

Finansdepartementet endrer sin tolkning av fritaksmetoden

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Aleksander Grydeland
Partner Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers



Advokatfullmektig
Eyvind Sandvik
Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers

Finansdepartementet har endret sitt syn på hvilke krav som kan oppstilles for at et utenlandsk selskap skal omfattes av fritaksmetoden. Artikkelen gjennomgår Finansdepartementets syn og ser på vilkårene som må oppfylles for at et utenlandsk selskap skal omfattes av fritaksmetoden.

Aberdeen-saken

18. juni 2009 avsa EF-domstolen dom i Aberdeen-saken.¹ I dommen slår EF-domstolen fast at Finland ikke kan ilegge kildeskatt på utbytteutdelinger til et aksjefond (SICAV) fra Luxembourg når et tilsvarende utbytte til et finsk aksjeselskap ikke er skattepliktig i Finland. Slik kildebeskatning vil være i strid med etableringsretten i EF-traktaten.²

Finske skattemyndigheter hevdet at fordi aksjefondet i Luxembourg ikke ble ilagt selskapskatt i Luxembourg eller fordi det ikke fantes en tilsvarende selskapsform som SICAV i Finland, så var ikke fondet sammenlignbart med et finsk selskap. Skattemyndighetene mente derfor at de hadde anledning til å ilegge kildeskatt. Videre hevdet finske skattemyndigheter at så lenge aksjefond ikke er uttrykkelig oppregnet i EUs mor-datterselskapsdirektiv, kunne Finland diskriminere disse utenlandske selskapsformene uten at dette var i strid med etableringsretten. Alle disse argumentene ble blankt avvist av EF-domstolen.

Norske skattemyndigheter har frem til nå lagt til grunn en fortolking av fritaksmetoden som har medført at en rekke utenlandske selskapsformer ikke har blitt ansett omfattet av skattefritaket. Denne tolkningen har i hovedsak vært begrunnet på samme måte som de finske skattemyndighetene begrunnet sin tolkning. Fordi Aberdeen-dommen så klart og tydelig avfeier de argumentene norske skattemyndigheter har brukt for å rettferdiggjøre forskjellsbehandlingen av utenlandske selskaper, var det forventet at norske skattemyndigheter ville måtte endre sin tolkning av vilkårene for å være omfattet av fritaksmetoden.

Dette skjedde da også. I et brev av 29. september 2009 til Skattedirektoratet uttaler Finansdepartementet at departementet har endret sitt syn på hvilke krav som kan oppstilles for at et utenlandsk selskap skal kvalifisere som subjekt og objekt under fritaksmetoden.

Tilsvarende

For at et utenlandsk selskap skal kunne omfattes av fritaksmetoden, kreves det at det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap som er omfattet. Etter en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet 25.

september 2007,³ begynte skattemyndighetene å stille som krav at utenlandske selskaper bare kunne tilsvare et norsk selskap hvis det var skattepliktig i sin hjemstat. Argumentet var at alle norske selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, er alminnelig skattepliktige til Norge, og derigjennom rettighetssubjekt etter de skatteavtalene som Norge har inngått med andre stater. Etter departementets oppfatning burde dermed utenlandske selskaper oppfylle de samme kravene for å kunne kvalifisere for fritaksmetoden.

I sitt brev av 29. september 2009 frafaller imidlertid Finansdepartementet dette kravet og uttaler at

«[p]å bakgrunn av avgjørelsen i Aberdeen-saken finner departementet, i motsetning til hva som ble uttalt i brevet av 25. september 2007, at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er undergitt selskapskatt i hjemstaten.»

I stedet viser departementet i stor grad til de vurderingskriterier som er gitt i forarbeidene til fritaksmetoden.⁴ Her uttales at det utenlandske selskapet må være underlagt lovgivning som på sentrale punkter er samsvarende med det som norske selskaper er underlagt. Det må også tas i betraktning hvordan den utenlandske enheten rent faktisk opererer og er organisert.

