

det ikke skjer verdioverføringer mellom aksjer eller mellom aksjeeiere.⁹

Skattedirektoratet beskriver følgende situasjoner:

Fisjon til eksisterende selskap («fisjonsfusjon»)

Oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer kan aksepteres i de tilfellene det ikke skjer verdioverføringer mellom aksjer eller aksjeeiere. Dette gjelder bl.a.

- Skjevdelingsfisjon der det overtakende selskapet ved en fisjonsfusjon er heleid av aksjonær som skal innløses fra det overdragende selskapet.
- Skjevdelingsfisjon der to eller flere aksjonærer sammen eier det overtakende selskapet ved en fisjonsfusjon. Forutsetningen er at det ikke skjer noen verdiforskyvning mellom disse to aksjonærene. Dette vil f.eks. gjelde dersom to aksjonærer som hver eier 25 % i et overdragende selskap, fisjonerer inn i et selskap der begge eier 50 %.

Merk imidlertid at det også i disse tilfellene må foretas en verdsettelse av det overdragende selskapet ved fisjonen, slik

at nominell og innbetalt aksjekapital fordeles i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene.¹⁰

Opptaksfusjon

Ved opptaksfusjon er det en forutsetning for å øke pålydende på aksjene at eiersammensetningen i overdragende og overtakende selskap er identisk. Det samme prinsippet gjelder ved trekantfusjon, der kun det overtakende selskaps morselskap skal utstede vederlag.

Konsernfusjon med delt vederlag

Konsernfusjon («trekantfusjon») med delt vederlag er en fusjon som kombinerer en konsernfusjon med vederlagsaksjer i morselskapet og en regulær fusjon med vederlagsaksjer i det overtakende selskapet. Dette er særlig aktuelt når det overtakende selskaps morselskap eier aksjer i det overdragende selskapet. Både det overtakende selskapet (datterselskapet) og morselskapet utsteder vederlag ved fusjonen.

I BFU 7/2016 la Skattedirektoratet til grunn at det ved alle fusjoner med delt vederlag må utstedes nye aksjer for at trekantfusjonen skal kunne gjennom-

føres skattefritt. Uttalelsen er kritisert.¹¹ Skattedirektoratet går nå tilbake på standpunktet i BFU 7/2016 og legger nå til grunn at:

- Vederlaget fra det overtakende heleide datterselskapet til morselskapet kan bestå i å øke pålydende på aksjene.
- Når det gjelder vederlaget fra morselskapet, kan dette bestå i å øke pålydende hvis eiersammensetningen i det overdragende selskapet og morselskapet er den samme når det ses bort fra morselskapets aksjer i det overdragende selskapet.

Hvis morselskapet har flere aksjeeiere, er det en forutsetning at eiersammensetningen i overdragende selskap og morselskap er den samme når det ses bort fra morselskapets aksjer i overdragende selskap. Skattedirektoratet illustrerer dette med følgende eksempel:

Overdragende selskap har tre aksjeeiere. Mor AS eier 20 %, A eier 40 % og B eier 40 %. A og B eier også 50 % hver av Mor AS. Når det ses bort fra aksjene Mor AS eier i overdragende selskap, eier A og B hver 50 % av aksjene i både overdragende selskap og morselskapet.

9 Jf. skatteloven § 11-7.

10 Jf. skatteloven § 11-8.

11 Revisjon og Regnskap nr. 7-2016 side 56.

IFRS 16:

Forlengelse av Covid-19-unntaket

IASB vedtok 31. mars 2021 en forlengelse av Covid-19-unntaket i IFRS 16.46A («46A») fra 30. juni 2021 til 30. juni 2022. Bestemmelsen gjør at en leietaker slipper å vurdere om lettelsener i leieavtaler som faller under 46A, er en modifisering av en leiekontrakt, og kan regnskapsføre lettelsener som om de ikke er modifiseringer.



Statsautorisert revisor
Terje Glesaaen
Daglig leder Share Control

Bakgrunnen for forlengelsen er at Covid-19-pandemien fortsatt er sterkt gjeldende.



