



Forretningsverdi (goodwill)

Artikkelen tar sikte på å forklare hva forretningsverdi/goodwill er og belyse noen regnskaps- og skattemessige sider. Den skattemessige behandlingen av gevinst ved salg av virksomhet vil være forskjellig dersom gevinsten ikke skal henføres forretningsverdi men til andre eiendeler eller immaterielle gjenstander (opphavsrettighet, patentrettighet eller konsesjon o.l.). Dersom deler av gevinsten i realiteten er lønn for arbeidsinnsats vil dette også ha betydning for den skattemessige behandling. Noen sentrale rettsavgjørelser nevnes.

Goodwill

Når en bedrift selges vil det ofte betales et vederlag som overstiger verdien av de enkelte eiendeler i virksomheten. I regnskapsloven § 5–7 er goodwill definert som differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av en virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. I skatteloven § 6–10 benyttes begrepet forretningsverdi som er ment å korrespondere med definisjonen i regnskapsloven.

Goodwill er med andre ord i utgangspunktet en negativt definert verdi. Man må først fordele salgssummen på øvrige identifiserbare eiendeler før man kan bestemme verdien på goodwill.

At man er villig til å betale mer for virksomheten enn verdien av de enkelte eiendeler kan tilskrives en forventning om at avkastningen i virksomheten ligger høyere enn verdien av eiendelene. Det er nåverdien av den forventede meravkastningen som kalles goodwill. Man er ofte villig til å betale mer for virksomheten fordi man overtar en godt innarbeidet praksis. Momenter som tilsier at det foreligger en slik goodwillverdi kan være: en etablert og rasjonell organisasjon, god husleiekontrakt, attraktiv pasient-

portefølje, dyktige ansatte og et godt renommé som er godt profilert. Det kan også være en fordel å overta en igangværende virksomhet og slippe ekstrakostnadene ved oppstart av ny. Goodwill er med andre ord knyttet til bedriften som en operativ enhet. Kjøper kunne valgt å etablere seg med nytt utstyr og andre ansatte i andre lokaler, men ser en selvstendig verdi i å overta en slik operativ enhet.

Regnskapsmessig behandling

Det skilles mellom behandling av goodwill i bedriftens interne regnskap og den skattemessige behandlingen av goodwill.

Ervært goodwill skal tas inn i regnskapet og føres i balansen som en eiendel. Egenutviklet goodwill kan ikke tas inn i regnskapet.

Regnskapsmessig skal goodwill avskrives etter de generelle regler og vurderingsregler som gjelder for eiendeler. Goodwill skal da avskrives etter en «fornuftig avskrivingsplan» jf regnskapsloven § 5–3. For egenutviklet goodwill gis det ikke rett til avskrivning. Utgifter til egenutviklet goodwill har man fått fradrag for fortløpende, for eksempel utgifter til reklame.

Skattemessig behandling

Det er ingen vesensforskjell mellom de kriterier som legges til grunn ved den regnskapsmessige og skattemessige definisjon av goodwill. Den regnskapsmessige behandling og avskrivning vil ikke ha betydning for den skattemessige behandling av goodwill.

Gevinst ved salg av forretningsverdi

Skattemessig så kan selger velge om han vil ta hele gevinsten fra salg av goodwill til beskatning i salgsåret, eller føre gevinsten til inntekt over det som kalles gevinst- / tapskonto. Dersom inntekten føres over gevinst- / tapskonto vil inntekten beskattes over

inntil 5 år. Dette vil gi en utsettelse på beskatningen (skattekreditt) og slik være lønnsomt for selger.

Også for selger vil det ha betydning hvilke eiendeler gevinsten skal knyttes til, gevinst på varelager skal tas til inntekt med en gang, gevinst ved salg av goodwill kan som nevnt tas til inntekt over flere år.

Gevinst ved salg av forretningsverdi skal nå, i motsetning til tidligere, tas med ved beregning av personskatt. Dette betyr at denne gevinsten også inngår i grunnlaget for beregning av trygdeavgift og toppskatt.

Utgiftsføring

Ervært goodwill kan av kjøper ikke skattemessig utgiftsføres direkte. Goodwill må aktiviseres og utgiftføres ved avskrivning etter saldoreglene, jf skatteloven §§ 6–10 og 14–40. Ervært goodwill avskrives med inntil 20 % hvert år.

I henhold til skattelovens § 6–10 nr 3 så vil fradrag for avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel enn forretningsverdi bare gis hvis verdifallet er åpenbart. Andre immaterielle driftsmidler kan være slikt som patenter og konsesjoner. Dette er en av grunnene til at skattemyndigheten har fokus på verdsettelsen av goodwill. Det vil kunne ha stor betydning for kjøpers rett til fradrag hvilket driftsmiddel man knytter verdien til. Det vil for eksempel ha betydning for avskrivingssatsen hvorvidt verdiene relateres til goodwill eller til bygningsmasse. Forretningsbygg avskrives svært forsiktig med 2 % per år, mot 20 % per år for ervert goodwill.

Formuesskatt

Goodwillverdien er ikke gjenstand for formuesskatt, jf skatteloven § 4–2.

Verdsettelse av goodwill

Ved salg mellom to uavhengige parter vil ofte forretningsverdien fremkomme ved hva markedet er villige til å betale for virksomheten. Ved overdragelse mellom uavhengige parter vil likningsmyndighetene i utgangspunktet måtte legge dette til grunn ved likningen. Det vil likevel ofte være til hjelp for partene å få bistand til en nærmere vurdering av hva som er riktig goodwillverdi. Bergen tannlegeforening har i sitt medlemsblad «BTF Nytt» nummer 8 i 2007 trykket en betenkning som redegjør for ulike metoder ved verdsettelse av tannlegepraksiser. Artikkelen anbefales og er tilgjengelig på lokalforeningens nettsider.

