

Harald S. Olsen er førsteamanuensis i bedriftsøkonomiske fag ved Universitetet i Stavanger – Norsk hotellhøgskole.

Regnskapsføring av konsernbidrag ved kostmetoden

Forfatter: [Harald S. Olsen](#) Publisert: 1/2013 s. (41-47) Fagfelleurdert [Skriv ut](#)



Sammendrag

Artikkelen drøfter regnskapsmessig behandling av konsernbidrag. Historisk har konsernbidrag vært behandlet som driftskostnad, ekstraordinær kostnad og egenkapitaltransaksjon. Likeledes har man på inntektssiden behandlet konsernbidrag som driftsinntekt, finansinntekt og egenkapitaltransaksjon. I dag er vel løsningen at konsernbidrag følger intensjonen med bidraget. Reglene som praktiseres i dag, er med andre ord ikke prinsippbaserte og gir tilfeldige utslag. I tillegg medfører praktiseringen at selskapsregnskapene blir lite informative med hensyn til konsernbidrag. I artikkelen foreslås en prinsippbasert løsning basert på konsernbidragets opprinnelige intensjon fra lovgiver. I artikkelen drøftes kostmetoden, ettersom kostmetoden er en dominerende metode i Norge og eneste tillatte etter IFRS.

Bakgrunn for konsernbidragsreglene

Forut for innføringen av konsernbidragsreglene hadde Norges Industriforbund ved flere anledninger bedt om spesielle regler for skattlegging av konserner. Temaet ble blant annet tatt opp i innstilling av 7. oktober 1966 (Dekke-utvalget). Årsaken til at temaet ble satt på dagsordenen av Norges Industriforbund, var at reglene favoriserte dannelse av aksjeselskap med flere avdelinger i stedet for morselskap med datterselskap. Videre ble mange oppkjøp gjennomført som fusjoner for å oppnå felles beskatning. I den grad selskapene var organisert som konsern, ble for eksempel internprising av varer og tjenester benyttet som middel for resultatoverføring mellom konsernselskap. I takt med økende størrelse på norske industrikonsern forsterket problemet seg, og høsten 1976 ble det nedsatt et utvalg for utredning av konsernbidragsreglene med daværende avdelingsdirektør Kjell Woldseth som formann. Arbeidsgruppen avla innstilling om beskatning av konserner 22. desember 1978. Forslaget møtte stor motstand, og arbeidsgruppen ble bedt om å legge frem et forslag som tok hensyn til de innsigelser som var mottatt. Arbeidsgruppen la frem en tilleggsuttalelse 8. mai 1979. Det nye forslaget var en konsernbidragsmodell hentet fra Sverige, der man hadde hatt en konsernbidragsmodell siden 1965¹. De nye reglene ble lagt frem for stortinget i Ot. prp. nr. 16 (1979–80) og innført fra og med skatteåret 1979.

I Ot.prp. nr. 16 (1979–80) defineres konsernbidrag på følgende måte:

Departementet forutsetter at det dreier seg om ytelser av økonomisk karakter der yteren ikke betinger seg noe særskilt vederlag. Ytelsen kan bestå i umiddelbar overføring av penger eller andre formuesverdier, som f.eks. driftsmidler. Men det vil være tilstrekkelig at giveren påtar seg å betale et bestemt beløp til mottakeren på et senere tidspunkt. I det sistnevnte tilfellet regnes konsernbidraget å være ytet i forhold til bestemmelsene i § 15 på det tidspunkt da giveren påtar seg betalingsforpliktelsen.

