

Fra og med inntektsåret 2019 ble regelen om begrensning av fradrag for renter utvidet, jf. skatteloven § 6-41.

Selskap mv. som er i konsern kan få begrenset fradrag for renter på gjeld, både til nærstående og ikke-nærstående parter, herunder eksterne gjeld. For å skjerme ordinære låneforhold, er det innført en egenkapitalbasert unntaksregel, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd. Selskap i konsern kan unngå rentebegrensning dersom egenkapitalen i selskapet, alternativt samlet for norsk del av konsernet, tillagt to prosentenheter, er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernet (globalt). Selskapet mv. må i så fall levere skjema RF-1509 og dette må signeres av revisor.

Selv om vilkårene for å anvende unntaksregel er oppfylt, kan selskapet likevel få avskåret fradrag for renter til nærstående parter utenfor samme konsern (andre nærstående renter), jf. skatteloven § 6-41 niende ledd. Se også punkt 3.2.3 i RF-1317 (rettledning til skjema RF-1315).

Innledning, begreper og definisjoner

1. Generelt

1.1 Hvem skal levere skjemaet

Skjema RF-1509 er et tilleggsskjema til RF-1315 Begrensning av rentefradrag. Skjemaet skal leveres av selskap mv. i konsern som anvender unntaksregelen for å unngå rentebegrensning (svart "ja" i post 43a i RF-1315). Skjema RF-1509 må godkjennes av revisor, se punkt 1.5.

Rentebegrensningsregelen innebærer at det ikke kan kreves skattemessig fradrag for netto rentekostnader som overstiger 25 % av en rentefradragsramme, se nærmere omtale i RF-1315 og tilhørende rettledning RF-1317.

Selskap i konsern kan påberope seg den egenkapitalbaserte unntaksregelen, enten på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå (norsk del av konsernet), se skatteloven § 6-41 åttende ledd. Dersom vilkårene for anvendelse av unntaksregelen er oppfylt, får selskapet fradrag for årets netto rentekostnader, men kan likevel få avskåret

fradrag for renter til nærstående part utenfor konsernet, se punkt 2.7 nedenfor.

1.2 Om selskap i konsern og relevant måletidspunkt

Det følger av skatteloven § 6-41 femte ledd at med selskap i konsern menes

- selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter et av de aksepterte regnskapsspråkene (se veiledning i punkt 2.2 nedenfor),
- selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernselskap dersom IFRS (International Financial Reporting Standards) hadde vært anvendt, og
- selskap mv. som er stiftet i inntektsåret, når vilkårene som nevnt i punkt a eller b over, er oppfylt på stiftelsestidspunktet.

Se også nærmere omtale i punkt 2 i RF-1317 (rettledning til RF-1315), herunder definisjon av selskap mv. i konsern. I rettledningen omtales skattyter både som "foretak", "selskap" og "selskap mv.".

Det er et krav at selskap mv. som benytter unntaksregelen er konsolidert inn linje for linje i et avlagt konsernregnskap, se likevel punkt 1.4 "Innenlandske konsern".

Se veiledning i punkt 2.2 nedenfor om krav til konsernregnskapet som legges til grunn for unntaksregelen, og om at det i visse tilfeller må utarbeides et nytt konsernregnskap.

Merk at måletidspunktet for "norsk del av konsernet" etter unntaksregelen er forskjellig fra tidspunktet som benyttes i forhold til terskelbeløpet i skatteloven § 6-41 fjerde ledd, se RF-1317 (rettledning til RF-1315).

1.3 Selskap som ikke kan benytte unntaksregelen på selskapsnivå

Et selskap mv. som er stiftet i inntektsåret og inngår i konsern på stiftelsestidspunktet, kan bare benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå, ikke på selskapsnivå, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a tredje avsnitt.

Tilsvarende gjelder selskap mv. som er overtakende selskap ved fusjon i inntektsåret.

1.4 Innenlandske konsern

I et innenlandsk (helnorsk) konsern vil grunnlaget for beregning av egenkapitalandelen på nasjonalt nivå være identisk med grunnlaget for egenkapitalandelen i konsernet (globalt).

Helnorske konsern, dvs. konsern som bare består av selskaper og innretninger som er skattepliktige til Norge, må i post 160 godtgjøre at konsernet ikke har utenlandske selskaper og enheter. Dersom vilkårene for å være et innenlandsk konsern er oppfylt, er det kun del I av skjema RF-1509 som må fylles ut for å kunne anvende unntaksregelen.

Det avgjørende for om konsernet anses som innenlandsk, er om den norske delen av konsernet sammenfaller med konsernet med hensyn til beregning av egenkapitalandel. Et konsern kan ikke regnes som innenlandsk hvis det omfatter selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS-selskap som har en eller flere utenlandske andelseiere.

Utenlandske filialer (faste driftssteder) av et norsk selskap i land der Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, kan inngå i et innenlandsk konsern. Et innenlandsk konsern kan imidlertid ikke omfatte filial (fast driftssted) i land der unntaksmetoden (fordelingsmetoden) gjelder.

Utgangspunktet er at alle selskap mv. som benytter unntaksregelen må være konsolidert inn linje for linje i et konsernregnskap. Innenlandsk konsern med midlertidig eide selskaper og/eller uvesentlige selskaper som ikke konsolideres inn i et konsernregnskap etter norske regnskapsregler (NGAAP), er imidlertid unntatt fra dette kravet, og kan anvende forenklet krav til dokumentasjon ved kun å fylle ut del I i skjemaet. Det vises til Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 6. desember 2019.

