden på investering i tilknyttet selskap og datterselskap og bruttometoden eller egenkapitalmetoden ved deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal det foretas korrigerings for urealisert interngevinst. Det må korrigeres tilsvarende for utsatt skattefordel knyttet til urealisert interngevinst.

2.13 Konsernvurdering forskjellig fra selskapsvurdering

Selv om vurderingsprinsippene er de samme i konsernregnskapet som i selskapsregnskapet, skal en ved anvendelse av disse betrakte konsernselskapene som en økonomisk enhet. En nedskrivning på selskapsnivå kan eksempelvis utelates på konsernnivå.

Nedskrivning i selskapsregnskap som ikke gir skattemessig fradrag, kan gi opphav til utsatt skattefordel i selskapsregnskapet. Denne må elimineres ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Dersom nedskrivning i selskapsregnskap gir skattemessig fradrag, vil konsernets skattekostnad ikke inneholde skatt som er knyttet til resultatøkningen som følge av redusert nedskrivning. I tråd med sammenstillingsprinsippet må det derfor avsettes for utsatt skatt.

2.14 Salg av datterselskap

Ved salg av datterselskap er gevinsten/tapet for konsernet forskjellen mellom salgspris og nettoverdien av datterselskapets eiendeler og forpliktelser slik de er vurdert i konsernregnskapet på salgstidspunktet.

For morselskapet vil det kunne oppstå betalbar skatt på gevinsten, og denne inngår i morselskapets og dermed konsernets betalbare skatt. Hvis morselskapet og konsernet har avsatt for utsatt skatt på inntektsførte eller konsoliderte resultater, er det allerede kostnadsført skatt knyttet til denne delen av gevinsten. Hvis det ikke er avsatt for utsatt skatt på konsoliderte resultater, blir hele den betalbare skatten på gevinsten kostnadsført i salgsåret.

2.15 RISK-regulering

RISK-metoden innebærer at det ved beregning av skattemessig gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksje- og obligasjonsfond tas utgangspunkt i en verdi som normalt er høyere enn anskaffelseskost. RISK-metoden er innført for å hindre dobbeltbeskatning av tilbakeholdt overskudd. Etter denne standarden skal RISK-regulering derfor behandles som et skattereduserende element. Dette innebærer at RISK-regulering frem til salgstidspunktet ikke skaper en midlertidig forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi. Rapportering av virkning av RISK-regulering skjer ved salg og medfører at skatten på dette tidspunktet reflekterer dette skattereduserende elementet.

2.15.1 Negativ RISK-regulering og utbytte

Som resultat av utbytte kan det oppstå negativ RISK-regulering. Negativ RISK-regulering vil kunne medføre at det ved realisasjon til bokført verdi vil kunne oppstå betalbar skatt. I slike tilfeller skal det foretas avsetning for effekten av den negative RISK-reguleringen.

2.15.2 RISK-regulering ved egenkapitalmetoden og bruttometoden

RISK-regulering hensyntas ved avsetning for utsatt skatt på konsoliderte resultater, jf. avsnitt 2.8, resultater etter bruttometoden og inntektsførte resultatandeler etter egenkapitalmetoden, jf. avsnitt 2.11. I den sammenheng er det viktig å være oppmerksom på den tidsforskyvningen det er mellom RISK-regulering og utvikling av regnskapsmessig egenkapital når et foretak har midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. En utsettelse av RISK-regulering som følge av utsatt skatt vil føre til økt betalbar skatt ved salg. På den annen side vil utsatt RISK-regulering ha en verdi som er reflektert i høyere pris ved salget. Det bør derfor også tas hensyn til utsatt RISK-regulering ved beregning av utsatt skatt.

2.15.3 RISK-regulering og markedsbaserte finansielle omløpsmidler

For markedsbaserte finansielle omløpsmidler som vurderes til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5-8, skal utsatt skatt beregnes på forskjellen mellom virkelig verdi og RISK-justert verdi.

2.16 Friinntekt i petroleumsbeskatningen

For selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, gjelder en ordning med friinntekt som skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt. Friinntekten er knyttet til investeringer det enkelte år, men kan, fordi den generelt kan anvendes til å redu-

sere særskatten for foretaket, ikke sies å være prosjektavhengig. Det er derfor vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel for den effekt friinntekten har på særskatten. En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrukket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Fordi friinntektsordningen er innført for å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning, skal ikke den praktiske metoden medføre at ordinær nominell skattesats reduseres.