Vi ser at konsernbidrag kan defineres som en ytelse av økonomisk karakter hvor giver ikke betinger seg særskilt vederlag. Definisjonen sier oss ikke noe om hvordan en skal klassifisere ytelsen i regnskapet til gjivende og mottakende selskap. Det at giveren ikke betinger seg noe særskilt vederlag, betyr at dette ikke er en ordinær salgs- og kjøpsransaksjon. I Ot. prp. nr. 16 (1979–80) ble den regnskapsmessige behandlingen inntatt i notat fra Justisdepartementet. Konklusjonen ble at konsernbidrag ble underlagt de samme materielle begrensninger som utbytte, med unntak for ekstraavsetningsplikten i daværende aksjelov § 12–1 annet ledd nr. 2. Likeledes ble beslutningen vedrørende konsernbidragets størrelse tillagt generalforsamlingen. De betraktet med andre ord konsernbidraget som en overskuddsanvendelse på lik linje med utbytte. Imidlertid er justisdepartementet ikke konsekvent i den videre diskusjon, hvor det sies følgende på side 10 i proposisjonen:

Poenget må her være å finne en regnskapsmessig plassering som gjør at konsernbidraget ikke fører til at det regnskapsmessige bilde av de enkelte konsernselskapers virksomhet blir galt ... Dersom konsernbidraget skal betraktes som en kostnad, bør bidraget settes opp som en årsoppgjørdisposisjon. Konsernbidraget har ikke direkte sammenheng med den forretningsmessige driften og er frivillig. Det vil vel derfor være galt å la bidraget virke inn på resultatet for årsoppgjørdisposisjonen. Imidlertid tilsier det forhold at konsernbidrag iallfall langt på vei må likestilles med utbytte, gave e. l., at bidraget betraktes som overskuddsanvendelse.

Justisdepartementets uttalelse ble tolket som om den næringsdrivende hadde valgfrihet mellom å betrakte konsernbidraget som en kostnad med plassering under årsoppgjørdisposisjoner², eller som overskuddsanvendelse (Vårdal 1982).

Videre sies det følgende på side 11 i proposisjonen:

Det vil gi et galt bilde av mottakerselskapets resultat om konsernbidraget i dette selskaps resultatregnskap føres opp som drifts- eller finansinntekt. I mottakerselskapets resultatregnskap må konsernbidrag derfor føres opp som ekstraordinær inntekt.

Kravet om regnskapsføring som ekstraordinær inntekt i mottakende selskap og som disponering i givende selskap medførte protester fra ledende regnskapshold. Blant annet tok daværende dosent Arne Kinserdal ved NHH opp problemstillingen i et notat av 31.12.1979 og NSRF i notat av 07.1.1980. I en artikkel i Revisjon og Regnskap (Kinserdal 1980) drøftes problemstillingen. Kinserdal går inn for at i den grad konsernbidraget kan anses som en skattemessig disposisjon, skal den tas inn som årsoppgjørdisposisjon³ i både givende og mottakende selskap. Videre gis det uttrykk for at konsernbidrag kan være uttrykk for finansinntekt/kostnad eller ekstraordinær inntekt/kostnad.

En kan si at regnskapsføring som overskuddsanvendelse ble ansett som uheldig på grunn av ulik tidsmessig plassering regnskaps- og skattemessig. På den tiden ble utbytte inntektsført i overføringsåret. Det medførte at konsernbidraget regnskapsmessig ble inntektsført året etter at det skattemessig var gjort opp. Det kan nevnes at en i Sverige hadde samme diskusjon⁴ (Johansson og Rode 1978).

Oppsummerer vi diskusjonen i Norge og Sverige fra denne tiden, kan man se at skattelovene styrer regnskapsføringen i stor grad. Likeledes er det ikke en prinsipiell vurdering av konsernbidrag. Den betraktes både som kostnad, inntekt og som egenkapitaltransaksjon, det vil si overskuddsanvendelse. Et moment som ikke tas opp i de norske notatene og artiklene fra denne tiden, er forskjellen mellom opp- og nedstrøms konsernbidrag –et skille som i dagens regnskapsdiskusjon anses som vesentlig. I Sverige tas temaet opp av Johansson og Rode (1978). Drøftingen er imidlertid kort og dreier seg hovedsakelig om regnskapsføringen i datterselskapets regnskap av mottatt konsernbidrag.