Ved forespørsel må selskapet kunne gi nærmere opplysninger om de foretatte vurderingene, herunder at den norske delen av konsernet sammenfaller med konsernet (globalt) ved beregning av egenkapitalandel.

1.5 Om revisors godkjenning

Det følger av skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav h at følgende skal godkjennes av revisor for at selskapet kan anvende unntaksregelen:

- selskapets regnskap,
- konsolidert balanse for norsk del av konsernet,
- omarbeidelsene til konsernregnskapets regnskapsregler og prinsipper,
- de lovpålagte justeringene av selskapsregnskapet / konsolidert balanse og
- konsernregnskapet, samt
- skattefastsettingsskjema (RF-1509).

Revisors godkjenning gjøres ved at norsk ansvarlig revisor for det selskapet mv. som benytter seg av unntaksregelen (på selskapsnivå eller nasjonalt nivå) signerer skattefastsettingsskjemaet RF-1509.

Se Skattedirektoratets uttalelse på skatteetaten.no publisert den 28. februar 2020 for mer informasjon om hva kravet til revisors godkjenning innebærer.

1.6 Hvor mange utgaver av skjema må selskapet mv. eventuelt levere

Det vises her til at selskap i visse tilfeller må levere flere RF-1315, jf. rettleiding RF-1317 punkt 15.

For selskap mv. som av grunner som nevnt i RF-1317 punkt 15, leverer flere RF-1315, vil det kunne være aktuelt å levere flere RF-1509 ved anvendelse av unntaksregelen.

1.7 Avvikende regnskapsår

Utvidelse av rentebegrensningsregelen for selskaper i konsern gjelder fra og med inntektsåret 2019, herunder for selskaper med avvikende regnskapsår med utgående balansedato i 2019.

Avgrensningen av et regnskapsår kan variere mellom ulike regnskapsregler og følger ikke alltid kalenderåret («avvikende regnskapsår»). Dersom selskapsregnskapet gjelder en annen periode enn konsernregnskapet, vil regnskapene være mindre egnet for sammenligning. Departementet legger i lovforarbeidene til grunn at ved konsolideringen av det enkelte selskapet i konsernregnskapet, må selskapsregnskapet omarbeides til samme regnskapsår som konsernregnskapet.

1.8 Fortegnsbruk i skjema

Positive tall fylles ut med positivt fortegn (+). Negative tall fylles ut med negativt fortegn (-). Se ledetekst under den enkelte post i skjema.

2 Om den egenkapitalbaserte unntaksregelen

2.1 Generelt

Det følger av skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a nr. 1 og nr. 2 at den egenkapitalbaserte unntaksregelen kan benyttes enten på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå (dvs. for norsk del av konsernet).

Selskapsnivå

Benyttes unntaksregelen på selskapsnivå, får selskapet fradrag for renter tilsvarende beløpet for årets netto rentekostnader hvis det godtgjøres at selskapets egenkapitalandel (forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum), tillagt to prosentenheter, er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Egenkapitalandelen oppgis i prosent med to desimaler.

Nasjonalt nivå

Benyttes unntaksregelen på nasjonalt nivå, får enhetene som inngår i norsk del av konsernet og som påberoper seg unntaksregelen, fradrag for renter tilsvarende beløpet for årets netto rentekostnader hvis det godtgjøres at egenkapitalandelen (forholdstallet mellom egenkapital og balansesum), tillagt to prosentenheter, er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Egenkapitalandelen oppgis i prosent med to desimaler.

Om fradrag for andre nærståendeenter

Selskap i konsern som anvender unntaksregelen, kan likevel få avskåret fradrag for renter til andre nærstående parter utenfor samme konsern, se punkt 2.7 nedenfor.

2.2 Krav til konsernregnskapet

Akseptert regnskapsspråk

Konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel må være utarbeidet etter et av følgende regnskapsspråk-/regler:

- NGAAP,
- IFRS,
- IFRS for SME (små og mellomstore foretak),
- GAAP i et EØS-land,
- US GAAP eller
- Japansk GAAP.

Konsoliderende enhet i konsernet

Konsernregnskapet skal være utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet som kan konsolidere etter akseptert regnskapsspråk, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 3 og FFIN § 6-41-2.

I enkelte tilfeller gir regnskapsreglene, f.eks. IFRS, valgadgang med hensyn til å konsolidere underliggende selskap linje for linje. Kravet om at konsernregnskapet skal være utarbeidet av det ultimate morselskapet kan bare fravikes der det følger av regnskapsreglene at det ultimate morselskapet *ikke kan* konsolidere underliggende selskap. Et faktisk konsernregnskap kan ikke legges til grunn for beregning av konsernets egenkapitalandel etter unntaksregelen hvis et overliggende konsernselskap etter akseptert regnskapsspråk kan utarbeide konsernregnskap.

Eksempel:

Selskap A som eies av flere uavhengige investorer der ingen av dem alene kontrollerer selskapet, og som for øvrig oppfyller vilkårene for investeringsenheter etter IFRS 10, skal ikke utarbeide konsernregnskap etter IFRS. Selskap A kontrollerer selskap B, som kontrollerer selskap C, som igjen kontrollerer selskap D. Hvis selskap B og C har adgang til å utarbeide konsernregnskap, må selskap B utarbeide konsernregnskap for at norske konsernselskaper skal kunne anvende unntaksregelen, siden B er det øverste selskapet i konsernet som kan utarbeide konsernregnskap. Dersom selskap C har utarbeidet konsernregnskap, må det likevel utarbeides et fullstendig konsernregnskap for selskap B og alle underliggende enheter.