Beskrivelsen i avsnittet over har gitt opphav til tre metoder for periodisering av friinntekten:

- En metode innebærer å se friinntekten som en del av investeringens skattemessige verdi, slik at den inngår i beregningen av midlertidige forskjeller for beregning av utsatt særskatt f.o.m. investeringstidspunktet. Isolert sett vil dermed enhver kvalifiserende investering på sokkelen føre til en redusert utsatt særskatt eller økt utsatt særskattefordel, med tilhørende resultateffekt, på 15 % av investerings-beløpet. (Samlet friinntektsfradrag på 30 % multiplisert med særskattesats på 50 %.) Denne praksisen kan antas å ha grunnlag i den generelle omtalen av gjeldsmetoden i NRS Resultatskatt pkt. 2.2.
- En annen metode er en variant av den førstnevnte, men med den begrensning at fremtidig friinntektsfradrag ikke kan skape netto utsatt særskattefordel; den kan bare redusere utsatt særskatt. Denne begrensningen bygger på formuleringen i NRS Resultatskatt pkt 2.16 om at friinntektsfradraget skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt og dermed reduserer særskatten, samt at ordinær nominell skattesats ikke skal reduseres. Problemstillingen kan illustreres med et selskap som foretar sin første investering på sokkelen, og som har et lite regnskapsmessig resultat før skatt i perioden. Hvis fremtidig friinntektsfradrag kan gi opphav til en utsatt skattefordel, vil negativ utsatt særskattekostnad lett kunne medføre en samlet skatteprosent som er lavere enn 28 %.
- En tredje metode innebærer at regnskapsmessig periodisering følger den skattemessige periodiseringen. Dette innebærer at friinntekten utelukkende påvirker betalbar særskatt. Denne metoden har blitt utviklet i lys av at regnskaps-standarden ikke presenterer en obligatorisk metode, men tvert imot fremholder at det er vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel.

2.17 Kraftforetak

Kraftforetak er gjenstand for skatt på overskudd, naturressursskatt, eiendomsskatt og skatt på grunnrente. De tre sistnevnte drøftes i det følgende.

2.17.1 Naturressursskatten

Naturressursskatten skal beregnes med utgangspunkt i et gjennomsnitt av kraftproduksjonen de siste 7 år. Den har derfor ingen sammenheng med det regnskapsmessige resultatet, men den samordnes med statens andel av skatt på overskudd. Naturressursskatten skal derfor klassifiseres som resultatskatt. I de tilfeller naturressursskatten

overstiger statens andel av skatt på overskudd, kan den fremføres og skal da balanseføres, dersom samordning med statens andel av skatt på fremtidig overskudd kan sannsynliggjøres.

2.17.2 Eiendomsskatt

Takstgrunnet for eiendomsskatt i kraftforetak beregnes basert på et glidende gjennomsnitt av kalkulatoriske bruttoinntekter. Skatten er derfor ikke nært nok knyttet til det regnskapsmessige overskuddsbegrepet til å kunne klassifiseres som en resultatskatt.

2.17.3 Grunnrentebeskatning

Skatt på grunnrente er et eget skattesystem som har som formål å beskatte avkastning utover normalavkastning. Det er kun selve kraftproduksjonen som skal belastes med en grunnrenteskatt, og grunnrenteskatten beregnes separat for hvert enkelt kraftverk, men med mulighet for samordning. Utgangspunktet for fastsettelse av grunnrenteinntekt er en beregnet bruttoinntekt med fradrag for nærmere spesifiserte driftsomkostninger.

Systemet gir fradrag for en beregnet friinntekt som har som formål å skjerme normalavkastningen i kraftverket mot grunnrentebeskatning. Friinntekten beregnes ved å multiplisere gjennomsnittet av inntektsårets inn- og utgående skattemessige verdier for driftsmidler i kraftproduksjonen med en normrente som fastsettes av departementet. Normrenten er basert på en tilnærmet risikofri rente. Se nærmere om friinntekt i avsnitt 2.17.4.