Bransjenorm

Dersom det kan vises til en rekke overdragelser mellom uavhengige parter innen en bransje så vil dette kunne tillegges vekt ved vurderingen av goodwillverdien. NTF har tidligere antydnet en slik bransjenorm ved salg av tannlegepraksiser til 30–40 % av brutto innarbeidet honorar siste år, fratrukket utgifter til tanntekniker. NTF har gått bort fra denne normen. Markedet for salg av tannlegepraksiser har utviklet seg de senere år ved at det er svært store geografiske forskjeller. Rettspraksis tyder på at det må kunne vises til konkrete gjennomførte salg. NTF har ikke en slik oversikt for de senere år. Det er også gjennomført endringer i skattereglene som tilsier at dette utgangspunktet ikke lenger kan legges til grunn. Partene bør ved overdragelse av praksis enten legge markedspris til grunn, eventuelt fastsette verdien av eventuell goodwill ut fra nærmere beregning av forventet avkastning og fremtidige overskudd.

Salg til eget eid selskap

Verdsettelsen av goodwill der virksomheten selges til eget selskap har vært tema i flere høyesterettsavgjørelser. Dette vil for eier være en måte å få frem verdien av egenutviklet goodwill. Selskapet vil da kunne føre kostnadene

ved ervervet goodwill til fradrag og slik redusere grunnlaget for skatten. Dette gjør at skattemyndighetene også er interessert i å følge med på om verdsettelsen av goodwill settes for høyt.

I de tilfeller der praksis overdras til et aksjeselskap som tannlegen selv eier hele eller deler av så anbefales det sterkt at man benytter selvstendige rådgivere, revisorer eller bedriftsrådgivere, til å vurdere goodwillens størrelse.

I dom av 16. mai 2000 (Paulsen-dommen) var problemstillingen hvorvidt likningsmyndighetene hadde skjønnsadgang til å vurdere verdien av goodwill. Saken gjaldt salg av virksomhet til eget selskap. Eier skulle fortsette i virksomheten. Høyesterett uttaler i dommen prinsipielt at goodwillverdien i slike tilfeller må fastsettes ut fra hva en uavhengig kjøper ville ha betalt for foretaket i en situasjon der selger ikke skulle følge med over i det nye selskapet. Høyesterett kom til at likningsmyndighetene her hadde skjønnsadgang men fant skjønnnet vilkårlig og henviste likningen til fornyet behandling. Høyesterett uttalte også at likningsmyndighetene skulle lagt vekt på en bransjenorm som var dokumentert.

I dom av 4. mai 2001 (Alst-dommen), som også gjaldt salg av virksomhet til eget eid selskap, sluttet høyesterett seg til prinsippet fra Paulsen-dommen. Ved fastsetting av goodwill i slike tilfeller må man finne hva markedet ville ha betalt, der innehaver ikke skulle følge med over i det nye selskapet. Høyesterett fant skattyters grunnlag for beregning av goodwill mangelfullt. Dommen sier også at ved salg mellom parter med et interessefellesskap må det påvises en goodwillverdi og at denne må kunne dokumenteres. I slike situasjoner stilles det altså krav til beregningen av goodwill – det er ikke nok at den fremkommer som en restverdi. Det stilles videre krav til at prisen er basert på armlengdeprinsipp. Dommen viser viktigheten av at man

ved overdragelser til eget selskap bruker selvstendige rådgivere for å vurdere goodwillverdien.

Aktuelt

I nylig avsagt dom i høyesterett den 9. oktober 2008 (Alvdal-bygg) så var hovedproblemstillingen om deler av vederlaget ved en overdragelse – som var oppgitt som forretningsverdi – måtte bedømmes som forskuddsbetaling av lønn til selger. Selger forpliktet seg til å jobbe for selskapet som overtok hans enkeltmannsforetak. Kjøpesummen ble satt til 2 millioner kroner, av dette var goodwill satt til 1,6 millioner kroner. Ligningsnemnda bestemte at 1,3 millioner kroner skulle omklassifiseres til forskudd på lønn for selger.

Dersom beløpet klassifiseres som lønn for selger må det tas til inntekt med en gang. Som vederlag for goodwill kan det tas til inntekt over gevinst og tapskonto over de neste 5 årene og slik utsette beskatningen. Klassifisering som lønn betyr også at kjøper må beregne arbeidsgiveravgift av beløpet.

Høyesterett gav skattemyndighetene medhold i omklassifiseringen. Høyesterett fant at totalvederlaget riktignok er avtalt mellom uavhengige parter, men i forhold til verdsettelsen av forretningsverdien og fordelingen mellom forretningsverdi og arbeidsvederlag så vil også ellers uavhengige parter kunne ha felles interesser i den skatterettslige bedømmelsen. Høyesterett legger til grunn at det som må regnes som vederlag for selgers senere innstats for kjøper må anses som fordel vunnet ved arbeid. Slikt vederlag beskattes som arbeidsinntekt. Dette gjelder enten vederlaget ses som forskuddsbetalt lønn eller en engangsgodtgjørelse («sign on fee») for å ta arbeid hos kjøper.

*Dag K. Nilsen
jurist, NTF*