

Kommentaren

- 5 **Kommunikasjonsutfordring og -mulighet**

Aktuelt

- 6 **Aktuelt**

Medlemssider

- 12 **Notiser**

Ofte stilte spørsmål

- 13 **Ofte stilte spørsmål**

Arbeidsrett

- 14 **Nedbemanningsprosessen – ikke trå feil**
Sven Skinnemoen

Selskapsrett

- 16 Aksjeloven § 3–8:
Virkelig verdi av selskapets ytelse ved utlån
Marie Eltervaag
Eli Beck Nilsen

Regnskap

- 20 **Forenklet IFRS i 2014 – enkelt i praksis?**
Anne-Cathrine Bernhoft
Solveig Mjanger

- 24 **Kvalitetskontrollen av regnskapsførere 2014:**
Mange behersker ikke god regnskapsføringsskikk
Barbro Bruu

- 32 **Regnskaps- og skattemessige forskjeller:**
Resultatskatt
Elin Pettersen
Jan Ove Gisvoldløkk

Revisjon

- 37 **Big Data og revisjon**
Torkil Hindberg

- 39 **Kvalitetskontrollen av revisorer 2014**
Barbro Bruu

- 44 **Rådgivning og annen bistand innenfor skatte- og avgiftsretten:**
Revisors ansvar for feil
Erik v. Hirsch
Tone Kaarbo

Skatt

- 55 **Særlig om omstrukturering i konsern:**
Bevissikring i skattesaker
Terje Arntzen

- 58 **RF-1123 – oppgaveplikten for kontrollerte transaksjoner**
Frank Lange

- 59 **Internprising av immaterielle eiendeler – BEPS**
Henrik Brødholt
Hans Martin Jørgensen



Avgift

- 66 **Høyesterettsdom om merverdiavgift:**
Tap på fordring og interessefellesskap
Sofie Aandal Vangsnes

- 69 **Skattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift:**
Hvem har egentlig siste ord i avgiftssaker?
Jonny Rabben
Ola Fredriksen

- 71 **Betydning for norske næringsdrivende:**
Mini One Stop Shop
Maj Hines Grape

- 72 **Konserninterne tjenester kjøpt fra utlandet:**
Etterberegning av toll og importmerverdiavgift
Pål Valheim

- 75 **Borgarting lagmannsretts dom i Telenor-saken:**
Salg av aksjer og fradragsrett for inngående avgift
Jørn Lyngstad

- 82 **Internasjonal skatt og avgift**
Inger Camilla Gjeruldsen
Morten Rivelstrud

NR. 3/2015
85. årgang

Utgitt av
DnR Kompetanse AS (Revisorforeningen)
Postboks 2914 Solli, 0230 Oslo
Tlf.: 23 36 52 00
Revisorforeningen.no

Redaktør
Alf Asklund
alf.asklund@revisorforeningen.no

Abonnement
Årsabonnement medlem DnR: kr 700,-
Ikke-medlem: kr 805,-
Student: kr 380,-
Bankkonto: 1503.01.29781

Abonnementet anses løpende til oppsigelse.
Oppsigelse for kommende års abonnement må skje innen utgangen av desember.

Utgivelse
Utkommer med 8 nummer pr. år og sendes til alle medlemmer i Den norske Revisorforening. For spørsmål vedr. abonnement, kontakt forlagssekretær Irene Ronde, forlag@revisorforeningen.no

Opplag
7000

Foto
Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon
07 Media
ISSN 0332-7795

Annonser
Forespørsler rettes til annonsekonsulent Lillen Meinich Jacobsen, tlf.: 22 49 49 90 faks 22 49 42 67 eller: l.m.jac@online.no