Regnskapsføring av konsernbidrag som egenkapitaltransaksjon

I henhold til NOU 1995:30 (ny regnskapslov) defineres egenkapitaltransaksjoner som «transaksjoner mellom selskap og eiere» og sier videre: «Egenkapitaltransaksjoner har et viktig særtrekk som atskiller dem fra andre transaksjoner. Det oppstår ikke vinning og tap ved egenkapitaltransaksjoner.» Som eksempel på egenkapitaltransaksjoner nevnes følgende: «Det er i hovedsak fire former for egenkapitaltransaksjoner: innskudd av egenkapital, tilbakebetaling av innskutt egenkapital, utdeling av resultater og utdeling av merverdi.»

I regnskapsloven er dette skillet innført i § 4–3, hvor endringer i egenkapitalen, unntatt kapitalinnskudd og kapitaluttak, føres over resultatregnskapet.

Det kan virke som en selvmotsigelse når en først sier at egenkapitaltransaksjoner ikke medfører vinning eller tap, og så i neste setning si at fordeling av overskudd, det vil si utbytte og konsernbidrag, er en egenkapitaltransaksjon. Fordeling av overskudd inntektsføres i mottakerens regnskap. Det å inntektsføre utbytte er imidlertid ikke en gevinstberegning. Egenkapitaltransaksjoner kan med andre ord være en inntekt for mottaker, men de er aldri en kostnad i regnskapet. Om dette skriver NOU 1995:30: «*En naturlig forlengelse av resonnementet er at kostnader⁵ i forbindelse med egenkapitaltransaksjoner heller ikke er regnskapsmessige kostnader.*»

Begrepet egenkapitaltransaksjoner tas også opp i NRS(F) «Resultatskatt» paragraf 2.20:

Ved avvik fra kongruensprinsippet og ved egenkapitaltransaksjoner føres poster direkte mot egenkapitalen ... 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 ... Konsernbidrag er en egenkapitaltransaksjon som har effekt på betalbar skatt. Konsernbidrag skal i tråd med det ovenstående regnskapsføres netto i avgivende og mottakende selskap.

Konsernbidrag oppfylder alle krav til en egenkapitaltransaksjon. Det er i prinsippet en transaksjon mellom selskap og eiere, selv om konsernbidraget gis horisontalt i konsern. Det oppstår heller ikke vinning eller tap ved konsernbidrag. Ut fra dette burde regnskapsmessig behandling være gitt som transaksjon mellom egenkapitalen i givende og mottakende selskap. Imidlertid har ikke diskusjonen vedrørende regnskapsmessig behandling av konsernbidrag stilnet. Så sent som i 2008 er regnskapsmessig behandling av konsernbidrag tatt opp (Huneide 2008).

Oppstrøms konsernbidrag

Kostmetoden er vel den mest brukte metoden innen konsern. Metoden er obligatorisk for selskap som følger IFRS. Den regnskapsmessige praksis som hovedsakelig følges i dag, er gitt i DnR-sirkulære 2000–80. I korthet går reglene ut på at konsernbidrag fra mor til datter ses på som kapitalinnskudd og konsernbidrag fra datter til mor ses på som finansinntekt. I praksis kan en se at konsernbidrag benyttes som erstatning for utbytte ved overføring av midler oppstrøms i konsernet.⁶ Reglene i Sverige følger av URA 7, hvor det anbefales at konsernbidrag skal gjenspeile det økonomiske innhold i transaksjonen. Det vil si et regelverk som delvis følger DnR-sirkulære 2000–80.⁷

Etter forfatterens syn er praksisen uheldig. Mottaker registrerer en finansinntekt som helt eller delvis ikke har sammenheng med reell avkastning i datterselskap. En kan med rette hevde at kostmetoden i alle fall gir en dårlig indikasjon på reell avkastning av investert kapital. Videre vil aksjenes historiske kostpris sjelden reflektere virkelig verdi, men så lenge en har valgt kostmetoden, bør ikke konsernbidrag inntektsføres som avkastning på investert kapital.