Skatteøkende midlertidige forskjeller som ikke er utlignet gir opphav til utsatt grunnrenteskatt med grunnrenteskattesatsen. Skattereduserende midlertidige forskjeller og negativ grunnrenteinntekt til fremføring gir opphav til utsatt grunnrenteskattefordel. Kravet om sannsynliggjøring av fremtidig inntjening for balanseføring av utsatt grunnrenteskattefordel må oppfylles uavhengig av vurderingen i overskuddsbeskatningen.

Grunnrenteskatt skal klassifiseres som resultatskatt i resultatregnskapet.

2.17.4 Friinntekten i grunnrentebeskatningen

I likhet med friinntekten i petroleumsbeskatningen, er friinntekten i kraftbeskatningen innført for å skjerme en del av avkastningen på kapital fra særbeskatning. Friinntektordningene i henholdsvis petroleumsbeskatningen og kraftverksbeskatningen har imidlertid noe ulik utforming. I petroleumsbeskatningen er friinntektsbeløpet kjent på investeringstidspunktet, mens i kraftbeskatningen gis friinntekten for det enkelte år basert på parametre for det enkelte år. Tilknytningen til investeringsbeløpet er sterk, men ikke bestemt. Av praktiske hensyn skal friinntekten som gis det enkelte år behandles som en permanent forskjell. At det i fremtiden gis friinntekt ved beregningen av grunnrenteskatt påvirker ikke den betalbare skattevirkningen av at midlertidige for-

skjeller reverserer. Det skal derfor anvendes nominell grunnrenteskattesats ved beregningen av utsatt grunnrenteskatt.

2.18 Rederiforetak

Det er innført nytt skattesystem for rederiselskaper. Beskatningen for rederiselskaper er bygget på en form for uttaksmode. Det er fritak for løpende overskuddsbeskatning, og beskatning av selskapets inntjening skjer først ved utdeling. Netto finansinntekter skal beskattes etter de alminnelige reglene. Ved uttreden av ordningen beskattes foretaket etter et inntektsoppgjør. Dette innebærer beskatning av all ubeskattet inntekt på selskapets hånd på uttredelsestidspunktet.

Tonnasjeskatt

Tonnasjeskatt er innført som del av det nye skattesystemet. Tonnasjeskatten har ingen sammenheng med det regnskapsmessige resultatet, og skal derfor klassifiseres som en driftskostnad.

Resultatbeskatning ved uttaksmode

Det nye skattesystemet innebærer at det gis en skattekreditt. Det er resultatet som er gjenstand for beskatning og selskapet som er skattesubjekt. Derfor er det en resultatbeskatning som finner sted. Regnskapsmessig betyr dette at skatt er en kostnad for selskapet, og denne periodiseres ved å regnskapsføre utsatt skatt.

Måling av skattekostnad

Måling av skattekostnad for rederiselskaper omfatter både spørsmål om måling av utsatt skatt knyttet til ubeskattet egenkapital ved inntreden og utsatt skatt knyttet til senere regnskapsmessige resultater.

Virkelig verdi av en utsatt skatteforpliktelse og skattefordel er nåverdien av den fremtidige skattebetalingen. Det er i praksis store vanskeligheter med å benytte en nåverdimode. ved beregning av utsatt skatt og utsatt skattefordel. Det er i NOU 1992:13 etter en samlet vurdering lagt til grunn at utsatt skatteforpliktelse og utsatt skattefordel skal vurderes til nominell verdi. Dette er også utgangspunktet for beregning av utsatt skatt knyttet til ubeskattet egenkapital ved inntreden og senere regnskapsmessige resultater i det nye rederibeskatningssystemet.

Utsettelsen av beskatning av resultatet i rederibeskatningsordningen vil kunne få en så vesentlig effekt på nåverdien av fremtidig skattebetaling at regnskapene kan bli misvisende dersom ikke dette hensyntas. Nåverdieffekten skal derfor gjenspeiles i regnskapene, basert på en praktisk tilnæringsmetode. Størrelser som vil påvirke denne nåverdieffekten er selskapets uttaksbeslutning og eksistensen av beskattet og ubeskattet egenkapital.