I vår gjennomgang av ligningspraksis, jf. vår artikkel i Revisjon og Regnskap 1/2009, fant vi at skattemyndighetene frem til nå i beskjedne grad har vurdert selskapsrettslig likhet. Stort sett har man nøyd seg med å vurdere om det utenlandske selskapet er et skattesubjekt for norske formål. Etter Aberdeen-dommen vil

1 C-303/07.

2 Dommen gjaldt etableringsretten fordi det finske selskapet var et heleid datterselskap av SICAV^{et}. I henhold til tidligere dommer fra EF-domstolen gir imidlertid retten til fri flyt av kapital samme beskyttelse slik at dette ikke har noen betydning for dommens relevans.

3 Utv. 2007 s. 1568.

4 Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.2.1.

skattemyndighetene heller ikke ha mye spillerom om de skulle ønske å vurdere dette kriteriet strengere enn de til nå har gjort. I den saken anførte finske myndigheter at finsk rett ikke anerkjente en selskapsform lik det luxembourgske SICAV, og at SICAV⁷ et dermed ikke kunne sammenlignes med noen finske selskaper som var omfattet av den finske fritaksmetoden. EF-domstolen avfeide dette resonnementet med en henvisning til at så lenge selskapsretten ikke har blitt harmonisert innen EU, kan ikke en ulik juridisk form i seg selv rettferdiggjøre en diskriminering.⁵

Tvert i mot sa EF-domstolen, i tråd med sin tidligere praksis, at SICAV⁷ et er i en sammenlignbar situasjon med et finsk selskap alene av den grunn at Finland ila kildeskatt på utbytteutdelinger til det luxembourgske selskapet.⁶ Konsekvensen må da være at utenlandske selskaper som er

- opprettet i medhold av lovgivningen i en EØS-stat,
- hjemmehørende innenfor EØS,⁷ og
- er et eget skattesubjekt for norske skatteformål
- er i en sammenlignbar situasjon med norske selskaper dersom de underlegges kildeskatt.

Frem til nå har spørsmålet om det utenlandske selskapet er et eget rettssubjekt vært et element i vurderingen av om det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk kvalifiserende selskap, men det har ikke blitt formulert som et absolutt krav. I uttalen heter det imidlertid at

«[d]et må videre være et minstekrav at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i vedkommende stat og etter denne anses for å være et eget rettssubjekt.»

Det er naturlig med et krav om at det utenlandske selskapet må være opprettet i samsvar med lovgivningen i sin hjemstat. Mindre opplagt er det imidlertid at det må være et rettssubjekt i sin hjemstat. Skattedirektoratet har tidligere uttalt at både svenske aksjefond og spesialfond er omfattet av fritaksmetoden til tross for at de ikke er egne rettssubjekter etter svensk rett. Om dette uttaler direktoratet at⁸

«[e]t svensk verdipapirfond er ifølge våre opplysninger ikke en juridisk person, men

utgjør til tross for dette et eget skattesubjekt etter svensk lovgivning. I følge Lag om investeringsfonder (SFS 2004:46) kapittel 4 § 1 svarer ikke andelshaverne for fondets forpliktelser.

Skattedirektoratet finner i dette tilfellet å legge vekt på den begrensede ansvarsforpliktelsen, og at dette tilsvarer reglene for norske aksjefond. Det vises til at det i juridisk teori er antatt at de norske reglene om at fondene har en juridisk persons stilling er en konsekvens av loven, og ikke et vilkår for å omfattes av den, se Tidsskrift for Rettsvitenskap vol. 119, 2/3, 2006, s. 268 flg. Bortsett fra andelseiermøte har heller ikke de norske fondene egne selskapsorganer. At svenske verdipapirfond mangler den juridiske personens stilling, antas i dette konkrete tilfellet dermed ikke å ha avgjørende betydning.»

