



Universitetet
i Stavanger

Olsen, H.S. (2012) Beregning av maksimalt konsernbidrag - en pedagogisk note. *Skatterett*, 31(2), pp. 133-139

Lenke til publisert versjon:

[http://www.idunn.no/ts/skatt/2012/02/](http://www.idunn.no/ts/skatt/2012/02/beregning_av_maksimalt_konsernbidrag_-_en_pedagogisk_note?highlight=#highlight)

[beregning_av_maksimalt_konsernbidrag_-_en_pedagogisk_note?highlight=#highlight](http://www.idunn.no/ts/skatt/2012/02/beregning_av_maksimalt_konsernbidrag_-_en_pedagogisk_note?highlight=#highlight) (Det kan være restriksjoner på tilgang)



UiS Brage

<http://brage.bibsys.no/uis/>

Denne artikkelen er gjort tilgjengelig i henhold til utgivers retningslinjer.

Det er forfatterens siste upubliserte versjon av artikkelen etter fagfelleevaluering, såkalt postprint.

Dersom du skal sitere artikkelen anbefales det å bruke den publiserte versjonen



Beregning av maksimalt konsernbidrag

- en pedagogisk note

Av førsteamanuensis Harald S. Olsen

I denne pedagogiske noten vises det hvordan man på en enkel måte kan beregne maksimalt konsernbidrag og utbytte gitt ulike betingelser. Det viser seg at mange ikke er kjent med at avanserte årsavslutningsprogram for beregning av maksimalt konsernbidrag og utbytte er unødvendig. I praksis avsettes det sjelden maksimalt til utbytte og konsernbidrag, men ved å beregne hvor mye som maksimalt kan avsettes kan en kontrollere om ønsket avsatt konsernbidrag og eller utbytte er lovlig.

Innledning

Denne pedagogiske noten skrives da tidligere studenter har gitt meg tilbakemelding på at noe av det de har lært i mine kurs ikke er allment kjent i selskap de arbeider. Gjennom et etter hvert lang liv som forsker og foreleser lærer man seg visse metoder for å gjøre kompliserte fagemner litt enklere. Problemstillingen er ikke ny, og avanserte regnskapsprogram har innlagt algoritmer for beregning av utbytte og konsernbidrag. Det er imidlertid ikke sikkert at regnskapsprogrammene beregner riktig, og man bør som revisor, skatterådgiver eller økonomisjef være i stand til å kontrollere om de tall som kommer ut er korrekte. Det har blant annet vært domsavsigelse vedrørende tilleggs katt, hvor skatteyteren brukte argumentet at konsernbidraget ble feil pga. at regnskapsprogrammet beregnet feil størrelse. Skatteyteren tapte saken, noe jeg finner naturlig. En fagperson innen skatterett eller økonomi må forventes å kunne kontrollere tallene i regnskapet.

Utleddning av modell

Reglene som styrer beregning av maksimalt konsernbidrag finner vi hovedsakelig i skatteloven §§ 10-2 til 10-4 og aksjeloven §§ 8-1 og 8-5. I denne pedagogiske noten ser vi på konsernbidraget fra givers ståsted, og det vil dermed hovedsakelig være skatteloven § 10-2 og aksjeloven § 8-1 som benyttes.

Modellen som benyttes forutsetter en totrinnsberegning. Først beregnes maksimalt utbytte i henhold til aksjeloven § 8-1, dernest kan de utledete formler benyttes til å beregne konsernbidrag og kombinasjoner av konsernbidrag og utbytte. Utledningen av formler skjer via et enkelt eksempel, da dette er en pedagogisk note.

Gjennomgangseksempel:

Anta at en bedrift har følgende balanse før disponering av årets overskudd:

Eiendeler

Anlegg	500
Kontanter	500
<u>Sum eiendeler</u>	<u>1 000</u>

Egenkapital og gjeld

Innskutt egenkapital	200
Annen egenkapital	100
Årsoverskudd	50
Betalbar skatt	50
Gjeld	600
<u>Sum egenkapital og gjeld</u>	<u>1 000</u>

Tar vi utgangspunkt i aksjeloven § 8-1 første og annet ledd, kan maksimalt selskapsrettslig tillatt utbytte beregnes på følgende måte:

 Krav 1 (8-1 første ledd)

Årsresultat	50
+ Annen egenkapital	100
- Udekket underskudd	0
- Balanseført FOU	0
- Balanseført goodwill	0
- Balanseført netto utsatt skattefordel	0
- Egne aksjer	0
<u>= Til utbytte etter krav 1</u>	<u>150</u>

Krav 2 (8-1 andre ledd)

Bokført egenkapital ved utgangen av året skal være minst 10 % av balansesummen. Balansesummen er på kr 1.000. Vi kan sette opp følgende beregning:

Aksjekapital (innskutt egenkapital)	200
+ Annen egenkapital	100
+ Ikke fordelt overskudd	50
= Sum egenkapital	350
- 10 % av balansesummen (1.000 · 0,1)	100
= Til utbytte etter krav 2	250

Laveste velges. Dvs. maksimalt utbytte er kr 150.