Inntreden

Det skal foretas ny beregning av utsatt skatt knyttet til ubeskattet egenkapital dersom det er besluttet at selskapet vil tre inn i ordningen. Forskjellen mellom utsatt skatt etter den opprinnelige skatteberegningen basert på nominell verdi og den nye, inntektsføres.

Uttreden

Det skal foretas beregning av den nominelle verdien av utsatt skatt dersom det er besluttet eller sannsynlig at selskapet vil tre ut av ordningen. Forskjellen mellom utsatt skatt beregnet etter nominell verdi og utsatt skatt beregnet etter en praktisk tilnæringsmetode, skal kostnadsføres.

2.19 Foretak som omfattes av delingsreglene

I foretak hvor beregnet personinntekt tilordnes aktive eiere/deltakere etter delingsreglene, vil betalbar skatt også omfatte forventet refusjonskrav fra eiere av skatt på beregnet personinntekt i perioden. Ved beregning av utsatt skatt og skattefordel skal det ikke tas hensyn til dette refusjonskravet.

2.20 Føring direkte mot egenkapitalen

Ved avvik fra kongruensprinsippet og ved egenkapitaltransaksjoner føres poster direkte mot egenkapitalen. Direkteføring mot egenkapitalen kan også skje i andre tilfeller, f.eks. ved gjeldsettergivelse.

Poster som føres direkte mot egenkapitalen kan ha betydning for beregning av betalbar skatt eller utsatt skatt. Betalbar skatt eller utsatt skatt som er knyttet til poster som føres direkte mot egenkapitalen, skal også føres direkte mot egenkapitalen. Dette innebærer at posten skal føres netto etter at det er gjort fradrag for betalbar skatt eller utsatt skatt.

Utgifter til stiftelse og kapitalforhøyelse er utgifter som er knyttet til innskudd av kapital. Dette er ikke regnskapsmessige kostnader, men utgiftene er skattemessig fradragberettigede. Det oppstår dermed en permanent resultatforskjell mellom regnskap og skatt. Betalbar skatt effekten av utgifter til stiftelse og kapitalforhøyelse skal føres direkte mot egenkapitalen.

Konsernbidrag er en egenkapitaltransaksjon som har effekt på betalbar skatt. Konsernbidrag skal i tråd med det ovenstående regnskapsføres netto i avgivende og mottakende selskap.

2.21 Andre midlertidige forskjeller ved transaksjoner knyttet til spesielle skattebestemmelser

Ved regnskapsføring av en transaksjon kan virkelig verdi avvike fra skattemessig verdi. Forskjellen mellom virkelig verdi og skattemessig verdi er en annen midlertidig forskjell.

Dersom transaksjonen er konserndannelse, fusjon eller fisjon, skal utsatt skatt regnskapsføres som beskrevet i punktene 2.8, 2.9 og 2.10.

Annen midlertidig forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi kan oppstå ved overdragelse av enkelte eiendeler eller forpliktelser etter forskrift av 13. mai 1991 nr 336 om skattefrie overføringer mellom selskaper i samme konsern.

Petroleumsskatteloven § 10 hjemler adgang til å gi spesielle skattevedtak i tilknytning til overdragelse av olje- og gasslisenser i Nordsjøen som også gir opphav til andre midlertidige forskjeller.

Felles for transaksjonene som er beskrevet over, er at skattemessig verdi avviker fra virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Dette vil påvirke transaksjonsprisen, slik at denne vil være forskjellig fra prisen ved et direkte kjøp i markedet. Transaksjonsprisen i de spesielle tilfellene er derfor en nettostørrelse. Dersom skattemessig verdi er lavere enn regnskapsmessig verdi, vil transaksjonsprisen reflektere en slik nettostørrelse hvor fradraget i transaksjonsprisen representerer nåverdien av det tapte skattefradraget.

Transaksjoner knyttet til disse spesielle skattebestemmelsene kan regnskapsføres brutto, slik at transaksjonsprisen omgjøres fra den observerte spesialprisen til en bruttopris som reflekterer verdien ved direkte kjøp. Utsatt skatt på forskjellen mellom den konstruerte transaksjonsprisen og skattemessig verdi kan beregnes til nominell verdi eller til nåverdi. Utgangspunktet for regnskapsstandarden er vurdering av utsatt skatt til nominell verdi. Nåverdi er tillatt ved oppkjøp og for selskap som beskattes etter skattereglene for rederiselskaper. Bruk av nåverdi ved oppkjøp er begrunnet med at dette er den verdien som er reflektert i transaksjonsprisen. Nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker og fører til at forskjellen mellom nominell verdi og nåverdi av utsatt skatt inngår i goodwill.