Selv om det stort sett vil være sammenfall mellom hvilke enheter som regnes som skattesubjekt og hvilke som er rettssubjekter, er det ingen nødvendig sammenheng slik departementet synes å legge til grunn. Dette følger allerede av at vurderingen av om det utenlandske selskapet er et skattesubjekt skal vurderes etter norske prinsipper, mens klassifisering av om det utenlandske selskapet er et rettssubjekt, skal gjøres etter hjemstatens rett. Juridisk personlighet er i noen grad et relativt begrep avhengig av hvilke rettsområder man beveger seg innenfor. Når dette i tillegg skal avgjøres etter utenlandsk rett, virker dette unødige kompliserende. Det er også uklart om man i henhold til EØS-avtalen vil kreve at et selskap er et eget rettssubjekt for å bli beskyttet av avtalen.

Vi er i skrivende stund usikre på om det var tilsiktet fra departementets side å innnevne tilsvarende-kravet på dette punktet. Ettersom kravet om juridisk personlighet er formulert som et minstekrav i uttalen, er det grunn til å frykte at skattemyndighetene vil håndheve dette strengt. Dersom departementet ikke tilsiktet en slik fortolkning av fritaksmetoden, bør dette avklares snarest mulig.

Hvor et selskap er hjemmehørende

Fritaksmetoden har forskjellig anvendelsesområde for selskaper hjemmehørende i Norge, selskaper hjemmehørende innenfor EØS og selskaper hjemmehørende utenfor EØS. Ved anvendelsen av fritaksmetoden

på grenseoverskridende transaksjoner, er det derfor viktig å kunne fastslå hvor et selskap er hjemmehørende.

I sin uttalelse av 25. september 2007 hevdet Finansdepartementet at selskaper som skal være omfattet av fritaksmetoden, ikke bare må være skattemessig hjemmehørende i medhold av hjemlandets interne regler, men også være bosatt der i henhold til en eventuell skatteavtale mellom dette landet og Norge. For utenlandske selskaper som ikke er alminnelig skattepliktige, og som dermed normalt ikke er omfattet av skatteavtalene, betydde denne tolkningen at de ikke er omfattet av fritaksmetoden.

Som beskrevet i vår artikkel i Revisjon og Regnskap 2/2009 er det vår oppfatning at et selskap er hjemmehørende i det landet hvor det er alminnelig skattepliktig og at dette også må legges til grunn i forhold til fritaksmetoden. Dette samsvarer med forarbeidene til utvidelsen av konsernbidragsreglene i 2005 og Finansdepartementets uttalelse av 10. mai 2005.

I sitt brev av 29. september 2009 uttaler departementet:

«På bakgrunn av avgjørelsen i Aberdeen-saken finner departementet, i motsetning til hva som ble uttalt i brevet av 25. september 2007, at det ikke har betydning ved anvendelsen av fritaksmetoden om selskapet er undergitt selskapsskatt i hjemstaten. For ordens skyld bemerkes her at en tenkt anvendelse av bostedsbestemmelsen i eventuell skatteavtale mellom den aktuelle EØS-stat og Norge ikke vil kunne lede til en annen vurdering av dette spørsmålet.»

Med andre ord mener ikke Finansdepartementet lenger at et selskap må være bosatt i sitt hjemland i henhold til en eventuell skatteavtale mellom dette landet og Norge for å være omfattet av fritaksmetoden. Gjeldende rett må dermed være at et selskap anses som hjemmehørende i det land hvor det er alminnelig skattepliktig.

Ved vurderingen av i hvilket land et selskap er hjemmehørende, vil det være dette landets rett som må legges til grunn, uavhengig av hvilke kriterier dette landet legger til grunn. Hvis det utenlandske selskapet er alminnelig skattepliktig i flere land, både etter disse landenes interne skatteregler og eventuelle skatteavtaler, vil selskapet i forhold til fritaks-

5 Se dommens premiss 50.

6 Se dommens premiss 43.

7 Se nedenfor pkt. 3.

8 Utv. 2006 s. 1757.

metoden anses som hjemmehørende i alle disse landene.