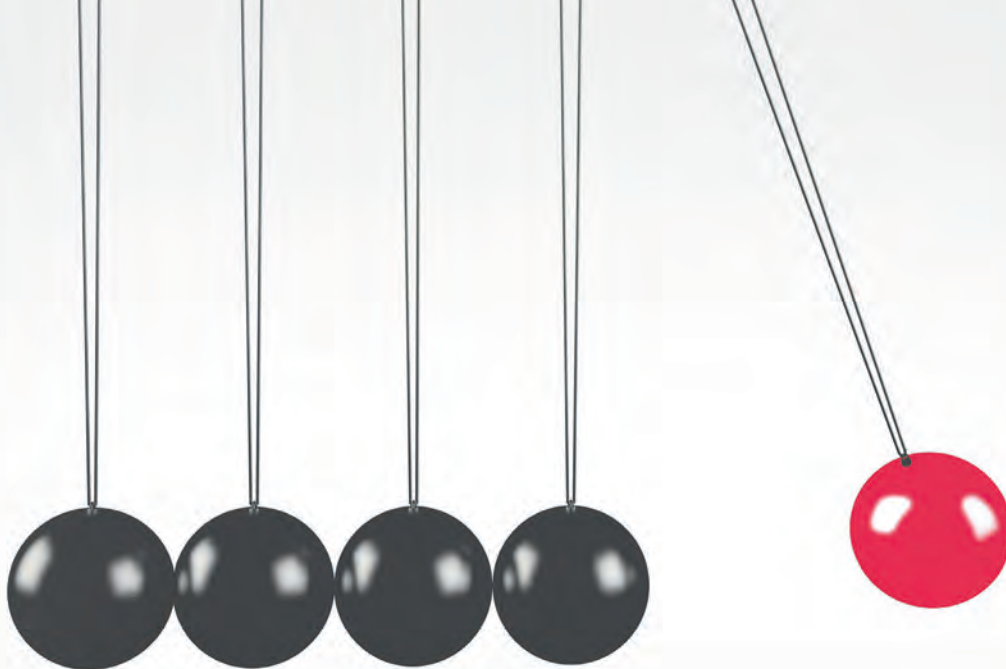
Alt stoff i forlagets tidsskrifter kan bli publisert i elektronisk form.

Mobilversjon



Nettutgave





I takt med tiden

Timeregistrering

God timefangst gir bedre lønnsomhet. Timeregistrering i PowerOffice Win gir kontroll på all mertid, overtid og avspasering, samt en effektiv ferie- og fraværskalender.

Fakturering

Fakturaforslagene er automatisk generert på bakgrunn av registrerte timer, kostnader og prisavtaler. Fakturering gir løpende oversikt over inntjening på kunder og prosjekter.

Regnskapsmetodikk

PowerOffice Win er regnskapsførerens viktigste verktøy for gjennomføring av arbeidet iht. GRFS. Timeregistrering, fakturering og kvalitetssikring i samme system gir oversiktlig styring av byrået.

WIN

poweroffice.no | 02230 | salg@poweroffice.no



PowerOffice®

Kommunikasjonsutfordring og -mulighet

Statsautorisert revisor
Nina Rafen
Styreleder i Revisorforening



Etter et travelt årsoppgjør går det mot lysere tider og det er på tide å se fremover. Mye skjer innenfor våre fagområder og vi venter på ny regnskapslov, oppnevning av revisorlovutvalg og det videre arbeidet med vårt eget forslag til revisjonsstandard for små foretak.

I løpet av kort tid kommer oppdaterte og nye standarder for revisjonsberetning på norsk som er planlagt implementert i Norge fra regnskapsåret 2016. Dette innebærer økte krav til kommunikasjon i revisjonsberetningene, noe som vil gjøre dem langt mer informative enn de er i dag. Tilsvarende krav vil følge av de nye EU-reglene.

FEE publiserte i februar en sammenligning mellom kravene til revisors kommunikasjon etter EU-reglene og de internasjonale revisjonsstandardene og bekreftet at kravene i stor grad er sammenfallende (www.fee.be/images/BP_Auditor_Communication_1502.pdf).

En kommunikasjonsutfordring

I en tid der informasjon er mer og mer tilgjengelig må man vel også kunne tillate seg å si at våre typiske standard revisjonsberetninger verken fremstår som informative eller interessante. De gir heller ikke leserne særlig innsikt i all den jobben og de kompliserte vurderingene som ligger bak. Vi har en kommunikasjonsutfordring som både investorer og regulerende myndigheter har sett. Når man ser hvor godt de nye revisjonsberetningene er mottatt i England, der de har tidlig implementert disse, ser vi derfor ingen grunn til å vente her i Norge. Det er også positivt at det er bransjen selv, uavhengig av EU-reguleringen, som har tatt initiativ til å komme med en ny revisjonsberetning.

Kultur og holdninger

Jeg var nylig på et foredrag med representanter fra bransjen i Nederland som er i en situasjon der bransjen og tjenestene, som følge av rekke skandaler og hendelser, ikke har tillit verken fra brukere eller myndigheter.

