

Jan Sørbø

Utsatt skatt- modellen

© CAPPELEN DAMM AS, Oslo, 2021

ISBN 978-82-02-73397-1

1. utgave, 1. versjon 2021

E-utgaven baserer seg på 1. trykte utgave, 978-82-02-71983-8,
Cappelen Damm Akademisk 2021

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med forlaget er enhver eksemplarframstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen

Sats: HAVE A BOOK, Polen

Elektronisk tilrettelegging: HAVE A BOOK

www.cda.no

akademisk@cappelendamm.no

Introduksjon

Utsatt skatt-modellen (US-modellen) ble innført med skattereformen i 1992 og har overlevd de etterfølgende skattereformene. Det er stor sannsynlighet for at modellen fortsatt vil være gjeldende i Norge i mange år.

US-modellen anvendes i alle årsoppgjør for aksjeselskaper, de fleste deltakerlignede selskaper og mange enkeltpersonforetak. US-modellen er også et vesentlig element i transaksjoner som fusjoner og fisjoner av selskaper, oppkjøp og salg av foretak, oppkjøp og salg av eiendeler i foretak med mer. Store ressurser medgår ved transaksjoner til å vurdere skattemessige forhold knyttet til US-modellen.

US-modellen er, som navnet sier, en *skattemodell*. Det er samtidig umulig å kunne håndtere denne skattemodellen uten å kunne regnskapsreglene. US-modellen har som utgangspunkt at det som er gjort regnskapsmessig (RM), også er korrekt skattemessig (SM). Skattemodellen tar således utgangspunkt i at regnskapsregler og skatteregler er like. I mange tilfeller er regnskaps- og skatteregler like, men i mange andre tilfeller er reglene ulike. Og når reglene er ulike, må vi i US-modellen justere RM resultat før skatt med alle forskjeller mellom regnskapsregler og skatteregler for å finne SM resultat før skatt (skattepliktig resultat). I og med at det skattepliktige resultatet fremkommer som en justering av det RM resultatet, må regnskapsprodusenter vite hva som er gjort RM for å kunne ta stilling til om og hvor mye det må justeres for å finne det skattepliktige resultatet.

Justering av RM resultat før skatt for å finne SM resultat før skatt må således foretas for alle poster hvor det er forskjellige regnskaps- og skatteregler. Som eksempel kan nevnes avskrivninger av driftsmidler. RM skjer slike avskrivninger normalt lineært over antatt økonomisk levetid, for eksempel over ti år. SM skal avskrivninger normalt skje på saldorskjema med dertil hørende avskrivning. Disse avskrivningsbeløpene er vanligvis ulike. Her vil det ikke være tilstrekkelig å kjenne til skatteregelen som sier at driftsmidlet eksempelvis skal avskrives med 140 i ett år, siden det ikke skal utarbeides et separat skatteregnskap. Hvis dette driftsmidlet for eksempel er avskrevet 100 RM, må vi i US-modellen justere det RM resultatet før skatt ned med ytterligere 40 for at SM resultat før skatt (skattepliktig resultat) skal være belastet med 140 ($100 + 40$) i SM avskrivninger. Det er dermed ikke tilstrekkelig å vite at skatteregelen tilsier 140 i SM avskrivninger, siden US-modellen tar utgangspunkt i et resultat som allerede er belastet med en (annen) RM avskrivningskostnad. For å klare å belaste SM resultat før skatt (skattepliktig

resultat) med skattelovens (sktl.) krav, som her er 140, *må* vi vite hvor store de RM avskrivninger har vært.

For å være en *skatteekspert* på utsatt *skatt*-modellen må man således også ha inngående kunnskap om *regnskapsreglene*.

I denne boken forsøker vi å knytte regnskaps- og skattereglene sammen for alle poster hvor det kan være forskjeller mellom regnskaps- og skatteregler. For hver av disse postene kunne det ha vært skrevet egne bøker, og denne boken, som skal behandle alle poster, kan nødvendigvis ikke behandle alt innen hvert emne. For denne bokens formål er heller ikke det avgjørende. Denne bokens formål er å gi praktisk og teoretisk forståelse av US-modellen, det vil si hvordan regnskaps- og skatteregler henger sammen og justeres for å gi riktig RM og SM resultat.