Statsautorisert revisor
Serge Fjærvoll
Partner KPMG

I denne artikkelen vil vi belyse hva dette betyr for leietakere. Problemstillinger knyttet til modifisering og revurdering er tidligere omtalt i artikkel i Revisjon og

Regnskap nr. 8, 2019 og det opprinnelige Covid-19-unntaket i nr. 4, 2020.

Erfaringen så langt er at det er få IFRS-rapporterende selskaper i Norge som har anvendt unntaket i 46A som kom i fjor, da det ikke har vært aktuelt med vesentlige leiereduksjoner. «Kontantstøtten» i Norge kan være medvirkende årsak til

dette. Unntaket som kom i fjor, gjaldt for lettelser i leieavtaler med opprinnelig forfall senest 30. juni 2021. En forlengelse av perioden som unntaket gjelder, kan medføre at situasjonene som dekkes av 46A blir mer relevante, hvis en trenger noe hjelp av utleier for å komme tilbake i normal virksomhet. Mer bruk av hjemmekontor gjør at det kan være aktuelt med endringer i leieareal, men dette vil falle utenfor unntaket i 46A.

Endringen medfører at lettelser i leiebetaling frem til 30. juni 2022 omfattes av unntaksregelen. Tidligere var det satt en begrensning til 30. juni 2021. Fordelen med bruk av unntaksregelen er at mer omfattende vurderinger og beregninger med modifisering ikke er nødvendig å gjennomføre, og leiereduksjonen skal regnskapsføres umiddelbart hvis den er ubetinget. Regnskapsføring av modifiseringer er komplisert og kan kreve systemer som kan håndtere dette.

Hvordan det nye unntaket skal benyttes i ulike situasjoner

Unntaket i IFRS 16 må anvendes konsistent for avtaler med lignende karakteristika og omstendigheter. Forlengelsen av unntaket i IFRS 16 til 30. juni 2022 skal implementeres på samme måte som det opprinnelige unntaket som gjaldt til 30. juni 2021.

Ulike situasjoner

Selskapet har tidligere anvendt unntaket i IFRS 16.46A for lignende avtaler

I dette tilfellet må det vurderes om det er avtaler om leiefritak som tidligere falt utenfor bestemmelsen som nå faller innenfor. Dette vil gjelde avtaler med leiefritak ut over 30. juni 2021, men ikke lenger enn 30. juni 2022. Selskapet har i et slikt tilfelle regnskapsført dette leiefritaket som en modifisering før forlengelsen av unntaket i IFRS 16. Selskapet må da endre regnskapsføringen av de aktuelle avtalene til ikke lenger å være regnskapsført som modifisering.

Vi kan da ha to tilfeller, hvor vi antar at regnskapsåret avsluttes 31. desember 2020.

1. Selskapet har allerede avlagt regnskapet for 2020. Overgangsreglene sier at endringen i IFRS 16 skal innregnes mot egenkapitalen 1. januar i det året endringen tas i bruk. Den siste end-

ringen med forlengelse av perioden tas i dette tilfellet i bruk med effekt for regnskapsåret som starter 1. januar 2021. Selskapet skal da regnskapsføre endringene som følge av forlengelsen av unntaket i 46A retrospektivt med effekt på egenkapitalen 1. januar 2021. Selskapet har i henhold til unntaksreglene i IFRS 16 ikke anledning til å endre sammenligningstallene for 2020, og har heller ikke anledning til ikke å regnskapsføre disse leiefritakene i henhold til unntaksregelen.

2. Selskapet har ikke avlagt regnskapet for 2020. I dette tilfellet kan den siste endringen med forlengelse av perioden bli tatt i bruk med virkning fra 1. januar 2020. Hvis selskapet har utarbeidet tall for delårsperioder i 2020, skal disse da endres. Det vil altså bli en forskjell om årsregnskapet er avlagt eller ikke når den siste endringen tas i bruk.