Bransjen fikk derfor en «siste sjanse» fra myndighetene til å iverksette tiltak for myndighetene eventuelt ville overta. En

arbeidsgruppe fra bransjen har identifisert 53 konkrete tiltak som revisjonsselskapene har måttet slutte seg til. Det er også forventet at en del av disse tiltakene vil komme i lovs form. Bedre kommunikasjon både gjennom revisjonsberetningen og gjennom flere møter med klientene, er noen av tiltakene som ble identifisert for å øke tilliten til bransjen.

I tillegg til konkrete tiltak som bedre kommunikasjon og rapportering, er det også nødvendig å endre kultur og holdninger gjennom nye krav til styrings- og avlønningsmodeller samt kvalitetssikring. Våre nederlandske kollegaer vil for øvrig til og med måtte avlegge en ed. Vi er heldigvis i en situasjon hvor vi ikke har tilsvarende utfordringer, men vi må alle være oss bevisste vårt ansvar for å opprettholde fortsatt tillit.

Revisors vurderinger og skjønnsutøvelse

I den nye revisjonsberetningen vil revisors uttalelse komme først. For foretak av allmenn interesse medfører de nye ISAene krav til beskrivelse av «key audit matters» hvor revisor må kommentere de viktigste risikoer, eventuelle mislighetsrisikoer, skjønnsmessige områder og vesentlige transaksjoner. Dette vil gi brukerne innsikt i revisors vurderinger og forståelse for skjønnsutøvelse og utfallsrom. Erfaringen fra England så langt er at revisorene løser dette på ulike måter – tilpasset de ulike selskapene – og man har unngått bruk av maler og standard ordlyd.

I noen beretninger ser man også at revisor har kommentert både vurderinger, revisjonsmessig angrepsvinkel og funn. Så langt tyder undersøkelsene i England på at revisorene var forsiktige det første året (2013), men at man året etter gikk lenger enn det som var påkrevd ved å bli mer konkrete, noe som er blitt svært godt mottatt. Forhåpentligvis vil også brukerne, selskapene og

deres revisjonsutvalg etterspørre mer detaljer. Det vil bidra til harmonisering i forhold til detaljeringsgrad og forståelighet over tid.

En uttalelse som gir mer

En av beretningene som hatt fått mye positiv oppmerksomhet både i England og i USA, er revisjonsberetningen til Rolls-Royce Holdings Plc. Det fremstår nok som ganske fremmed for oss at revisor kommenterer at «the resulting estimate was acceptable but mildly optimistic» og underbygger hvordan man har utfordret ledelsen og utøvd profesjonell skepsis.

Denne typen revisjonsberetninger gir brukerne mer innsikt, og bør også bidra til at de stiller flere spørsmål til selskapene for å forstå mer av ledelsens vurderinger. I andre land har man også sett at generalforsamlingene er blitt et forum der eierne både utfordrer og stiller flere spørsmål til selskapene og deres revisorer, og her går Nederland igjen foran med et godt eksempel.

Grip muligheten!

Det blir viktig at vi som bransje i Norge også griper den muligheten vi nå får til en mer spisset kommunikasjon i våre beretninger, selv om det helt klart vil bli utfordrende å formulere denne. Det vil også medføre at beretningene blir mindre sammenlignbare og reflektere at oppdragsansvarlige revisorer gjør ulike vurderinger i dag. Den nye ISA 260 *Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll* og EU-reglene, innebærer også mer spesifikke krav til kommunikasjon med revisjonsutvalgene/styrene, som også gir oss en unik mulighet til å tydeliggjøre viktigheten av vårt arbeid.

Alt dette viser hvilke muligheter vi får til å skape bedre forståelse for vårt arbeid og skape tillit – så nå må vi alle gripe muligheten!

Flere og større saker innen ansvarsforsikring

Det er over tid registrert økning i antall meldte skader i foreningens ansvarsforsikringsordning. Også størrelsen på kravene viser en økende tendens.

Forsikringsordningens advokatpanel arbeider målrettet og systematisk både med å forebygge og begrense skade. Det er svært viktig at alle forsikringstakere så tidlig som mulig melder inn både krav og omstendigheter som kan lede til krav. Jo tidligere advokatene kommer inn, desto bedre er mulighetene for skadebegrensning.

Det er et klart mønster i sakene. Ofte dreier det seg om rådgivning, skatt og bistand med klientens selvangivelse, samt manglende fortsettelsesvurdering knyttet til fortsatt drift og vesentlige lovbrudd. Det er ofte manglende kommunikasjon med klienten og dårlig dokumentasjon av hvilket ansvar revisor påtar seg på vegne av klienten. Det er vanligvis ikke så mye som skal til. Ofte vil en e-post til klienten som klargjør og avgrensner oppdraget man tar på seg, være tilstrekkelig.