Dersom konsernregnskapet ikke er utarbeidet av det ultimate morselskapet, skal årsaken oppgis i skjemaets del II (post 295). I tillegg skal kopi av organisasjonsstruktur med navn på alle enheter og tilhørende eierandeler vedlegges skjema.

Beregningen av konsernets egenkapitalandel skal bygge på et faktisk avlagt konsernregnskap. Kun i følgende tilfeller skal det utarbeides et nytt konsernregnskap for å kunne anvende unntaksregelen (se lovforarbeidene i Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.8.5 side 166-167):

- Selskapet/norsk del av konsernet er ikke konsolidert inn i et konsernregnskap etter de aksepterte regnskapsreglene, men ville ha vært konsolidert inn etter IFRS, eller at
- et selskap høyere opp i konsernet har anvendt et regnskapsspråk som ikke er akseptert, og et underliggende selskap har konsolidert iht. et anerkjent regnskapsspråk.

Da må det norske selskapet / norsk del av konsernet vurdere om det øverste selskapet (eller annet selskap over den konsoliderende enheten) kunne ha utarbeidet et konsernregnskap etter IFRS, og om de norske selskapene ville ha vært konsolidert inn linje for linje i dette konsernregnskapet.

I begge tilfeller må det utarbeides et konsernregnskap etter IFRS for at unntaksregelen skal kunne påberopes.

Dersom det i disse tilfellene er utarbeidet et nytt konsernregnskap, benyttes det nye konsernregnskapet som grunnlag for utfylling av dette skjemaet.

2.3 Tidspunktet for beregning av egenkapitalandel

Egenkapitalandel beregnes med utgangspunkt i utgående balanse i regnskapsåret før inntektsåret. Dette gjelder både ved beregning på selskapsnivå og nasjonalt nivå, samt for egenkapitalandelen i konsernregnskapet som benyttes ved sammenligningen.

Tilsvarende gjelder for selskap med avvikende regnskapsår. Dersom det ikke er samme regnskapsår i konsern og selskap/balanse for norsk del av konsernet, se punkt 1.7 ovenfor.

2.4 Om norsk del av konsernet (unntaksregel på nasjonalt nivå)

Den egenkapitalbaserte unntaksregelen kan benyttes samlet for alle enheter som inngår i norsk del av konsernet i regnskapsåret før inntektsåret. Egenkapitalandelen i norsk del av konsernet sammenlignes da med egenkapitalandelen i konsernregnskapet (globalt).

Norsk del av konsernet

Med norsk del av konsernet menes selskaper mv. som er konsolidert inn linje for linje i et konsernregnskap som er akseptert etter unntaksregelen (se punkt 2.2 ovenfor), og som på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktig til Norge.

Selskap med deltakerfastsetting og NOKUS, som er konsolidert inn i konsernregnskapet, regnes med forholdsmessig etter konsernets norske eierandeler. Se Finansdepartementets uttalelse den 2. juli 2019.

For utenlandsk selskap som er begrenset skattepliktig til Norge skal bare virksomheten i filialen/det faste driftsstedet regnes med i den norske delen. Norsk filial av utenlandsk selskap medregnes til den norske delen av konsernet uavhengig av hvilken metode som benyttes for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Utenlandsk filial (fast driftssted) av et norsk selskap i land der Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal anses å høre til den norske delen av konsernet. Utenlandsk filial (fast driftssted) inngår ikke i norsk del av konsernet når Norge benytter unntaksmetoden /

fordelingsmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Selskap som er stiftet i inntektsåret, kan benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå dersom vilkårene for et slikt unntak er oppfylt for den norske delen av konsernet selskapet stiftes inn i. Nystiftet selskap inngår da i norsk del av konsernet, men kan ikke benytte unntaksregelen på selskapsnivå. Tilsvarende gjelder overtakende selskap ved fusjon i inntektsåret, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a tredje avsnitt.

Finansieringsforetak og petroleumsselskap er unntatt fra rentebegrensning, og inngår ikke ved beregning av terskelverdien for norsk del av konsern, jf. skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Finansieringsforetak, petroleumsselskap og filialer av slike selskap inngår imidlertid i norsk del av konsernet for unntaksregelen på nasjonalt nivå, se lovforarbeidene i Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.8.7 side 172.

Konsolidert balanse

For å kunne benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå, må det utarbeides en konsolidert, revisorgodkjent balanseoppstilling med tilhørende egenkapitalnote. I balanseoppstillingen inngår alle selskaper mv. i norsk del av konsernet, slik at den viser egenkapital og balansesum som om disse norske enhetene utgjorde én enhet.

Det er ikke nødvendig å utarbeide et eget, fullstendig konsernregnskap for den norske delen av konsernet for å anvende den egenkapitalbaserte unntaksregelen på nasjonalt nivå.

2.5 Omarbeidelse til konsernregnskapets regnskapsregler

Ved anvendelse av unntaksregelen må selskapsregnskapet eller den konsoliderte balansen for norsk del av konsernet være omarbeidet/utarbeidet etter de samme regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som konsernregnskapet.