I utgangspunktet er selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i EØS-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak i en EØS-stat, beskyttet av retten til fri etablering i EØS-avtalen artikkel 31 og av retten til fri flyt av kapital i EØS-avtalen artikkel 40. Det kan dermed stilles spørsmål om kravet til skattemessig hjemmehørende under fritaksmetoden egentlig må defineres like vidt som dette. Etter en slik tolkning vil det være tilstrekkelig at det utenlandske selskapet er omfattet av EØS-avtalen for å være omfattet av fritaksmetoden. I de aller fleste tilfeller vil det utenlandske selskapet i et slikt tilfelle også være hjemmehørende i en EØS-stat etter den tolkningen av begrepet som nå vil gjelde, men det kan tenkes tilfeller hvor det ikke er sammenfall. Det er likevel etter vårt syn tvilsomt om begrepet hjemmehørende kan trekkes så vidt.

Reell eier av aksjen

Det må anses som et alminnelig skatterettslig prinsipp at eiendeler må tilordnes det skattesubjektet som reelt sett må anses som eier av eiendelen. I samsvar med dette må det oppstilles et vilkår om at en aksjeinntekt kun kan omfattes av fritaksmetoden såfremt selskapet som oppbærer inntekten er reell eier av den aksjen inntekten stammer fra.

Både Finansdepartementet og Skattedirektoratet har tidligere oppstilt som vilkår at det utenlandske selskapet må være skattepliktig for inntekten for at selskapet skal kunne anses som reell eier.⁹ I sitt brev av 29. september 2009 endrer imidlertid departementet sitt syn og uttaler:

«[...] det [er] en forutsetning at det utenlandske selskapet anses som eier av andelen slik at den mottatte inntekten skal tilordnes selskapet. Departementet vil bemerke at det er de alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning som skal legges til grunn ved denne vurderingen. Heller ikke her vil det være avgjørende om selskapet er undergitt selskapskatt i den aktuelle EØS-staten.»

Departementet mener med andre ord at det ikke lenger er noe krav om at det utenlandske selskapet er skattepliktig for inn-

tekten for at det skal anses som reell eier av aksjen, men at kravet til reelt eierskap må løses etter de alminnelige tilordningsreglene.

Fritaksmetoden må således anvendes i overensstemmelse med de underliggende privatrettslige kvalifikasjoner, med mindre den ulovfestede eller andre gjennomskjæringsregler kommer til anvendelse. Et selskap vil etter dette anses å være reell eier av aksjene selskapet eier ved at selskapet innehar de eierretter i aksjen som følger av privatretten. Det er således en tilstrekkelig tilknytning mellom aksje og aksjeeier til at sistnevnte kan beskattes for de inntekter som oppstår på aksjen i kraft av det privatrettslige eierskapet av aksjen.

Finansdepartementet og Skattedirektoratet har også antydnet at kravet til reell eier av aksjeutbytte innebærer at det utenlandske selskapet må være virkelig rettighetshaver («beneficial owner») av inntekten for å være omfattet av fritaksmetoden. Som nevnt i vår artikkel i Revisjon og Regnskap 2/2009, er det, slik vi ser det, ikke dekning for å oppstille et slikt krav. Selv om denne problemstillingen ikke omtales eksplisitt i departementets siste uttalelse, er det vårt syn at den ovenfor siterte delen av uttalen må innebære at departementet ikke lenger anser dette som et vilkår for å være omfattet av fritaksmetoden.

Substans

Det faller utenfor denne fremstillingen å gi en generell redegjørelse for substanskravet som gjelder under fritaksmetoden. Vi vil likevel knytte noen kommentarer til substanskravet ettersom Finansdepartementet i sin siste uttalelse valgte å gi noen viktige presiseringer om hvordan dette kravet skal fortolkes.

Substanskravet ble introdusert i fritaksmetoden med virkning fra inntektsåret 2008.¹⁰ Kravet har betydning i to hense-

- Når et norsk selskap deler ut utbytte til en selskapsaksjonær hjemmehørende innenfor EØS
- Når en norsk selskapsaksjonær har inntekter på eierandeler i et selskap hjemmehørende i et lavskattelend innenfor EØS

I disse tilfellene vil aksjonæren bare fritas for skatt på aksjeinntekten dersom vedkommende er et selskap som er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land».¹¹ I forarbeidene angis en rekke vurderingskriterier som skal telle med i vurderingen av om det utenlandske selskapet har tilstrekkelig substans.¹² Departementet uttaler at «[d]et må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner, må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet.»