I den grad mottatt konsernbidrag overstiger tilbakeholdt resultat i eierperioden, anbefaler DnR-sirkulære 2000–80 jf. NRS(17)11.1 at den del av konsernbidraget går til fradrag i aksjenes kostpris. Samme løsning er gjengitt i Huneide mfl., (2011), som argumenterer for at løsningen følger av opptjeningsprinsippet. Opptjeningsprinsippet og kostmetoden harmoniserer dårlig. Kostmetoden viser ingen opptjening på investerte aksjer før eventuelt mottatt utbytte. Videre forutsetter løsningen at det er en lineær sammenheng mellom verdier som skytes inn og tas ut av datterselskapet, og aksjenes markedsverdi. Som kjent eksisterer sjelden en slik sammenheng.

Regnskapsloven gir egne regler for verdivurdering av eiendeler og gjeld. I den grad overføringen av verdier fra datter til mor ikke medfører at virkelig verdi av aksjene i datter går under balanseført verdi, ser jeg ingen grunn til å nedskrive verdien av aksjene. Det vil si at konsernbidraget fra datterselskapet og vurdering av nedskrivningsbehov for aksjer er to forskjellige transaksjoner som bør vurderes uavhengig av hverandre.⁸ Synspunktet ovenfor reflekteres for eksempel ved bruk av markedsverdier på aksjeinvesteringen. Mottatt utbytte har ingen betydning for fastsettelse av balanseført verdi i dette tilfellet. Alt annet like kan en si at utdeling av utbytte reduserer markedsverdien, men svært mange andre forhold er med på å bestemme verdien. En bør med andre ord vurdere balanseført verdi uavhengig av mottatt konsernbidrag. Regelen i DnR-sirkulære 2000–80 kan ses på som benyttelse av delvis egenkapitalmetode når kostprismetoden er valgt som verdsettelsesmetode for aksjer i datterselskap.

Konsekvensen av ovenstående argumentasjon er at ved konsernbidrag fra datterdatter til mor må datterselskapet vurdere sin aksjeinvestering i datterdatter for eventuelt nedskrivningsbehov uavhengig av om konsernbidraget overstiger tidligere tilbakeholdt overskudd. Videre må morselskapet vurdere om det er nedskrivningsbehov på aksjene i datter uavhengig av om datter nedskriver aksjene i datterdatter.

Et eksempel hentet fra Huneide mfl. (2011) kan illustrere forskjellen mellom DnR-sirkulære 2000–80 og forfatterens anbefalte løsning:

M stiftet D for noen år siden. 31.12.x1 har D opptjent egenkapital (som ikke er delt ut tidligere) på kr 100. D kjøpte DD i begynnelsen av x1. DD har et regnskapsmessig resultat i x1 på 50. 31.12.x1 gir DD 250 i konsernbidrag til M. Vi ser bort fra skatt i dette eksemplet. 200 av konsernbidraget tas altså fra egenkapital som var opptjent før kjøpet.

Som nevnt ovenfor må vi simulere at DD gir konsernbidraget via D. Regnskapsføringen i D ville blitt at 50 resultatføres som inntekt og dermed anses som opptjent egenkapital i D. 200 ville blitt ført som reduksjon av kostprisen på aksjene i DD. D må dermed anses å ha opptjent egenkapital på 150. Når M mottar 250 i konsernbidrag fra DD, resultatføres 150 som inntekt, mens 100 føres som reduksjon av verdien av Ms investering i D.