Selskapsnivå

Dersom det er anvendt ulike regnskapsregler og/eller verdsettelsesprinsipper i selskapsregnskapet og konsernregnskapet, må selskapsregnskapet omarbeides til de regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som er benyttet i konsernregnskapet. Omarbeidelsen spesifiseres i del IV (postene 400 til 450).

Nasjonalt nivå

Ved anvendelse av unntaksregelen på nasjonalt nivå må det først identifiseres hvilke enheter som inngår i den norske delen av konsernet, se punkt 2.4 ovenfor. Deretter skal det utarbeides en konsolidert

balanse for disse enhetene. Konsolideringen og verdsettelsen av eiendeler og gjeld må foretas etter de samme regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som i konsernregnskapet (globalt).

Den konsoliderte balansen skal utarbeides som om bare de norske enhetene inngår i konsernet, noe som innebærer følgende:

- De norske enhetenes eierandeler i utenlandske konsernselskap skal ikke elimineres. Disse aksjene skal det justeres for, se veiledning til post 540.
- Gjeld til konsernselskap som ikke inngår i den norske delen av konsernet, elimineres ikke, men inngår som gjeld på lik linje med gjeld til eksterne og gjeld til andre nærstående utenfor konsernet.

Eventuelle justeringer av gjeld til konsernregnskapets verdsettelsesprinsipper kan være aktuelt, se punkt 2.6 og veiledning til post 530.
- Fordringer mot konsernselskap utenfor den norske delen av konsernet, skal ikke elimineres ved konsolidering. Disse fordringene skal det justeres for, se punkt 2.6 og veiledning til post 550.

2.6 Justering av selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet

Ved beregning av egenkapitalandelen for selskapet, alternativt for norsk del av konsernet, skal det etter omarbeidelsene (se punkt 2.5 ovenfor) gjøres lovpålagte justeringer av egenkapital og/eller balansesum, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav d. Disse justeringene omtales nedenfor under veiledning til del V (postene 500 til 580).

2.7 Særlig om renter til nærstående part utenfor konsern

Et selskap får i utgangspunktet fradrag for årets netto rentekostnader dersom det kan godtgjøre at selskapet, alternativt norsk del av konsernet, har egenkapitalandel minst på nivå med konsernet.

Det følger imidlertid av skatteloven § 6-41 niende ledd at selskapet likevel kan få avskåret renter på gjeld til nærstående parter utenfor samme konsern (andre nærstående renter). Dette gjelder bare for selskap som har totale netto rentekostnader over kr 5 000 000.

Slik avskjæring beregnes i post 535 i RF-1315, se rettledning RF-1317.

Rettledning til postene

Del I. Opplysning om valgt unntaksregel, norsk del av konsernet og innenlandsk konsern

Post 100 Om helnorsk (innenlandsk) konsern

Dersom vilkårene for å være et innenlandsk (helnorsk) konsern er oppfylt, jf. punkt 1.4 ovenfor, kan unntaksregelen på nasjonalt nivå velges.

Dersom selskapet påberoper seg å være helnorsk konsern, velg "ja" i post 100, velg "ja" for "unntaksregel på nasjonalt nivå" i post 150, og oppgi enhetene i konsernet i post 160.

Post 150 Valg av unntaksregel

Her gis det opplysning om unntaksregelen påberopes på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå.

Selskap mv. som benytter unntaksregelen på nasjonalt nivå, må i post 160 spesifisere hvilke enheter som inngår i norsk del av konsernet.

Post 160 Enheter i norsk del av konsernet og enheter i innenlandsk konsern

Her skal det gis opplysninger om alle enheter som inngår i den norske delen av konsernet, inkludert eierandeler og om enheten er konsolidert inn i konsernregnskapet som legges til grunn for unntaksregelen.

For faste driftssteder i utlandet opplyses landkode. Fast driftssted i land der skatteavtalen benytter unntaksmetoden skal ikke tas med.

Her oppgis også alle enhetene som inngår i et helnorsk (innenlandsk) konsern. Se punkt 1.4 ovenfor for informasjon om hvilke enheter som kan inngå.

Del II. Opplysning om konsernregnskapet og egenkapitalandel i konsernet

Opplysning om konsernregnskapet

Her gis opplysninger om konsernregnskapet som ble avlagt ved utgangen av året før inntektsåret og som legges til grunn for unntaksregelen. Om krav til konsernregnskapet, se veiledning i punkt 2.2.

I de tilfeller der det er tillatt å utarbeide nytt konsernregnskap, se punkt 2.2 ovenfor, legges opplysninger fra dette til grunn ved

utfylling av del II av skjema. Dette kan det opplyses om i vedlegg til skattemeldingen.

Tallene oppgis i den presentasjonsvaluta som konsernregnskapet er avlagt i.

Dersom konsernregnskapet ikke vedlegges skattemeldingen, må det kunne sendes inn etter forespørsel fra skattekontoret.

Post 200 Egenkapital i konsernet

Her føres egenkapitalen i konsernregnskapet (globalt).

Post 220 Balansesum i konsernet

Her føres balansesummen i konsernregnskapet (globalt).

Postene 223 og 225 skal ikke benyttes for inntektsåret 2019

Post 230 Egenkapitalandel i konsernet

Her beregnes egenkapitalandelen for konsernet ved å dividere egenkapitalen i post 200 på balansesummen i post 220. Egenkapitalandelen oppgis i prosent med to desimaler.