Selskapet har ikke anvendt unntaket tidligere, men vurderer å gjøre dette nå

Dette kan gjøres dersom en ikke har etablert et regnskapsprinsipp om ikke å anvende unntaksregelen. Dersom unntaksregelen ikke er anvendt som følge av at den ikke har vært aktuell tidligere, kan den nå anvendes for kontrakter hvor det er gitt lettelser i leiebetaling frem til 30. juni 2022.

Det opprinnelige unntaket i IFRS 16.46A skal brukes fra 1. januar 2021 med mulighet for tidligimplementering i 2020. Vi mener at så lenge årsregnskapet for 2021 ikke er avlagt, det avlegges i 2022, har selskapet ikke gjort et pliktig valg av regnskapsprinsipp. I praksis mener vi at alle selskaper som ikke har tatt i bruk unntaket i IFRS 16.46A, vil kunne velge å ta det i bruk frem til årsregnskapet for 2021 avlegges.

Vi oppsummerer i tabell nedenfor.

	Årsregnskap 2020 er avlagt	Årsregnskap 2020 er ikke avlagt
Selskapet har tidligere anvendt unntaket i IFRS 16.46A.	Avtaler med et leiefritak ut over 30. juni 2021, men ikke lenger enn 30. juni 2022. For disse avtalene regnskapsføres endringene retrospektivt med effekt på egenkapitalen 1. januar 2021.	Avtaler med et leiefritak ut over 30. juni 2021, men ikke lenger enn 30. juni 2022. Forlengelse av perioden blir tatt i bruk med virkning fra 1. januar 2020. Hvis selskapet har utarbeidet tall for delårsperioder i 2020, skal disse da endres.
Selskapet har ikke anvendt unntaket tidligere, men vurderer å gjøre dette nå.	Dersom unntaksregelen ikke er anvendt, da den ikke har vært aktuell tidligere, kan den nå anvendes for kontrakter hvor det er gitt lettelser i leiebetaling frem til 30. juni 2022.	Dersom unntaksregelen ikke er anvendt, selv om den har vært aktuell tidligere, kan den nå anvendes for kontrakter hvor det er gitt lettelser i leiebetaling frem til 30. juni 2022.

Når den nye unntaksregelen kan tas i bruk

Endringen er vedtatt av IASB 31. mars 2021, og kan tas i bruk for regnskaper som avlegges i henhold til IFRS etter denne datoen. Endringen er ikke vedtatt av EU ennå. EFRAG anbefalte i brev av 2. april EU om å vedta endringen. Det vil ta noen måneder før endringen kan bli godkjent av EU, slik situasjonen var for endringen som kom i 2020. Vi forventer at EU vil rekke å vedta endringen før halvårsregnskapene må avlegges. Vi antar at Finanstilsynet ikke vil sanksjonere om foretak underlagt tilsyn tar i bruk endringen før den er vedtatt av EU, så lenge det må antas at den vil bli vedtatt.

Når unntaksregelen kan benyttes

Unntaksregelen begrenser seg til lettelser i leiebetalinger frem til 30. juni 2022. Hvis det er kombinasjon av flere forhold, må disse vurderes. Noen eksempler kan illustrere dette:

1. Det gis leiefritak til 30. juni 2022 som følge av Covid-19, men samtidig forlenges leieperioden. Det må vurderes om forlengelsen utgjør en betydelig endring utover leiefritaket. Hvis det er en slik betydelig endring, kvalifiserer ikke endringene for å regnskapsføres i henhold til unntaksregelen. Endringene må regnskapsføres som en modifisering hvis de ikke var en del av den opprinnelige avtalen.
2. Leiefritaket går ut over 30. juni 2022. Unntaksregelen kan ikke anvendes.
3. Det gis leiefritak til 30. juni 2022 som følge av Covid-19, men leien for resten av leieperioden økes. Hvis summen av leiebetalinger økes utover tidsverdien av penger (renter), kvalifiserer ikke endringene for å regnskapsføres i henhold til unntaksregelen.