Modell for beregning av lovlig konsernbidrag under forutsetning av at maksimalt tillatt konsernbidrag ikke overstiger skattepliktig alminnelig inntekt

Når maksimalt utbytte er beregnet, har vi et utgangspunkt for beregning av hva som maksimalt kan gis i konsernbidrag, gitt at det ikke avsettes til utbytte. I henhold til skatteloven § 10-2 er konsernbidraget fradragsberettiget for giver. Alt annet like medfører det at det som kan gis i konsernbidrag øker med skattefradraget, siden årsoverskuddet øker¹ når betalbar skatte-kostnad reduseres. Årsaken til dette er at konsernbidrag ikke er definert som en kostnad, men en overskuddsfordeling.

Skattesatsen for A/S er 28 %. Forutsetter vi at skattepliktig inntekt er større enn det maksimale konsernbidrag som beregnes, øker konsernbidraget med en faktor på $1 / (1 - 0,28) = 1,3889$. Det vil også si at i den grad selskapet velger å avsette både til utbytte og konsernbidrag, vil en ekstra krone i utbytte redusere konsernbidraget med kr 1,3889. En enkel formel kan ut fra dette settes opp slik:

$$1) KB_M = (M - U_A) / (1 - 0,28) \text{ Gitt at } SI \geq KB_M$$

M = Maksimalt utbytte beregnet ut fra aksjelover § 8-1 når KB_A er satt til null.

¹ Konsernbidrag behandles som en egenkapitaltransaksjon som skal regnskapsføres netto jf. NRS(F) Resultatskatt punkt 2.20.

- U_A = Avsatt utbytte ($U_A \leq M$)
 KB_M = Maksimalt tillatt konsernbidrag
 KB_A = Avsatt konsernbidrag ($KB_A \leq KB_M$)
 SI = Skattepliktig alminnelig inntekt²

Formel 1 viser oss hvordan en kan beregne maksimalt tillatt konsernbidrag i henhold til skatteloven § 10-2 og aksjeloven §§ 8-1 og 8-5. I første ledd på høyre side av likhetstegnet gir M^3 uttrykk for de kr 150 som er beregnet i maksimalt tillatt utbytte ovenfor. U_A viser dermed hva ledelsen velger å avsette til utbytte. Avsatt utbytte kan naturligvis ikke overstige hva som maksimalt kan avsettes uten å gå veien om nedsettelse av aksjekapital mv. jf. aksjeloven kapittel 12. Formelen forutsetter at skattepliktig alminnelig inntekt overstiger beregnet konsernbidrag, da den forutsetter at konsernbidraget er fullt ut fradragsberettiget. Skattepliktig alminnelig inntekt kan alltid beregnes ved å ta utgangspunkt i betalbar skatt i utgående balanse (BS_{UB}). Betalbar skatt er beregnet som 28 prosent av skattepliktig alminnelig inntekt, og en kan da ved å dele betalbar skatt på 0,28 finne skattepliktige alminnelig inntekt. I vårt eksempel er betalbar skatt i balansen kr 50. Skattepliktig inntekt er dermed kr 179 ($50/0,28$). Dvs. at det kan avsettes inntil kr 179 i konsernbidrag med skattefradrag.

Modell for beregning av lovlig konsernbidrag under forutsetning av at maksimalt tillatt konsernbidrag overstiger skattepliktig alminnelig inntekt

Den del av konsernbidraget som overstiger kr 179 i beregningen ovenfor gir ikke skattefradrag. I den grad maksimalt beregnet konsernbidrag i formel 1 overstiger kr 179, kan ikke formel 1 benyttes, og vi må benytte følgende formel:

$$2) \quad KB_M = M - U_A + BS_{UB} \quad \text{Gitt at } SI \leq KB_M$$

BS_{UB} = Betalbar skatt utgående balanse

2 $SI = BS_{UB} / 0,28$.

3 Det arbeides for tiden med forenkling av aksjeloven. Blant annet foreslår advokat Gudmund Knudsen i sin utredning til Finansdepartementet (Justis og politidepartementet rapport av 11.01.2011) endring i reglene for beregning av utbytte. Det er verdt å merke seg at dette bare gjelder for M i våre formler. Gitt at man ønsker å beholde konsernbidragsreglene, får det nye forslaget ingen betydning for formlene. Videre er korreksjonsinntektsreglene foreslått opphevet, jf. Stortingsmelding 11 (2010 – 2011) punkt 6.5 og tas dermed ikke opp i denne pedagogiske note.

Av formel 2 ser vi at skattevirkningen ved konsernbidrag maksimalt kan utgjøre hva som er gitt som betalbar skatt i utgående balanse. Regelen for beregning av maksimalt konsernbidrag blir dermed at man først beregner hva som maksimalt kan avsettes til utbytte, dernest benyttes formel 1 til å beregne maksimalt tillatt konsernbidrag. Overstiger beregnet konsernbidrag i formel 1 skattepliktig alminnelig inntekt, benyttes formel 2.