Spørsmål knyttet til regnskapsprinsipper ved utarbeidelse av konsernregnskapet

Post 240 Om selskapet mv er konsolidert inn i et akseptert konsernregnskap

Dersom selskapet ikke er konsolidert inn i et konsernregnskap som kan legges til grunn for unntaksregelen, kryss av "nei" i post 240. Da kan unntaksregelen ikke benyttes, se likevel punkt 1.4 ovenfor om innenlandsk konsern.

Se punkt 2.2 ovenfor om krav til konsernregnskapet ved anvendelse av unntaksregelen.

Post 250 Regnskapsspråk

Her opplyses hvilket regnskapsspråk (IFRS, NGAAP mv.) som konsernregnskapet er avlagt etter.

Se punkt 2.2 ovenfor for hvilke regnskapsspråk som aksepteres etter unntaksregelen.

Post 260 Ultimat morselskap i konsern

Her gis opplysninger om hvilket selskap som er det ultimate morselskapet i konsernet globalt (organisasjonsnummer (hvis norsk), navn og landkode).

Post 270 Utarbeidelse av konsernregnskapet

Her gis opplysninger om hvilket selskap i konsernet (globalt) som har utarbeidet konsernregnskapet (som legges til grunn

for unntaksregelen), der alle datterselskapene er konsolidert inn.

Organisasjonsnummer (hvis norsk), navn og landkode oppgis her.

Post 280

Hvis konsernregnskapet, som legges til grunn for unntaksregelen, ikke er utarbeidet av ultimat morselskap i konsernet, velg "nei" i post 280.

Dersom det ultimate morselskapet ikke kan utarbeide konsernregnskap etter akseptert regnskapsspråk, aksepteres det at konsernregnskapet utarbeides av det øverste selskapet i konsernet som kan utarbeide konsernregnskap etter de aktuelle regnskapsreglene.

I så fall må det gis tilleggsopplysninger i post 295 om hvorfor konsernregnskapet ikke er utarbeidet av det ultimate morselskapet i konsernet (globalt). I tillegg må følgende vedlegges skattemeldingen:

- organisasjonsstruktur med navn på enheter og tilhørende eierandeler, samt
- en beskrivelse av hvor i organisasjonsstrukturen det selskapet som har utarbeidet konsernregnskapet befinner seg.

Post 290

Dersom det ultimate morselskapet ikke kan utarbeide konsernregnskap etter akseptert regnskapsspråk, tillates det at konsernregnskapet utarbeides av det øverste selskapet som kan utarbeide konsernregnskap etter de aktuelle regnskapsreglene, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b nr. 3 og FSFIN § 6-41-2.

Bekreft i post 290 at konsernregnskapet er utarbeidet av øverste selskap som kan konsolidere.

Post 295 Forklaring vedr. og beskrivelse av selskap som konsoliderer

Hvis konsernregnskapet som legges til grunn for unntaksregelen ikke er utarbeidet av ultimat morselskap i konsernet, må det begrunnes hvorfor konsernregnskapet ikke er utarbeidet av det ultimate morselskapet i konsernet globalt.

I tillegg må organisasjonsstruktur vedlegges med navn på enheter og tilhørende eierandeler, samt en beskrivelse av hvor i organisasjonsstrukturen det selskapet som har utarbeidet konsernregnskapet befinner seg.

Del III. Opplysninger om selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet og beregning av tilhørende egenkapitalandel

I post 150 skal det opplyses om unntaksregelen benyttes på selskapsnivå eller nasjonalt nivå. Postene 300 til 390 benyttes for å beregne egenkapitalandel etter nødvendige omarbeidelser og justeringer, enten unntaksregelen benyttes på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå.

Selskapsnivå

Fastsettelsen av skattyters egenkapitalandel skal ta utgangspunkt i selskapsregnskapet for selskapet. For skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge, jf. skatteloven § 6-41 første ledd bokstav d, anses regnskapet for virksomheten i Norge som selskapsregnskap i denne sammenheng.

Selskapsregnskapet trenger ikke vedlegges skjemaet, men må være tilgjengelig og kunne sendes inn etter forespørsel fra skattekontoret. Se lovforarbeidene i Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.14 side 184-185.

Nasjonalt nivå

Dersom det ikke foreligger et konsolidert regnskap for de norske enhetene i konsernet, må det utarbeides en konsolidert balanseoppstilling for den norske delen av konsernet, se punkt 2.4.

Den konsoliderte balansen for norsk del av konsernet og underlaget for denne trenger ikke sendes med som vedlegg, men må være tilgjengelig og kunne sendes inn etter forespørsel fra skattekontoret. Se lovforarbeidene i Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.14 side 184-185.

Korrigert egenkapital for selskapet / norsk del av konsernet

Post 300 Valuta

Oppgi valuta for utarbeidelse av selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet.

Beløpene i de påfølgende postene oppgis i denne valutaen.

Se også uttalelse fra Finansdepartementet 30. januar 2019 om regnskaps- og presentasjonsvaluta.

Post 305 Regnskapsspråk

Oppgi hvilket regnskapsspråk (NGAAP, IFRS, USGAAP m.fl.) som det avlagte selskapsregnskapet, evt. konsolidert

balanseoppstilling for norsk del av konsernet, er utarbeidet etter.

Dette er det regnskapsspråket som er brukt før omarbeidelser til konsernregnskapets regnskapsregler, jf. del IV av skjema.

Dersom unntaksregelen anvendes på nasjonalt nivå, skal konsolidert balanse allerede være utarbeidet etter samme regnskapsspråk som konsernregnskapet.