Bestemmelsen ble innført etter EF-domstolens avgjørelse i Cadbury-Schweppes og er ment å avgrense fritaksmetoden mot «wholly artificial arrangements».¹³ Skattemyndighetene har tilsynelatende fortolket bestemmelsen meget strengt og uten særlig hensyn til hva slags virksomhet det utenlandske selskapet driver.

Eksempelvis har Sentralskattekontoret for storbedrifter i en forhåndsuttalelse uttalt at utenlandske aksjefond selv må oppfylle substansvilkårene og fondene kan ikke godskrives de aktivitetene som utøves av et forvaltningsselskap.¹⁴ Dette til tross for at norsk verdipapirlovgivning forbyr tilsvarende norske verdipapirfond å ha ansatte mv. Denne uttalen innebar klart nok en fortolkning av fritaksmetoden i strid med EØS-avtalen og har med rette blitt kritisert.¹⁵

EF-domstolens avgjørelse i Aberdeen-saken nødvendiggjorde for så vidt ikke en ny vurdering av substanskravet. Det var derfor prisverdig at Finansdepartementet benyttet anledningen til å presisere hvor-

11 Aksjonærer bosatt i utlandet skattlegges uansett ikke for gevinst på aksjer i norske selskaper, i disse tilfellene er fritaksmetoden bare et unntak fra hovedregelen om kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær.

12 Ot.ppt. nr. 1 (2007–2008) kapittel 14.

13 C-196/04.

14 Uttalelsen er gjengitt i Revisjon og Regnskap 7/2008.

15 Se artikkel av Njål Høyland i Revisjon og Regnskap 8/2008.

9 Jf. Finansdepartementets brev av 25. september 2007 og Skattedirektoratets brev av 2. mars 2005.

10 Substanskravet gjelder også ved anvendelsen av reglene om norskkontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS) innenfor EØS, se skatteoven § 10–64. I disse tilfellene begrenser substanskravet adgangen til NOKUS-beskatning.

dan vilkåret skal fortolkes. Uttalelsen er viktig i to henseende; for det første understrekes det at substanskravet må avpasses etter den type virksomhet det utenlandske selskapet driver. Om dette uttales det således at

«[d]et er i forarbeidene angitt flere momenter som er relevante i denne sammenheng. Etter departementets syn vil disse momentenes relevans og vekt kunne variere ut fra hvilken selskaps- og virksomhetstype som vurderes.»

Dette er en viktig presisering for å unngå at ligningsmyndighetene benytter oppregningen i forarbeidene som en objektiv sjekkliste ved vurderingen av om substanskravet er oppfylt.

Et spenningsmoment i tiden som kommer er hvordan det relative substanskravet skal anvendes overfor utenlandske holdingselskaper. Selv om man nok trygt kan fastslå at de rene postkasseselskapene som kun er opprettet av skattemessige grunner, faller utenfor, er det vanskelig å angi hvilke egenskaper et holdingselskap må ha for å kvalifisere. Det ligger jo nettopp i sakens natur at holdingselskaper ikke gjør mer enn å eie finansielle eiendeler og har liten fysisk tilstedeværelse. I mangel av objektive holdepunkter kan en innfallsvinkel være å vurdere de enkelte holdingselskapene i lys av substanskravets formål som var å hindre bruken av gjennomstrømmingsselskaper. Sagt på en annen måte; dersom bruken og plasseringen av holdingselskapet ikke har til formål å være et rent gjennomstrømmingsselskap, bør det være en formodning om at holdingselskapet skal omfattes av fritaksmetoden.

For det andre kommer departementet også med en særlig presisering om fortolkningen av substanskravet i forhold til aksjefond. Det kan ikke lenger kreves at fondet selv oppfyller substansvilkåret slik Sentralskattekontoret tidligere har lagt til grunn. Et «sentralt moment vil derimot være om fondet er organisert og driftet[sic!] i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge.»