De spesialtilfellene som er beskrevet over representerer ofte overføring av enkelteideler eller deler av virksomhet som det ikke kan knyttes goodwill til. Bruttoføring med utsatt skatt til nominell verdi vil dermed kunne føre til en overvurdering av eiendelen i forhold til virkelig verdi. Nominell vurdering av utsatt skatt for disse transaksjonene er derfor som oftest ikke anvendbar. Dette innebærer at disse spesielle transaksjonene enten må føres til nettoverdien eller til en bruttoverdi med utsatt skatt vurdert til nåverdi. Valget mellom disse to alternativene representerer kun et spørsmål om presentasjonsform.

Føring av transaksjonen til den nettoverdi som er den observerte spesialprisen, vil i de fleste tilfeller være mest opplysende. Kun i de tilfeller skattebestemmelsene anvendes for å overføre virksomhet som goodwill kan knyttes til, er bruttoføring med utsatt skatt til nåverdi naturlig.

2.22 Offentlige investeringstilskudd

Offentlige investeringstilskudd kan være skattepliktige eller skattefrie for mottaker. Investeringstilskudd er normalt skattepliktig og medfører derfor ingen spesielle utsatt skattproblemstillinger.

Skattefrie investeringstilskudd representerer en permanent forskjell. Det skal derfor ikke avsettes utsatt skatt på slike tilskudd.

2.23 Skatt i delårsregnskap

Etter Foreløpig Norsk RegnskapsStandard om delårsrapportering, er utgangspunktet at delårsperioden er en selvstendig regnskapsperiode. Skattemessig resultat fastsettes imidlertid på årsbasis, slik at skattekostnaden i delårsrapporten må periodiseres med utgangspunkt i estimert skattesats for året. Den estimerte skattesats beregnes med utgangspunkt i nominell skattesats korrigert for virkningen av årets permanente forskjeller og virkningen av andre spesielle skattemessige fradrag. Estimatet må vurderes ved hver delårsperiode.

2.24 Internasjonale/utenlandske prinsipper

Opphevet.

2.25 Norsk regnskapslovgivning

Det følger av regnskapsloven § 6-1, punkt 23, at skattekostnad på ordinært resultat er egen post i resultatregnskapet. Av samme paragraf, punkt 27 følger det at skattekostnad på ekstraordinært resultat skal presenteres særskilt. I balansen vises utsatt skattefordel som egen post, jf. regnskapsloven § 6-2, bokstav A I nr 3. Utsatt skatt skal presenteres under bokstav D I nr 2 i regnskapsloven § 6-2. Spesifikasjonen i balansen tar utgangspunkt i en nettopresentasjon, se punkt 2.6.

Det er krav til opplysning i noter om hvordan skattekostnad og utsatt skatt og utsatt skattefordel er beregnet, jf. regnskapsloven § 7-23. Små foretak skal regnskapsføre utsatt skatt, men har ikke krav til særskilt noteinformasjon om utsatt skatt.

Det er nedfelt retningslinjer for utvikling av god regnskapsskikk i NOU 1992:13 og NOU 1995:30 med tilhørende Odelstingsproposisjoner og innstillinger. Denne standarden er i samsvar med lovbestemmelser og forarbeider.

2.26 Små foretak

Små foretak skal regnskapsføre utsatt skatt. Det er ikke stilt krav om opplysning om beregning av skattekostnad og utsatt skatt eller utsatt skattefordel.

3. Standard

3.1 Måling av skattekostnad

Skattekostnad er resultatskatt sammenstilt med regnskapsmessig resultat og består av betalbar skatt og utsatt skatt.

Utgangspunktet for beregning av utsatt skatt er midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige balanseverdier, samt underskudd til fremføring. Beregningen foretas etter en utligningsmetode. Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring utlignes mot skatteøkende midlertidige forskjeller som reverserer innenfor samme tidsrom. Utsatt skatt beregnes på nettogrunnlaget etter utligning. Utsatt skattefordel på skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke inngår i utligningen må realiseres gjennom fremtidig inntjening. Balanseføring av utsatt skattefordel er avhengig av en sannsynliggjøring av skattepliktig inntekt i fremtidige år.