Post 310 Egenkapital i selskap / norsk del av konsern

Her oppgis sum egenkapital ved utgangen av regnskapsåret før inntektsåret, hentet fra faktisk selskapsregnskap, evt. den konsoliderte balansen for norsk del av konsernet.

Post 320 Effekt av omarbeidelser på egenkapital

Her vises netto effekt på egenkapital av omarbeidelser av norsk selskapsregnskap / konsolidert balanse for norsk del av konsernet til konsernregnskapets regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper.

Beløpet overføres fra post 420. Underspesifikasjon gis i post 400. Se veiledning i punkt 2.5 ovenfor.

Post 330 Effekt av justeringer på egenkapital

Her vises netto effekt på egenkapital av de lovpålagte justeringene av selskapsregnskapet / konsolidert balanse (se punkt 2.6 ovenfor).

Beløpet hentes fra post 570. De enkelte justeringene spesifiseres i del V i postene 500 til 550.

Post 340 Korrigert egenkapital i selskapet / norsk del av konsernet

Her beregnes korrigert egenkapital for selskapet / norsk del av konsernet, som er summen av postene 310 til 330.

Korrigert balansesum for selskapet / norsk del av konsernet

Post 350 Balansesum i selskap / norsk del av konsern

Her oppgis balansesum ved utgangen av regnskapsåret før inntektsåret, hentet fra selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet.

Post 360 Effekt av omarbeidelser på balansesum

Her vises netto effekt på balansesum av omarbeidelser av norsk selskapsregnskap / konsolidert balanse til konsernregnskapets regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper (se punkt 2.5 ovenfor).

Beløpet hentes fra post 450, mens underspesifikasjon gis i post 400.

Post 370 Effekt av justeringer på balansesum

Her vises netto effekt på balansesum av lovpålagte justeringer av selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet (se punkt 2.6 ovenfor).

Beløpet overføres fra post 580. De enkelte justeringene spesifiseres i del V (postene 500 til 550).

Post 380 Korrigert balansesum i selskap / norsk del av konsern

Her beregnes korrigert balansesum for selskapet / norsk del av konsernet, som er summen av postene 350 til 370.

Beregning av egenkapitalandel for selskapet / norsk del av konsernet

Post 390

Her beregnes egenkapitalandelen for selskapet / norsk del av konsernet ved å dividere korrigert egenkapital i post 340 på korrigert balansesum i post 380.

Egenkapitalandelen oppgis i prosent med to desimaler.

Del IV. Spesifikasjon av omarbeidelse til konsernregnskapets regler og prinsipper.

En forutsetning for sammenligning av egenkapitalandelene i selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet med konsernregnskapet er at det er benyttet samme verdsettelsesprinsipper og regnskapsregler.

Dersom konsernregnskapet for eksempel er basert på målinger til virkelig verdi, mens poster i selskapsregnskapet / konsolidert balanse for den norske delen av konsernet er basert på historisk kostpris, gir dette et uegnet sammenligningsgrunnlag.

Dersom det i selskapsregnskapet / konsolidert balanse er benyttet andre verdsettelsesprinsipper og regnskapsregler enn i konsernregnskapet, må tallene omarbeides.

Post 400 Spesifikasjon av omarbeidelse

Her oppgis økning av egenkapital og balansesum med positivt fortegn, mens reduksjon av egenkapital og balansesum oppgis med negativt fortegn. I tekstfeltet gis tilleggsopplysninger om hvilken post som er omarbeidet og hva omarbeidelsen består i, spesifisert for den enkelte type eiendel eller forpliktelse.

Effekten på egenkapitalen oppgis i kolonne a, mens effekten på balansesum oppgis i kolonne b.

Selskapsnivå

Selskapsregnskapet må omarbeides etter de samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernregnskapet som benyttes som sammenligningsgrunnlag.

Nasjonalt nivå

Det kan være avlagt et ordinært konsernregnskap som kun består av de norske selskapene mv. i konsernet. Dersom dette konsernregnskapet er utarbeidet etter andre regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper enn konsernregnskapet globalt, må konsernregnskapet for norsk del av konsernet omarbeides til konsernregnskapets regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper.

Dersom det ikke er avlagt et eget konsernregnskap for norsk del av konsernet, må det ved anvendelse av unntaksregelen på nasjonalt nivå utarbeides en konsolidert balanseoppstilling for norsk del av konsernet. Denne balanseoppstillingen må være utarbeidet etter de samme regnskapsregler og prinsipper som konsernregnskapet globalt.

Generelt

Tilleggsopplysninger kan gis i vedlegg.

Post 420 Sum omarbeidelse av egenkapitalen

Her summeres den totale effekten som omarbeidelsene har på egenkapitalen. Netto økning (+) eller reduksjon (-) av egenkapitalen overføres til post 320.

Post 450 Sum omarbeidelse av balansesummen

Her summeres den totale effekten som omarbeidelsene har på balansesummen. Netto økning (+) eller reduksjon (-) av balansesummen overføres til post 360.

Del V. Justering selskapsregnskapet / konsolidert balanse for norsk del av konsernet

Regnskapsreglene for utarbeidelse av konsernregnskap og selskapsregnskap er delvis forskjellige. For eksempel reflekteres mer-/mindreverdier ved oppkjøp av datterselskap i konsernregnskapet, men ikke i selskapsregnskapet. Det innebærer blant annet at positiv og negativ forretningsverdi og andre mer-/mindreverdier kan føre til at egenkapitalen i selskapsregnskapet til norsk datterselskap og konsolidert balanse på nasjonalt nivå ikke er sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsern-

regnskapet. For at egenkapitalandelen i selskapsregnskapet / konsolidert balanse skal være sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsernregnskapet, må blant annet mer-/mindreverdier som kan tilskrives de norske enhetene, hensyntas.