Ut fra forfatterens anbefalte løsning skal M registrere kr 250 debet fordring DD og kredit egenkapital⁹. DD registrerer kredit gjeld til M og debet annen egenkapital. D må på sin side vurdere verdien av aksjeinvesteringen i DD for nedskrivningsbehov. Antar vi for eksempel at virkelig verdi er kr 100 lavere enn balanseført verdi, utløser det et nedskrivningsbehov på kr 100, som føres som ordinær nedskrivning av anleggsaksjer. En bør merke seg at reverseringsadgangen gjelder. Øker virkelig verdi et senere år, reverseres nedskrivningen. Videre må M ved regnskapsavslutningen vurdere nedskrivningsbehov av aksjene i D. Antar vi at virkelig verdi overstiger balanseført verdi, beholdes balanseført verdi. Regnskapsføringen blir med andre ord enklere og mer prinsippbasert. Videre skifter ikke regnskapsføringen avhengig av mottakers eierposisjon i giver, og aksjeverdien vurderes og nedskrives etter vanlige regler.

Nedstrøms konsernbidrag

Konsernbidrag fra mor til datterselskap¹⁰ betraktes i DnR-sirkulære 2000–80 som kapitaltilførsel som likestilles med nyemisjon av aksjer. Konsekvensen er dermed at balanseført verdi av aksjer øker med konsernbidraget. En kan si at DnR-sirkulære 2000–80 behandler reglene symmetrisk, siden mottak av konsernbidrag som overstiger tilbakeholdt overskudd, anbefales fratrukket balanseført verdi av aksjer. Regelen minner som nevnt tidligere om innføring av egenkapitalmetoden i kostprismodellen og kan gi tilfældige utslag. Vi kan tenke oss to identiske konsern bestående av mor og datter med ulik utbyttepolitikk. I det ene konsernet overføres alt overskudd til morselskapet fortløpende. I den grad datter har behov for midler, overføres konsernbidrag til datter. I det andre konsernet beholdes alt overskudd i datter, noe som medfører at de ikke har behov for konsernbidrag fra mor.

Ved mottak av konsernbidrag fra datter endres ikke kostpris på aksjer så lenge utbetalingen til mor ikke overstiger overskudd i eierperioden. På den annen side vil konsernbidrag til datter medføre økning av balanseført verdi av aksjer. En ser med andre ord at *valg av utbyttepolitikk påvirker balanseført verdi av aksjebeholdning*. Årsaken er at man i en kostprismodell innfører en kvasi egenkapitalmetode. Verdireguleringen er i realiteten en oppskrivning av aksjenes verdi på morselskapets hånd. Det kan vel diskuteres om ikke denne oppskrivningen strider mot regnskapslovens forbud mot oppskrivning.

Ut fra diskusjonen ovenfor bør det innføres regler som er uavhengig av utbyttepolitikk, minoritetsinteresser mv. Det vil si at man behandler nedstrøms konsernbidrag som egenkapitaltransaksjon mellom egenkapitalen i giver og mottaker, uten verdiøkning av kostpris på aksjer i datterselskapet. Det vil si at ved benyttelse av kostmetoden i konsernregnskapet endres verdien av aksjebeholdning i datter bare ved nyemisjon, nedskrivning og reversering. Regelen gjør regnskapsføringen mer prinsippbasert og stringent. I tillegg forenkles regnskapsføringen vesentlig.

Ved konsernbidrag fra mor til datter/datterdatter tolker DnR-sirkulære 2000–80 reglene slik at det ikke er noen selskapsrettslig begrensning i hvor mye konsernbidrag morselskapet kan overføre til datterselskapet, siden aksjeverdien øker med avgitt konsernbidrag. I NSRFs publisasjon *Et årsregnskap* (1998) og i DnRs publisasjon *Egenkapitaltransaksjoner* (2007) går man inn for denne løsningen, dog med noe forbehold i publisasjonen fra 1999. Denne tolkning strider vel mot ordlyden i aksjelovens §§ 8–1 og 8–5. Det springende punkt er om frie fond forblir uendret ved overføring av konsernbidrag fra mor til datter. Rent formelt må vel løsningen bli at fordelt konsernbidrag går fra fri til bundet egenkapital. En analogi kan her være bruk av egenkapitalmetoden. Ved egenkapitalmetoden bør den naturlige tolkning være at fordelt konsernbidrag går fra fri egenkapital til fond for vurderingsforskjeller, det vil si at økning i verdi av aksjer tilsvarende økning i fond for vurderingsforskjeller. Holder vi oss til den løsning som er valgt av DnR, vil det i praksis bli skattereglene som begrenser overføringen fra mor til datter. Reglene til DnR medfører også at en kan blåse opp balansen ved å gi konsernbidrag, og ikke overføre pengene/eiendelene. Dette synes uheldig. Ved overgang til en mer prinsippbasert løsning i tråd med argumentasjonen ovenfor utelukkes denne muligheten, og de selskapsrettslige begrensingsreglene blir ekvivalente for konsernbidrag og utbytte.