Boken vil kunne være nyttig for alle som jobber med årsregnskap og transaksjoner (regnskapsførere, revisorer, advokater, økonomisjefer med flere), samt for studenter som skal lære seg årsregnskap.

Boken vil ta utgangspunkt i reglene som gjelder for foretak med full regnskapsplikt, jf. regnskapsloven (rskl.) § 1-2 første ledd, for eksempel aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, deltakerlignede selskaper (med noen unntak).

Det er benyttet forkortelser i denne boken. De fleste vil lett forstås i sammenhengen, men vi gjentar likevel de mest benyttede her:

DLS	=	selskap med deltakerfastsetting
MF	=	midlertidig forskjell
OD	=	overdragende selskap
OT	=	overtakende selskap
RM	=	regnskapsmessig
RMV	=	Regnskapsmessig verdi
SM	=	skattemessig
SMV	=	skattemessig verdi
US	=	utsatt skatt
USF	=	utsatt skattefordel

Bruk av boken

I en del tilfeller er det usikkert hva er som er korrekt regnskapsmessig og/eller skattemessig løsning. I tillegg kan det være usikkert hvordan regnskap og skatt skal knyttes sammen i US-modellen. Dessuten kan det oppstå feil som skyldes trykkfeil, regnefeil eller annet.

Forfatteren tar således ikke ansvar for eventuelle beslutninger som fattes på grunnlag av boken.

Innhold

Introduksjon	5
Bruk av boken	6

DEL 1 Utsatt skatt-modellen versus andre modeller 17

Permanente og midlertidige forskjeller	19
--	----

Utsatt skatt-modellen skjematisk 20

DEL 2 Midlertidige forskjeller 25

1 Driftsmidler, anskaffelseskost 30

1.1 RM behandling av anskaffelseskost	30
1.2 SM behandling av anskaffelseskost	32
Spesielt om egen tilvirkning av driftsmidler ved bruk av egne ansatte og egne formuesobjekter	32
1.3 Vedlikehold versus påkostning	34
1.3.1 RM behandling av vedlikehold og påkostning	34
1.3.2 SM behandling av vedlikehold og påkostning	35
1.3.3 Forskjell på RM og SM behandling av vedlikehold og påkostning	37
1.3.4 Tenkt vedlikehold	39
1.3.5 Viktige dommer om vedlikehold og påkostning	40
1.4 Påkostning på leide driftsmidler	42
1.4.1 Leietakers situasjon	43
Vedrørende «gjenværende leieperiode»	46
Vedrørende skattemessig formue	47
1.4.2 Utleiers situasjon	48
Hva utgjør den skattepliktige fordelen for utleier ved leietakers påkostning?	49
Når skal den skattepliktige fordelen tidfestes?	50
Vil skattemessig tidfesting av inntekt påvirke tidfestingen av fradrag?	51
Hvordan utføres inntektsføringen teknisk - skattemessig og regnskapsmessig?	51

31 Omregnet ubenyttet kreditfradrag til fremføring	316
31.1 RM behandling av ubenyttet kreditfradrag til fremføring	316
31.2 SM behandling av ubenyttet kreditfradrag til fremføring	316
31.3 Våre kontroller i årsoppgjøret	317
32 Avskåret rentefradrag til fremføring	318
32.1 RM behandling av avskåret rentefradrag til fremføring	318
32.2 SM behandling av avskåret rentefradrag til fremføring	319
Fremføringsrett i ti år	319
Unntaksregel	320
Eksempel	320
32.3 Kontroller i årsoppgjøret	321
33 Andre forskjeller	322
34 Forskjeller som ikke inngår i beregningen av utsatt skatt / utsatt skattefordel	323
DEL 3 Permanente forskjeller	325
35 Ikke fradragsberettigede representasjonskostnader	327
35.1 Avgrensning mellom fradragsberettiget og ikke fradragsberettiget representasjon	327
Eksempel	329
36 Ikke fradragsberettigede kontingenter	331
37 Rentekostnad eller -inntekt på fastsatt eller tilbakebetalt skatt	332
Eksempel	332
38 Andre kostnader og inntekter	334