Det er lovfestet spesifikke krav til justeringer av egenkapital og balansesum i skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav d. Disse gjelder ved anvendelse unntaksregelen, både på selskapsnivå og på nasjonalt nivå.

Det presiseres at balansen bare skal justeres for forretningsverdi og mer-/mindreverdier mv. som knytter seg til de aktuelle norske selskapene.

I del V av skjemaet må de enkelte lovfestede justeringene av selskapsregnskapet / konsolidert balanse på nasjonalt nivå spesifiseres for å kunne beregne en egenkapitalandel som er sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsernregnskapet.

Justeringer som innebærer økning av egenkapital og/eller balansesum føres med positivt fortegn (+), mens justeringer som innebærer reduksjon i egenkapital og/eller balansesum føres med negativt fortegn (-).

Effekten på egenkapitalen oppgis i kolonne a, mens effekten på balansesummen oppgis i kolonne b.

Hvilken unntaksregel som anvendes (selskapsnivå eller nasjonalt nivå) velges i post 150. Postene 500 til 580 benyttes uavhengig av hvilken unntaksregel som påberopes.

Post 500 Forretningsverdi

Positiv forretningsverdi (goodwill) i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, alternativt norsk del av konsernet, legges til balansesum og egenkapital. Beløpet føres med positivt fortegn (+).

Negativ forretningsverdi (badwill) i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet / norsk del av konsernet, trekkes fra balansesum og egenkapital og føres med negativt fortegn (-).

Se rettledningen til post 520 vedrørende latent skatt. Verdsettelsen av latent skatt kan regnes til nominell verdi eller til nåverdi. Der latent skatt er verdsatt til nominell verdi, kan det oppstå forretningsverdi knyttet til differansen mellom verdsettelsen til nominell verdi og nåverdi. Denne forretningsverdien legges til egenkapitalen og balansesummen i selskapet / norsk del av konsernet på lik linje med annen forretningsverdi, og trekkes fra ved negativ forretningsverdi.

Post 510 Mer-/mindreverdier

Merverdier knyttet til eiendeler og forpliktelser i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet / norsk del av konsernet, legges til balansesum og egenkapital. Beløpet føres med positivt fortegn (+).

Mindreverdier knyttet til eiendeler og forpliktelser i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet / norsk del av konsernet, trekkes fra balansesum og egenkapital. Beløpet føres med negativt fortegn (-).

Post 520 Utsatt skatteforpliktelse / skattefordel

Utsatt skatteforpliktelse knyttet til forretningsverdier og merverdier (som legges til egenkapital og balansesum i post 500 og 510) skal trekkes fra i egenkapitalen (men ikke i balansesummen) i post 520. Beløpet føres med negativt fortegn (-).

Utsatt skattefordel knyttet til negativ forretningsverdi og mindreverdier (som trekkes fra egenkapital og balansesum i post 500 og 510), skal tilsvarende legges til egenkapitalen (men ikke balansesummen). Beløpet føres med positivt fortegn (+).

Der den såkalte bruttometoden benyttes i merverdianalysen ved utarbeidelse av konsernregnskapet, skal det normalt beregnes utsatt skatteforpliktelse/-fordel knyttet til mer-/mindreverdier i konsernregnskapet. Merverdien vil da inkludere den skattefordel som hadde oppstått dersom kjøper anskaffet innmaten i det oppkjøpte selskap, fremfor aksjene i selskapet. I konsernregnskapet vil derfor eiendelene i datterselskapene tilsvare anskaffelseskost for aksjene, samt datterselskapenes gjeld og den latente skatten knyttet til merverdiene.

Justeringene må være konsistent med hvordan verdiene er ført i konsernregnskapet.

Post 530 Gjeld

Dersom gjelden i selskapet / norsk del av konsernet er verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet / konsolidert balanse, legges differansen til balansesum. Beløpet oppgis med positivt fortegn (+).

Dersom gjelden i selskapet / norsk del av konsernet er verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet / konsolidert balanse, trekkes differansen fra selskapets balansesum. Beløpet føres med negativt fortegn (-).

Post 540 Aksjer og andeler

Selskapsnivå

Aksjer og andeler i selskaper som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet (som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel), trekkes fra selskapets balansesum og egenkapital.

Dette gjelder både aksjer i norske og utenlandske selskaper. Se eksempel 1 og 2 i lovforarbeidene, Prop. 1 LS (2018-2019) punkt 9.18 side 187-188.

For å fastsette et mål på egenkapitalen i selskapet som gir et økonomisk riktig uttrykk for finansieringen, skal egenkapitalinvesteringer bare telles én gang innad i konsernet og tilordnes det selskapet som faktisk benytter egenkapitalen til å investere i virksomhetens realkapital.

• Eksempel a)

AS Fabrikk har kjøpt en maskin for 100, som er eneste eiendel i selskapet. Maskinen er finansiert med 12,5 i egenkapital og 87,5 i gjeld, slik at egenkapitalandelen til AS Fabrikk er 12,5 %.