Alternativ modell for regnskapsføring av konsernbidrag

Konsernbidraget har sin opprinnelse i skatteretten og er ment som en skattemessig utjevningsregel. Skattekostnaden kan dermed

påvirkes i både givende og mottakende selskap. Den løsning som er valgt i NRS (F) Resultatskatt, er at konsernbidrag regnskapsføres netto i avgivende og mottakende selskap.

Ved å gjennomføre transaksjonen i henhold til ovenstående tas ikke skatteeffekten av konsernbidraget ut av skattekostnaden i resultatkontoen. En får med andre ord samme årsoverskudd uavhengig av om en gir/mottar konsernbidrag eller ikke. Jeg er ikke sikker på om dette er en heldig løsning. I givende selskap reduseres betalbar skattekostnad når konsernbidraget er fradragsberettiget. I noen tilfelle vil dette bety at betalbar skattegjeld i balansen forsvinner i sin helhet. I den grad konsernbidraget ikke er overført, må det balanseføres som gjeld. Videre strider uttalelsen mot FAS no. 109, paragraf 145, som sier at fradragsberettiget dividende skal redusere skattekostnaden:

The Board believes that a tax deduction received for the payment of dividends (exclusive of dividends paid on unallocated shares held by an ESOP) represents, in substance, an exemption from taxation of an equivalent amount of earnings. For that reason, the Board concluded that the tax benefit should be recognized as a reduction of tax expense and should not be allocated directly to shareholders' equity. A tax benefit should not be recognized, however, for tax deductions or favorable tax rates attributable to future dividends of undistributed earnings for which a deferred tax liability has not been recognized under the requirements of Opinion 23. Favorable tax treatment would be reflected in measuring that unrecognized deferred tax liability for disclosure purposes.

I USA er utbytte fradragsberettiget på samme måte som konsernbidrag i Norge. Det er derfor relevant å se hvordan man har løst problemet i USA. Så lenge både utbytte og konsernbidrag defineres som fordeling av overskudd, taler mye for at skattekostnaden på grunn av konsernbidrag burde vært inkludert i skattekostnaden. På den annen side er ikke konsernbidraget en regnskapsmessig kostnad, og ved å ta hensyn til skattevirkningen av konsernbidraget i skattekostnaden blir skattekostnaden i forhold til resultat før skatter noe tilfeldig. Ideelt sett skal regnskapsmessig skattekostnad ved fravær av permanente differanser utgjøre 28 prosent av resultat før skatter.

En måte å løse denne gordiske knuten på kan være å innføre et par ekstra linjer i resultatregnskapet (Olsen 2003). Vi kan for eksempel ha følgende:

- Resultat før skattekostnad
- Skattekostnad
- Årsresultat
- Skattevirkning av konsernbidrag
- Årsresultat etter konsernbidrag

I modellen er årsresultat før konsernbidrag ekvivalent med det årsresultat som vises i nåværende modell. For å vise skattevirkningen av den skattemessige utjevningsregel som konsernbidraget er, føyes det til en egen linje for skattevirkningen. Fordelen ved ovenstående modell er at fordelt konsernbidrag i resultatregnskap kan vises brutto, det vil si at en får samme tall i resultat og balanse. En må anta at utvidelse av resultatregnskapet neppe er brudd på regnskapsloven § 6–1. Regnskapsloven § 6–1 er et minimumskrav, og det er tillatt med utvidende spesifisering jf. regnskapsloven § 6–3. I konsernregnskapet elimineres transaksjonene, og postene faller bort. Det vil derfor bare være aktuelt å vise skattevirkningen av konsernbidraget i selskapsregnskapet.