DEL 4 Utsatt skatt i andre sammenhenger

336

39 Transaksjoner

337

Noen utgangspunkter	337
<i>Selger - privatperson eier aksjeselskap</i>	337
<i>Selger - aksjeselskap eier aksjeselskap</i>	337
<i>Kjøper</i>	337
<i>Løsning</i>	338
39.1 Eksempel på kjøp av innmat versus aksjer - grundig variant	338
Selgers situasjon	339
Kjøpers situasjon	340
Forhandlinger mellom kjøper og selger	341
39.2 Eksempel på kjøp av innmat versus aksjer - enklere variant	342
39.3 Transaksjoner, utsatt skatt og forhandlinger	345
Utgangspunkt	345
<i>Utsatt skatt knyttet til eiendelen, er ikke «gjeld» ved transaksjonen</i>	346
Øvrige regnskapsposter i aksjeselskapet som skal overdras	347
Drop down-fisjon og salg av aksjer i samme skatteår	350
Gjennomskjæring ved drop down-fisjon?	355

DEL 5 US-modellen og rettsvern i en digital verden

356

Del 1

UTSATT SKATT-MODELLEN VERSUS ANDRE MODELLER

Ved skattereformen i 1992 ble US-modellen innført i Norge.¹ US-modellen har vist seg robust og har fått lite kritikk i juridisk teori og blant praktikere. Med US-modellen kom delingsmodellen, som var langt mer kontroversiell, og som forsvant ved skattereformen i 2006. US-modellen overlevde skattereformen i 2006 og vil trolig leve i beste velgående i overskuelig fremtid.

Når lovgivere skal velge hvilken skattemodell som skal anvendes for regnskapspliktige, er det flere hensyn å ta for å tilfredsstille informasjonsbehovene til ulike brukere av regnskapsinformasjon.

Hovedgruppe 1 av regnskapsbrukere som lovgiver må hensynta ved valg av skattemodell, er kreditorer, eiere, kunder, ansatte, media med flere. Disse regnskapsbrukerne trenger mest mulig korrekte og nøyaktige regnskaper som gir et godt mål på selskapets drift, soliditet og så videre. Dette gir behov for skjønn i regnskapsreglene for mange regnskapsposter, og skjønnsmessige poster kan vurderes ulikt av regnskapsprodusenter. Disse bestemmelsene følger av regnskapsloven, og det er ulike regler for *store* foretak, *øvrige* foretak og *små* foretak, da behovet for nøyaktighet og korrekthet er vurdert å være forskjellig for disse tre kategoriene regnskapspliktige.

Hovedgruppe 2 er Skatteetaten. Denne trenger et skattepliktig resultat for å kunne fastsette en betalbar skatt som skal benyttes til fellesskapsoppgaver som drift av sykehus, barnehager og skoler med mer. Skatteetaten trenger minst mulig grad av skjønn i vurderingene for å unngå en uforholdsmessig stor mengde saker hvor det er uenighet mellom skattyter og Skatteetaten. Dersom skattyter selv kunne vurdere for eksempel SM avskrivningstid på driftsmidler, SM tapsavsetning fordringer eller SM ukuransavsetning varelager, er det ikke vanskelig å se for seg et uholdbar antall disputer mellom skattyter og Skatteetaten.

¹ Utsatt skatt-modellen etterfulgte koblingsmodellen.

Disse gruppenes ulike behov kan hensyntas på tre måter.

1. Ett regnskap med identiske regnskaps- og skatteregler

Denne løsningen er lite praktisk, idet den ene gruppen regnskapsbrukere ikke vil få dekket sine behov. Ved stort innslag av skjønn i reglene ville det trolig bli vanskelig, tidkrevende og samfunnsøkonomisk kostbart å få fastsatt en betalbar skatt for mange selskaper. Skatteetaten ville mislike en slik løsning. Imidlertid vil en modell som bygger på sjablongmessige beregninger, gjøre jobben lett for Skatteetaten, mens øvrige regnskapsbrukeres behov for korrekte og nøyaktige regnskaper ikke ville ha blitt innfridd. Denne løsningen er, fornuftig nok, ikke valgt som norsk løsning.