Ikke fradrag for tap ved ettergivelse av fordring på datterselskap

Scancem International DA fikk ikke fradrag for tap ved ettergivelse av kundefordringer på 158 millioner kroner på et datterselskap der de eide 75 % av aksjene. Et vilkår for å kreve fradrag for tap ved ettergivelse av fordring er at tapet er endelig konstatert. I utgangspunktet vil tapet være endelig konstatert når fordringen er endelig og irreversibelt ettergitt. Der det foreligger interessefellesskap mellom debitor og kreditor, kan imidlertid dette komme i en annen stilling.

Flertallet i Høyesterett la til grunn at ettergivelsen skjedde for å sette selskapet i stand til å drive videre, noe som ble ansett å være i konsernets interesse. For at tapsfradrag skal kunne kreves, må det være helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt, og i konsernforhold må det ved den vurderingen trekkes inn om kreditor i egenskap av aksjonær vil kunne få igjen det selskapet gir avkall på som kreditor. Foreligger en realistisk mulighet for det, vil det ikke være et endelig konstatert tap, men kun en tapsrisiko.

Høyesterett mente at tapet ikke var endelig konstatert og at selskapet derfor ikke skulle ha fradrag. Retten la til grunn at rettsstilstand fra tre Høyesterettsdommer fra 1990-tallet fortsatt gjelder, selv om skattelovgivningen senere er endret. Dommene etablerer en streng norm.

Rådslag om finansmarkedet

Tillit er avgjørende for finansiell stabilitet, og en robust og kvalitetsmessig revisjon er en forutsetning for tillit. Det var hovedbudskapet da adm. direktør Per Hanstad i februar innledet på statssekretær John Gunnar Pedersens «rådslag» om Finansmarkedsmeldingen 2015.

– Det var viktig for meg å få frem at tillit ikke er noen selvfølge, sier Hanstad. Uten en høy grad av bevissthet om årsakene til at det er høy tillit mellom aktørene i næringslivet og vilje til å bevare og utvikle de mekanismene som bidrar til dette, vil den allmenne tilliten over tid svekkes.

Videre ble behovet for å rydde opp i kontrollstrukturen i finansforetakene tatt opp. Det samme ble den nye revisjonsberetningen i foretak av allmenn interesse, hvor revisor skal redegjøre om sentrale forhold ved revisjonen («Key Audit Matters»), og det ble påpekt at også finansnærings tjenester må være med i en ny generell vurdering av merverdiavgift på tjenester.

Statlig skatteoppkreving og ny skatteforvaltningslov

Overføring av skatteoppkrevingen til skatteetaten vil gi en mer helhetlig skatte- og avgiftsforvaltning og samtidig gi en betydelig ressursbesparelse. Forslaget til ny skatteforvaltningslov vil gi en samordnet forvaltningslov innenfor skatte- og avgiftsområdet.

Revisorforeningen støtter i hovedsak begge forslagene.

Forslag til ny advokatlov

Advokatlovutvalget har kommet med forslag som har betydning for revisorbransjen.

Utvalget foreslår at rettsrådsmonopolet blir opphevet. Begrensningene i domstoloven i adgangen for andre enn advokater til å gi rettsråd, fjernes. Det betyr at vi vil bli kvitt uheldig usikkerhet og uønskede begrensninger når det gjelder revisorenes mulighet til å yte verdifulle råd til næringslivet.

Utvalget mener at det fortsatt bør være adgang for advokatforetak til å «være del av multidisiplinære nettverk». Det legges ikke opp til endringer i hvordan advokatforetakene i revisjonsnettverkene må organisere sin tilknytning til nettverket. Kravene til organisering av advokatforetak skal i hovedsak beholdes. Bare advokater som er aktive i foretaket kan være eiere, men det åpnes for at et mindretall i styret kan bestå av andre personer.

Infrastrukturbidrag skal aktiveres på tomten

I forbindelse med utbyggingen av Bjørvika hadde Bjørvika Infrastruktur AS påtatt seg ansvaret for prosjektering, finansiering og bygging av ulike infrastrukturtiltak som var nødvendige for den forutsatte utbygging. Tiltakene omfattet veier, broer, gang- og sykkelveier, parker, allmenninger og kaifronter mv. – alt innenfor planområdet. Eiendomsretten til tiltakene skulle etter ferdigstillelse overføres vederlagsfritt til Oslo kommune. De samlede kostnader ble anslått til ca. 2 milliarder kroner.