Antar vi for eksempel at et selskap har regnskaps- og skattemessig resultat før skatter på kr 100, ingen permanente differanser utenom konsernbidrag samt at de avgir kr 100 i konsernbidrag, får vi følgende:

Resultat før skatter	100
Betalbar skattekostnad	28
Endring utsatt skatt	0
Årsresultat før konsernbidrag	72
Skattelette pga. konsernbidrag	28
Årsresultat etter konsernbidrag	100
Opplysninger om:	
Avgitt konsernbidrag	100
Balanseposter:	
Betalbar skatt	0
Skyldig konsernbidrag	100

Dette alternativet gir antakelig mest informasjon til leserne, og kongruensprinsippet holdes. Mottakende selskap kan på samme måte føre en linje for skatteøkning pga. konsernbidrag. Det forutsettes at konsernbidraget har skattemessig virkning både hos giver og mottaker.

Konsernbidrag i små foretak

I Norge er det i all hovedsak ikke innført skille mellom store og små foretak vedrørende regnskapsmessig behandling av konsernbidrag. I Sverige har man for små og mellomstore foretak valgt å legge konsernbidrag under «bokslutsdisposisjoner». Det vil si at både brutto konsernbidrag og eventuell skattevirkning kommer inn som resultatelement¹¹ (Nilsson 2001). Regelen gjelder uavhengig av intensjonen for konsernbidraget. Følges forfatterens forslag til regnskapsmodell for behandling av konsernbidrag, burde det ikke være

behov for innføring av et skille mellom store og små foretak. Den foreslåtte modell er vesentlig enklere enn nåværende modell, som bygger på intensjonen for konsernbidraget.

Oppsummering

I artikkelen argumenteres det for en prinsippbasert behandling av konsernbidrag basert på lovgivers intensjon, at konsernbidrag er en skattemessig utjevningsregel. Konsernbidrag skal dermed aldri regnskapsføres som inntekt eller kostnad i finansregnskapet, men behandles som egenkapitaltransaksjon både i givende og mottakende selskap. Videre argumenteres det for at konsernbidrag regnskapsføres brutto. Skattevirkningen av konsernbidrag må dermed inn i resultatregnskapet. For å unngå at skattevirkningen påvirker ordinær skattekostnad, foreslås det en innføring av egen linje for skattevirkning av konsernbidrag etter dagens årsoverskudd.