Dog er det gitt valgfri adgang for enkelte grupper regnskapspliktige til å benytte skatteregler som regnskapsregler. Det innebærer at skatteregnskapet også benyttes som finansregnskap. Det ser vi eksempelvis for de fleste enkeltpersonforetak som kan velge å benytte næringsoppgave 1 (RF-1175). I næringsoppgave 1 anvendes kun skatteregler, mens regnskapsreglens nøyaktighet og korrekthet ikke gis plass. Lovgiver har her gjort en kost-nytte-vurdering, og har kommet til at den antatte merkostnaden ved å produsere regnskap som også hensyntar regnskapsreglene, ikke forsvarer nytten et mer nøyaktig og korrekt regnskap gir.

2. To separate regnskaper

Denne løsningen innebærer at det produseres et separat finansregnskap basert på regnskapsreglene og et separat skatteregnskap basert på skattereglene. Dette er intuitivt en enkel løsning og ville trolig ha gitt færre feil ved beregning av skattepliktig resultat. Imidlertid er det trolig mer kostnadskrevende å produsere to separate regnskaper. Lovgiver har heller ikke valgt denne løsningen.

3. Ett regnskap som hensyntar både regnskaps- og skatteregler – utsatt skatt-modellen

US-modellen har kun ett regnskap som hensyntar både regnskapsreglene og skattereglene. Regnskapene som produseres, tar utgangspunkt i regnskapsreglene, men gjør samtidig nødvendige *justeringer* av RM resultat for

å finne det skattepliktige resultatet. På denne måten hensyntas behovet for nøyaktige og korrekte regnskaper for den ene gruppen regnskapsbrukere og Skatteetatens behov for klare og enkle regler. Lovgiver har siden 1992 valgt denne løsningen.

Skatteetaten vil i US-modellen ikke bli forelagt et skatteregnskap, men «må nøye seg med» et skattepliktig resultat. Dette skattepliktige resultatet fremkommer kun som en justering av det RM resultatet for alle poster hvor det er forskjell mellom regnskaps- og skatteregler. Regnskapet er for eksempel belastet en lineær avskrivningskostnad på 100, mens skattereglene tilsier saldoavskrivninger med 140. Det regnskapsmessige resultatet må derfor justeres ned med 40, som er *forskjellen* mellom regnskapsreglene (lineær avskrivning 100) og skattereglene (saldoavskrivning 140) dette året, for å finne det skattepliktige resultatet.

Som eksemplet viser, kan ingen beherske US-modellen uten å ha kjennskap til *både* regnskaps- og skattereglene.

Permanente og midlertidige forskjeller

Forskjeller mellom regnskaps- og skatteregler deles i to grupper: *permanente* og *midlertidige*.

Permanente forskjeller er nettopp det: permanente. Forskjellen er der til evig tid. For eksempel vil representasjonskostnader inngå som en helt ordinær driftskostnad i regnskapet og redusere RM resultat. SM vil mange typer representasjonskostnader være ikke fradragsberettiget og må derfor korrigeres for å finne det skattepliktige resultatet. RM resultat er for eksempel redusert med 30 i representasjonskostnad. Denne representasjonskostnaden godtas ikke SM, og det RM resultatet må derfor justeres opp med 30 for å finne det skattepliktige resultatet.

Midlertidige forskjeller er nettopp det: midlertidige. Det kan periodisk være forskjeller mellom regnskaps- og skatteregler, men til slutt vil det ikke være forskjeller tilbake. Dette kan illustreres ved avskrivninger på driftsmidler, for eksempel en maskin. En maskin vil kunne ha forskjellig RM avskrivning (typisk lineær) og SM avskrivning (typisk saldoavskrivning) over driftsmidlets levetid. Imidlertid vil maskinen normalt før eller siden bli utrangert og verdiløs både RM og SM, og det vil ikke lenger være forskjeller

mellom RMV og SMV. De midlertidige forskjellene som kan oppstå underveis, elimineres før eller siden.

Maskinen som er anskaffet for 1000, vil etter både regnskaps- og skatteregler til slutt ende opp i en verdi på 0 (eller til en annen utrangeringsverdi), det vil si ingen forskjeller. På veien fra 1000 til 0 vil ulike avskrivningsregler kunne gi *midlertidige* forskjeller mellom maskinens RMV og dens SMV. Når maskinen til slutt er avskrevet til 0 etter både regnskaps- og skatteregler, er det ikke noen gjenværende forskjell.