Eksempel 1

Tar vi utgangspunkt i vårt gjennomgangseksempel og forutsetter at det ikke avsettes til utbytte, kan følgende beregninger settes opp:

$$1) \quad KB_M = (150 - 0) / (1 - 0,28) \\ KB_M = 208$$

Formel 1 gir oss at maksimalt konsernbidrag som kan avsettes er kr 208. Vi må nå se om skattepliktig alminnelig inntekt overstiger kr 208. Ovenfor fant vi at skattepliktig alminnelig inntekt er kr 179 ($50/0,28$). Det betyr at forutsetningen for formel 1 ikke holder, og vi må benytte formel 2. Setter vi inn våre tall, får vi følgende:

$$2) \quad KB_M = 150 - 0 + 50 \\ KB_M = 200$$

Maksimalt lovlig konsernbidrag som kan gis er kr 200. Av konsernbidraget er kr 179 fradragsberettiget og kr 21 gis uten skattevirkning. Det er verdt å merke seg at i resultatregnskapet vises konsernbidraget netto. Dvs. med kr 150. I utgående balanse balanseføres konsernbidraget brutto med kr 200. Videre blir betalbar skatt i utgående balanse kr 0.

Anta nå at ledelsen ønsker å avsette kr 10 i utbytte og i tillegg overføre så mye lovlig konsernbidrag som mulig med og eventuelt uten fradragsrett. Vi starter som før med formel 1, og får følgende:

$$1) \quad KB_M = (150 - 10) / (1 - 0,28) \\ KB_M = 194$$

Det kan ved avsetning av kr 10 i utbytte maksimalt overføres kr 194 i konsernbidrag. Skattepliktig alminnelig inntekt er kr 179. Dvs. at det gis kr 179 i konsernbidrag med fradragsrett og kr 15 uten fradragsrett. Merk at selv

om utbytte og konsernbidrag til sammen overstiger skattepliktig alminnelig inntekt, så er det bare konsernbidraget som skal testes mot skattepliktig alminnelig inntekt.

Modell for beregning av lovlig utbytte under forutsetning av at lovlig avsatt konsernbidrag ikke overstiger skattepliktig alminnelig inntekt

En annen problemstilling er at utbytte er variabelen som skal beregnes. Dvs. at avsetning til konsernbidrag er gitt på forhand. Forutsettes det at avsatt konsernbidrag ikke overstiger skattepliktig alminnelig inntekt, kan følgende formel settes opp:

$$3) U_M = M - KB_A (1 - 0,28) \text{ Gitt at } SI \geq KB_A$$

U_M = Maksimalt beregnet utbytte gitt at det avsettes til konsernbidrag.

I formel 3 ser vi at en krone i avsatt konsernbidrag reduserer maksimalt avsatt til utbytte med 72 øre. Formel 3 forutsetter at avsatt konsernbidrag (KB_A) ikke overstiger skattepliktig alminnelig inntekt.

Modell for beregning av lovlig utbytte under forutsetning av at lovlig avsatt konsernbidrag overstiger skattepliktig alminnelig inntekt

I den grad $KB_A > SI$ kan ikke formel 3 benyttes og vi må benytte følgende formel:

$$4) U_M = M - KB_A + BS_{UB} \text{ Gitt at } SI < KB_A$$

Formel 4 viser at maksimal skattemessig effekt av konsernbidraget tilsvarer betalbar skatt i utgående balanse. Dvs. at gis det så mye konsernbidrag at skattepliktig alminnelig inntekt går ned i null, er det ingen betalbar skatt å betale for giverselskapet. Gis det mer i konsernbidrag, gir ikke konsernbidraget fremførbart underskudd, men behandles i praksis som vanlig utbytte.

Eksempel 2

La oss anta at selskapet har valgt å avsette kr 50 i konsernbidrag. Fra før av har vi beregnet at dette beløpet er under skattepliktig alminnelig inntekt. Det er derfor formel 3 som skal benyttes. Setter vi inn våre tall i formel 3, får vi følgende:

$$3) U_M = 150 - 50(1 - 0,28)$$

$$U_M = 114$$

Bedriften gir dermed kr 50 i konsernbidrag med skattefradrag og kr 114 i utbytte. I resultatregnskapet registreres kr 36 ($50 \cdot 0,72$) i konsernbidrag og kr 114 i utbytte. I utgående balanse balanseføres kr 114 i utbytte og kr 50 i konsernbidrag. Betalbar skatt reduseres med skattevirkningen av konsernbidraget til kr 36 [$(50 - (50 \cdot 0,28))$].

Avslutning

I artikkelen er det vist at man ved enkle formler kan kontrollere hva som maksimalt kan avsettes til konsernbidrag og utbytte. Ansatte inne lignings-etat, skatterådgivere og revisorer kan dermed enkelt kontrollere de tall som regnskapsprogrammene beregner. Modellene vil, gitt at konsernbidragsinstituttet ikke endres, være upåvirket av eventuelle nye aksjelovsregler.