Virksomheten i AS Fabrikk kunne alternativt ha vært eid gjennom et holdingselskap AS Holding som anskaffet aksjene i AS Fabrikk for 12,5. AS Holding har finansiert aksjene i AS Fabrikk med egenkapital på 12,5 og har dermed en egenkapitalandel på 100 %.

Et konsernregnskap som består av AS Fabrikk og AS Holding, har en balansesum på 100 (maskiner), egenkapital 12,5 og gjeld 87,5, dvs. en egenkapitalandel på 12,5 %.

For at egenkapitalen som finansierer maskinen ikke skal telle med to ganger, må AS Holding justere for aksjene i AS Fabrikk ved å redusere balansesum og egenkapital med 12,5. Egenkapitalandelen til AS Holding blir 0 % slik at selskapet ikke kan benytte unntaksregel på selskapsnivå. Egenkapitalandelen til AS Fabrikk på 12,5 % er lik egenkapitalandelen i konsernregnskapet, og selskapet kan derfor benytte unntaksregelen på selskapsnivå.

Se også eksempel 1 under punkt 9.18 i lovforarbeidene, Prop. 1 LS (2018-2019) side 187-188.

Egenkapital i et norsk selskap som benyttes til å finansiere egenkapital i utenlandske selskaper, skal ikke kunne påvirke egenkapitalandelen i det norske selskapet. I motsatt fall ville et norsk selskap med investeringer i utenlandske datterselskap kunne oppnå en misvisende høy egenkapitalandel i Norge.

Dersom det norske selskapet i tillegg driver egen virksomhet der realkapitalen i egen virksomhet er finansiert med høy grad av gjeld, vil den reelle, lave egenkapitalandelen bare fremkomme når selskapets aksjer i andre konsernselskap justeres ut av balansen.

Se eksempel 2 under punkt 9.18 i lovforarbeidene, Prop. 1 LS (2018-2019) side 188-189.

• Eksempel b)

AS 1 har maskiner på 100 (= sum eiendeler) som er finansiert med gjeld (50) og egenkapital (50) og har en egenkapitalandel på 50 %.

AS 1 ønsker å opprette et datterselskap Utland Ltd, og i den forbindelse skyter aksjonærene i AS 1 inn egenkapital på 50 og 50 tas opp i ny gjeld i AS 1.

AS 1 oppretter Utland Ltd ved å skyte inn 100 i egenkapital i dette selskapet. Egenkapitalen skal finansiere en maskin som Utland Ltd anskaffer for 100.

Sum egenkapital i AS 1 utgjør 100, og balansesummen er 200 (maskiner 100 + aksjer 100). AS 1 har dermed en egenkapitalandel før justering på 50 % (100 / 200). Utland Ltd har egenkapitalandel på 100 % (sum egenkapital 100 / balansesum 100). Et konsolidert konsernregnskap bestående av AS 1 og Utland Ltd har sum eiendeler på 200 (maskiner 100 fra AS 1 og maskiner 100 fra Utland Ltd), egenkapital på 100 og gjeld på 100, slik at egenkapitalandelen er 50 %. Hele gjelden som er tatt opp for å investere i egenkapital i utlandet, ligger i Norge.

Når balansen og egenkapitalen til AS 1 reduseres med 100, som følge av at det må justeres for aksjene i Utland Ltd, får AS 1 en egenkapitalandel på 0 % og kan ikke anvende unntaksregelen.

Nasjonalt nivå

Aksjer og andeler i selskaper mv. som inngår i norsk del av konsernet skal

elimineres ved utarbeidelse av konsolidert balanse på nasjonalt nivå.

Aksjer og andeler i andre konsernselskaper (utenfor den norske delen av konsernet) skal imidlertid trekkes fra balansesum og egenkapital i forbindelse med justeringene. Beløpet føres i post 540 med negativt fortegn (-).

Bakgrunnen for denne justeringen er at egenkapitalandelen i Norge uten justering av balansen ellers kunne bli kunstig høy.

Post 550 Fordringer

Ved fastsetting av egenkapitalandelen må det unngås at pådratt gjeld medregnes flere ganger innad i samme konsern. Dersom et konsernselskap opptar et lån som lånes videre til andre konsernselskap, skal gjelden bare regnes med i det selskapet der gjelden finansierer virksomhetens realkapital. I motsatt fall vil konsern som av forretningsmessige hensyn innretter seg med ordninger for intern gjeldsfinansiering, kunne få kunstig høy gjeldsgrad i enkeltelskap, se Eksempel 3 under punkt 9.18 i lovforarbeidene, Prop. 1 LS (2018-2019) side 189-190.

Selskapsnivå:

Fordringer mot konsernselskap trekkes fra selskapets balansesum i forbindelse med justeringene. Beløpet føres i post 550 med negativt fortegn (-).

Nasjonalt nivå:

Fordringer mellom selskaper mv. som inngår i norsk del av konsern skal elimineres ved utarbeidelse av konsolidert balanse på nasjonalt nivå.

Fordringer mot andre konsernselskap (utenfor den norske delen av konsernet) skal trekkes fra balansesum i konsolidert balanse på nasjonalt nivå i forbindelse med justeringene. Beløpet føres i post 550 med negativt fortegn (-).

Post 570 Sum økning (+) / reduksjon (-) av egenkapitalen

Netto økning (+) eller reduksjon (-) av egenkapitalen overføres til post 330.

Post 580 Sum økning (+) / reduksjon (-) av balansesummen

Netto økning (+) eller reduksjon (-) av balansesummen overføres til post 370.