Midlertidige forskjeller hensyntas i eget skatteskjema (MF-skjema RF-1217), mens permanente forskjeller hensyntas i næringsoppgave 2 (RF-1167) side 4. Slik har det vært siden skattereformen i 1992, og de skjemaene som har vært benyttet, har vært utviklet og vedlikeholdt av Skattedirektoratet. Nå synes det for første gang å være endringer på gang i denne praksisen, og et pilotprosjekt skal teste ut annen rapportering av forskjeller mellom regnskaps- og skatteregler. I praksis vil det trolig bli produsenter av årsoppgjørssystemer som får ansvaret for utvikling og vedlikehold av de hjelpeskjemaer som er nødvendige for å kunne beregne – og dokumentere i etterkant – hvordan forskjeller mellom regnskapsregler og skatteregler fremkommer for de ulike år.

Denne boken søker å belyse sammenhengen mellom regnskap og skatt, linken mellom regnskaps- og skattereglene, overgangen fra et resultat basert på regnskapsreglene til et resultat basert på skattereglene.

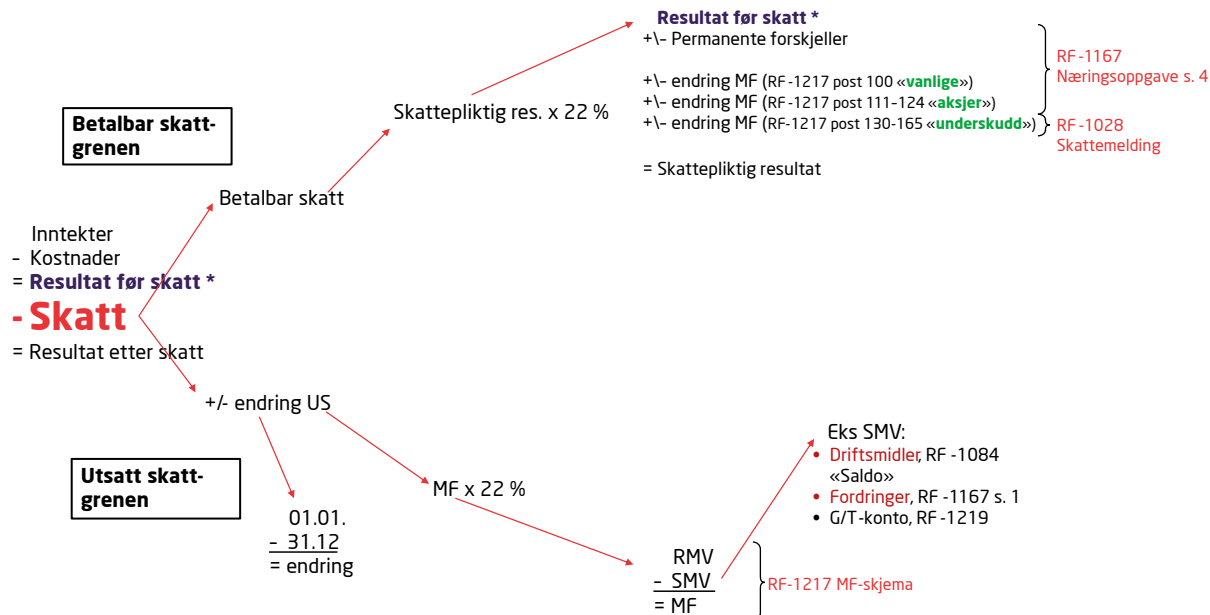
Oppbyggingen av boken følger nær slavisk oppbyggingen i dagens skjemaer, RF-1217 for midlertidige forskjeller og RF-1167 side 4 for permanente forskjeller.

Del 2 i boken omhandler de midlertidige forskjellene, mens del 3 omhandler de permanente forskjellene. I del 4 behandles utsatt skatt i andre sammenhenger, hovedsakelig i oppkjøps- eller salgssituasjoner, og i del 5 inntas noen betraktninger om rapporteringsform og -plikt tilknyttet US-modellen.

Utsatt skatt-modellen skjematisk

Fremgangsmåten i US-modellen er uendret siden 1992. Skatteregler har blitt endret eller opphevet, og nye er kommet til, men fremgangsmåten for praktisk anvendelse av utsatt skatt-modellen har vært uendret helt siden den trådte i kraft i 1992.