Vi er litt usikre på hva som ligger i denne vurderingen. Spørsmålet om hva som skal anses som ordinært i hjemstaten, passer greit inn i substansvurderingen. Hvorfor man på dette punkt skal sammenligne med hva som er ordinær drift i Norge, er imidlertid uklart. For det første vil dette

fort gli over i en vurdering av om det utenlandske fondet er sammenlignbart med et norsk fond eller selskap. For det andre, er det vanskelig å se hvorfor regulering og kutyme i Norge skal ha noen betydning for spørsmålet om et fond er «reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet» i en annen EØS-stat. Etter vår oppfatning vil det være riktig å snevre inn vurderingstemaet slik at man bare ser på om fondet er organisert og drevet i samsvar med det som er ordinært i den andre EØS-staten.

For fullstendighetens skyld bør det legges til at, selv med de siste presiseringene, er det tilsomt om substanskravet er i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-retten.

Avslutning

Etter de avklaringene vi har fått gjennom Aberdeen-dommen og den etterfølgende uttalelsen, er fritaksmetodens anvendelsesområde i større grad klarlagt. I vår tidligere artikkel (publisert i Revisjon og Regnskap 1/2009 og 2/2009) listet vi opp følgende kriterier for når et utenlandsk selskap vil være omfattet av fritaksmetoden:

- Selskapet må være alminnelig skattepliktig til et land innenfor EØS i henhold til dette landets interne regler (og ikke være hjemmehørende i et tredjeland som følge av skatteavtale mellom den aktuelle EØS-staten og et tredjeland)
- Selskapet må være et eget skattesubjekt for norske skatteformål (dvs. at eiernes ansvar for selskapets forpliktelser er begrenset til den innskutte kapitalen), og
- Selskapet må kunne eie aksjer

Etter den senere tids avklaringer har skattemyndighetene langt på vei erkjent at dersom disse kriteriene er oppfylt, vil det utenlandske selskapet kunne kvalifisere under fritaksmetoden.

Som nevnt under mellomtittelen Substans gjelder det i tillegg et substanskrav i de tilfellene et utenlandsk selskap investerer i et norsk selskap og der hvor en norsk selskapsinvestor investerer i et selskap hjemmehørende i et lavskattelands innenfor EØS. Dette kravet tok til å virke fra inntektsåret 2008, slik at det er først ved ligningen nå at vi får en virkelig pekepinn på hvor høyt ligningsmyndighetene vil legge listen.



NARF er regnskapsførernes kompetanseorganisasjon og talerør. Antall medlemmer teller 5 200 autoriserte regnskapsførere som leverer tjenester til omlag 220 000 bedrifter. Vår oppgave er å legge til rette for kvalitet og kompetanseutvikling og bidra til økt lønnsomhet for regnskapsfører og kunde.

Er du faglig interessert i regnskap og skatt?

NARF driver et omfattende fagrettet arbeid, både overfor medlemmer og myndigheter. Som følge av sterk vekst har vi behov for å utvide vårt fagteam, og søker etter 3 rådgivere med solid kompetanse innen ett eller flere av kjerneområdene regnskap, skatt, avgift. En av stillingene er tiltenkt et særlig ansvar for å følge opp vårt internasjonale engasjement og påvirkningsarbeid på regnskapsområdet, særlig innenfor IFRS.

Den som blir med på laget til NARF vil få del i et utviklende og faglig kompetent fellesskap, i et uformelt og godt arbeidsmiljø. Vi tilbyr gode betingelser i en sunn og ansvarlig bedrift, lokalisert i moderne lokaler i sentrum av Oslo.

For mer om stillingene, se www.narf.no/Jobbtorg/, eller ta kontakt med Hanne Opsahl (tlf. 918 32 710) / Knut Høylye (tlf. 41 62 15 60).

Søknadsfrist: Senest **23. november**.

www.narf.no