- 1: I svensk rettspraksis ble begrepet konsernbidrag anvendt første gang i 1943, hvor det ble gitt skattemessig fradrag/inntekt for konsernbidrag mellom mor- og datterselskap (Arafartmålet, RÅ 1943 ref. 50).
- 2: Før 1992 var det ikke utsatt skatt-modell i regnskapet. Skatter, avsetninger mv. ble dermed plassert under gruppen årsoppgjørdisposisjoner, dvs. før årsoverskuddet.
- 3: Argumentasjonen for plassering under årsoppgjørdisposisjoner medfører at Kinserdal indirekte sier at konsernbidrag er en kostnad for givende selskap og inntekt for mottakende selskap, dvs. ikke en egenkapitaltransaksjon.
- 4: I svensk skatterettspraksis var det helt frem til 1998 et ulovfestet krav for skattemessig virkning av konsernbidrag at det ble ført som henholdsvis inntekt og kostnad i finansregnskapet (RÅ 1998 ref. 6). Tolkningen kan ses som merkelig, siden en i SOU 1964:29 sier følgende: «För avdragsrätt behöver från skatterättslig synpunkt inte krävas, att bidraget redovisas öppet i räkenskaperna i den meningen att det framgår av den officiella vinst- och förlusträkningen eller balansräkningen eller att det där betecknas som konsernbidrag.»
- 5: Begrepet utgift burde vært benyttet i denne sammenheng.
- 6: En årsak til at en ikke ønsker utbytteutdeling, kan være at det er minoritetsandeler i datterselskapet. Ved å gi konsernbidrag til morselskapet unngås utbytteutdeling til minoriteten.
- 7: I URA 7 står det at skattekostnaden skal gå direkte mot egenkapitalen, men praksis er trolig at skattekostnaden i mottakende selskap påvirkes (Nilsson 2001). Årsaken er at konsernbidraget føres brutto. Regelen medfører videre at egenkapitalen i givende og mottakende selskap blir forskjellig om en følger URA 7 eller bokføringsnemndens forslag for små foretak.
- 8: IAS 27 jf. IAS 36 anbefaler samme løsning.
- 9: DnR-sirkulære 2000–80 argumenteres for at annen innskutt egenkapital benyttes. En konsekvens av denne tolkningen er at de dermed også sier at annen innskutt egenkapital skal tolkes som en del av den frie egenkapital på lik linje med annen egenkapital ut fra reglene i al § 8–1. Slik som loven lyder per i dag, er dette en utvidende tolkning som neppe har hjemmel i loven.
- 10: Ut fra reglene i DnR-sirkulære 2000–80 vil konsernbidrag fra mor til datterdatter følge samme regler som fra mor til datter og vise versa.
- 11: Se også egen veiledning fra bokføringsnemnden på: <http://www.bfn.se/redovising/VAG/VL08-1-K2.pdf>

Litteratur

- DnR-sirkulære 2000–80. 2000. Konsernbidrag ved bruk av kostmetoden, herunder hva som påvirker anskaffelseskost . Den norske Revisorforening.
- DnR. 2007. Egenkapitaltransaksjoner . Oslo: Den norske Revisorforening.
- Huneide, J.E. 2008. Konsernbidrag. Revisjon og Regnskap, 3 : 18–19.
- Huneide, J.E. mfl. 2011. Årsoppgjøret i teori og praksis . Oslo: Gyldendal Akademisk.
- IAS 27 (revised). 2011. Separate Financial Statements . International Accounting Standards Board.
- IAS 36. 2008. IAS 36, Impairment of Assets . International Accounting Standards Board.
- Johnsen, A. og E. Kvaal. 1999. Regnskapsloven: Kommentar til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.» etter Johanson, S.E.
- Johanson, S.E. og K. Rodhe. 1978. Redovising av konsernbidrag. Balans, 1 : 30–33.
- Kinserdal, A. 1980. Konsernbeskatningen – regnskapsmessige konsekvenser. Revisjon og Regnskap, 1 : 8–11.
- Nilsson, S.A. 2001. Skatt på konsernbidrag i resultatregningen . Balans, 8–9 : 48–49.
- NOU 1995: 30. Ny regnskapslov.
- NSRF. 1998. Regnskapsloven 1998. Et årsregnskap – en praktisk tilpasning. Oslo: Norges Statsautoriserte Revisorers Forening.
- Olsen, H.S. 2003. Beregning av maksimalt konsernbidrag og utbytte ved nye aksje- og regnskapslover. Skatterett, 1 : 60–81.
- Ot. prp. nr. 16, 1979–80. Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper.
- URA 7. 1998. Konsernbidrag och aktieägartillskott. Redovisningsrådet.
- Vårdal, P. 1982. Norsk regnskapslovgivning, 3. utgave . Oslo: Bedriftsøkonomens forlag.

© Econas Informasjonsservice AS, Stortingsgata 22 Postboks 1869 Vika N-0124 OSLO
E-post: post@econa.no. Telefon: 22 82 80 00. Org. nr 937 747 187. ISSN 1500-0788.