Skjematisk kan dette fremstilles som følger:



Kolonnen lengst til venstre illustrerer regnskapet basert på regnskapsreglene. Dette kan for eksempel være offisielt årsregnskap som sendes til Regnskapsregisteret, eller næringsoppgave 2 (RF-1167) som anvendes ved innsending av skattemeldingen. Alle verdier i resultatkolonnen til venstre er RM størrelser, også skattekostnaden. Skattekostnaden i resultatkolonnen er RM skattekostnad og utgjør det vi mener vil bli den skatten vi skal betale en eller annen gang i nåtid eller fremtid, basert på årets RM resultat før skatt. SM skattekostnad er hva vi faktisk skal betale i skatt (betalbar skatt) for aktuelt regnskapsår, og kan være et helt annet beløp enn RM skattekostnad.

SM skattekostnad er betalbar skatt og fremkommer i «betalbar skatt-grenen» i US-modellen. RM skattekostnad er betalbar skatt +/- endring i US. Regnskapet viser således kun *regnskapsmessige* størrelser for inntekter, kostnader, eiendeler, gjeld og egenkapital. Det finnes ikke noe resultatregnskap eller balanse basert på skattereglene. Skatteetaten må i stedet «nøye seg med» et skattepliktig resultat som fremkommer i skattemeldingen via næringsoppgave 2 side 4.

Hvis det er slik at det kun er RMV (herunder skattekostnaden) som skal inn i regnskapet, hvor kommer da skattereglene inn? Svaret er at skattereglene

viser seg i regnskapet ved at skattekostnaden i regnskapet – som er en *RM* skattekostnad – skal splittes i betalbar skatt (*SM* skattekostnad) og *endring utsatt skatt* (som er skatt på endring i *MF*). Den *RM* skattekostnaden fremkommer dermed som følger:

$$\begin{aligned} & \text{Betalbar skatt (SM skattekostnad; skatt basert på skattereglene)} \\ +/ - & \text{ endring i utsatt skatt (endring i skatt på midlertidige forskjeller)} \\ = & \text{ Skattekostnad (RM skattekostnad)} \end{aligned}$$

US-modellen har to grener:
US-grenen og betalbar skatt-grenen

De to grenene som vises i skjemaet over, har som eneste oppgave å finne denne fordelingen mellom *RM* og *SM* skattekostnad. Den nederste grenen kan kalles «*US-grenen*», mens den øverste kalles «*betalbar skatt-grenen*». Det kan føles som mye arbeid for lite, men alternativet ville ha vært å ha et separat skatteregnskap.

I praksis utarbeides så godt som alle årsregnskap og skatteskjemaer ved bruk av EDB-baserte årsoppgjørssystemer (for eksempel Cantor Controller, Maestro, Finale, Total, Duett med flere), og regnskapsprodusentene er til en viss grad prisgitt disse leverandørenes evne til å levere skjemaer som korrekt behandler den informasjonen som mates inn i systemet. Det er imidlertid skattyter selv som er ansvarlig for at det som kommer ut av systemene, og som sendes Regnskapsregisteret og Skatteetaten, er uten feil. En viktig del av årsoppgjørprosessen er derfor å kontrollere at regnskap og skatt er korrekt knyttet sammen i US-modellen.

Skjemaet ovenfor viser den *teoretiske* US-modellen i praksis. Betalbar skatt-grenen øverst til høyre viser hvordan man fremkommer til det skattepliktige resultat, det vil si hvilke justeringer av det *RM* resultatet som må gjøres for å få det skattepliktige resultatet. I skjemaet er «Resultat før skatt» i venstre kolonne og øverst til høyre markert med samme farge (lilla) for å vise at dette er *det samme tallet*: *RM* resultat før skatt. *RM* resultat før skatt er resultatet basert på regnskapsreglene. Når vi skal finne *SM* resultat (skattepliktig resultat), er vi i utgangspunktet uinteressert i regnskapsreglene; vi er kun interessert i skattereglene. Likevel «tvinges» man gjennom US-modellen og de skjemaene som vi er pålagt å fylle ut, til å ta *utgangspunkt* i resultatet basert på regnskapsreglene og justere *RM* resultat før skatt for alle forskjeller mellom regnskapsregler og skatteregler for til slutt å ende opp med *SM* resultat før skatt (skattepliktig resultat). Denne justeringen fremkommer i skjemaet øverst til høyre.