Det skal foretas full avsetning etter gjeldsmetoden og uten diskontering til nåverdi. For konserndannelse som er oppkjøp og for fusjon og fisjon som er egenkapitaltransaksjoner, er vurdering til nåverdi den prefererte løsningen. Vurdering til nominell verdi er tillatt av praktiske årsaker. For rederiforetak skal nåverdieffekten av de særskilte skattereglene hensyntas.

Ved beregning av utsatt skatt eller utsatt skattefordel i balansen anvendes skattereglene på balansedagen. Virkningen av endring i skatteregler og skattestatus inngår i skattekostnaden i perioden.

Utsatt skatt i resultatregnskapet fremkommer slik:

Netto utsatt skatt eller skattefordel i balansen ved periodens slutt

minus utsatt skatt og skattefordel på andre midlertidige forskjeller som er kommet til i perioden ved for eksempel oppkjøp, fusjon, fisjon eller ved anvendelse av spesielle skattebestemmelser og som er balanseført direkte

minus utsatt skatt og utsatt skattefordel som for øvrig er ført direkte i balansen

minus netto utsatt skatt eller skattefordel i balansen ved periodens begynnelse.

3.2 Presentasjon i regnskapet

I resultatregnskapet vises betalbar skatt og utsatt skatt samlet spesifisert på ordinært resultat og ekstraordinært resultat. Presentasjon av utsatt skatt og utsatt skattefordel i balansen skal være netto. Netto utsatt skatt skal presenteres som avsetning for forpliktelse. Netto utsatt skattefordel skal presenteres som immateriell eiendel.

3.3 Noteopplysninger

Følgende opplysninger skal gis i selskapsregnskapet og konsernregnskapet. Opplysningsplikten gjelder ikke for små selskaper:

Opplysninger knyttet til balansen:

- Skatteeffekten av midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som har gitt opphav til utsatt skatt og utsatte fordeler spesifisert på typer av midlertidige forskjeller.
- Det skal opplyses om balanseført utsatt skattefordel som er sannsynliggjort gjennom fremtidig inntjening og utsatt skattefordel som ikke er balanseført.
- Tidspunkt for utløp av fremføringsperioden for underskudd.
- Aggregerte midlertidige forskjeller knyttet til investering i tilknyttet selskap og datterselskap og felles kontrollert virksomhet som det ikke er regnskapsført utsatt skatt på.
- Størrelsen på betalbar og utsatt skatt knyttet til poster som er ført direkte mot egenkapitalen

Opplysninger knyttet til resultatregnskapet:

- Avstemning som viser sammenhengen mellom skattekostnaden og skatt beregnet som gjennomsnittlig nominell skattesats på resultat før skatt. Oppstillingen kan utarbeides med utgangspunkt i prosentsammenligning eller kronesammenligning.
- Sammensetningen av skattekostnaden tilknyttet ordinært og ekstraordinært resultat, herunder refusjon av skatt etter delingsreglene.
- Fordeling av skattekostnad på ordinært og ekstraordinært resultat på norsk og utenlandsk del.
- Virkningen av endring i skatteregler og skattestatus på periodens ordinære og ekstraordinære skattekostnad.

Opplysninger knyttet til særskilte bransjer

Petroleumsvirksomhet:

- Virkningen av friinntekten på særskatten for foretak som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Rederiselskaper:

Foretak som omfattes av skattereglene for rederiselskaper skal i selskapsregnskapet gi følgende opplysninger. Små rederiselskaper bør gi tilsvarende opplysninger:

- Redegjørelse for den praktiske tilnæringsmetoden som er valgt for å ta hensyn til nåverdieffekten av utsatt beskatningstidspunkt.
- Oversikt over utvikling i beskattet egenkapital.
- Oversikt over utvikling i ubeskattet egenkapital.
- Virkningen på skattekostnaden av inntreden i ordningen.
- Virkningen på skattekostnaden av treden av ordningen.
- Beregningen av utsatt skatt.