Selskapet Bjørvika Kontorbygg I AS krevde i 2007 fradrag for ca. 21 millioner kroner som selskapet hadde betalt i infrastrukturbidrag. Subsidiært krevde selskapet at kostnadene kunne aktiveres på bygget.

I likhet med tingretten og lagmannsretten mente imidlertid Høyesterett at overtakelsen av ansvaret for bidraget måtte anses som en del av kjøpesummen og aktiveres på tomten, dvs. uten skattemessige avskrivninger.



Omvendt mor-datterfusjon og egne aksjer som vederlag

Et datterselskap som overtar morselskapet i en fusjon (omvendt mor-datterfusjon), kan benytte beholdningen av egne aksjer som datterselskapet mottar som følge av fusjonen, som vederlag til aksjeeierne i morselskapet. Revisorforeningen har bedt Finansdepartementet avklare om en slik fusjon med heleid datterselskap kan gjennomføres skattefritt.

Finansdepartementet bekrefter at det ikke er krav til kapitalforhøyelse når morselskap fusjoneres inn i heleid datterselskap. Vederlaget til aksjonæren kan i sin helhet bestå av egne aksjer som datterselskapet erverver ved fusjonen. Det avgjørende er ifølge departementet at en slik fusjon gjennomføres i tråd med kravene til eierkontinuitet og skattemessig kontinuitet i skatteloven § 11-7.

Mva ved fisjon med bygg under oppføring

Skattedirektoratet har i fellesskriv 6. februar 2015 uttalt seg om sitt syn på hvordan merverdiavgiften skal håndteres når utleiebygg som er under oppføring overdras i forbindelse med fisjon. Uttalelsen innebærer at utbygger i visse tilfeller må betale tilbake merverdiavgift og overdra en justeringsrett til det utfisjonerte selskapet. Uttalelsen er svært omdiskutert.

DnR-dagen 2015

20. mai er det klart for DnR-dagen 2015. Det blir en spennende ny policydag for revisjons- og rådgivningsbransjen som setter søkelys på de viktige spørsmålene for bransjens utvikling og fremtid.

På dagsorden står både tjenesteinnovasjon, revisors rolle og ansvar i forhold til aggressiv skatteplanlegging og betydningen av nye EU-regler om revisjon. I tillegg settes det fokus på nødvendigheten av tillit i kapitalmarkedet og i næringslivet. DnR-dagen inkluderer lunsj og er gratis for medlemmer i Revisorforeningen. Arrangementet starter klokken 10.00 og avsluttes 14.00.

Møte med Finanstilsynet I

Tidlig i februar ble det avholdt kontaktmøte mellom Revisorforeningens ledelse og Finanstilsynet der blant annet tilsynets arbeid og prioriteringer, selskapstilsyn og tematilsyn innenfor revisjon ble tatt opp. Temaene i 2015 vil være:

- Revisjon av banker
- Revisjon av verddivurderinger – særlig i selskaper som utsteder «high yield»-obligasjoner

Det vil også bli gjennomført tematilsyn hos regnskapsførerne hvor kartlegging av IKT, nærmere bestemt regnskapsførernes bevissthet om IKT-risiko hos sine klienter, vil være sentralt.

AKTUARBREGNINGER OG TJENESTER

Kollektiv pensjonsforsikring og AFP.
Aktuarberegning av pensjonsforpliktelser utføres av NIA til konkurransedyktige priser. Hurtig leveringstid.

NIA – Nordic Insurance Administration AS

Forskningsparken – Gaustadalleen 21 – 0349 Oslo
Tlf: 99 56 89 48 – E-post: nia@aktuar.com

Ny revisjonsstandard for små foretak

Et utkast til ny standard for revisjon av små foretak er nå ferdig utarbeidet. En nordisk prosjektgruppe har jobbet med standarden i ett år. – En revisjonsstandard som er bedre tilpasset revisjon av små foretak, er helt nødvendig for at revisorene skal kunne levere en relevant og kvalitetsmessig revisjon i fremtiden, sier adm. direktør Per Hanstad i Revisorforeningen.

Tilbakemeldingene på standarden så langt er veldig positive og det er bred enighet om at forslaget er et veldig godt utgangspunkt for den videre prosessen.

Over i ny fase

Arbeidet med standarden går nå over i en ny fase der forankring av utkastet i de nordiske revisorforeningene og en presentasjon for de nordiske tilsynsmyndighetene

er viktige elementer. Den nye standarden ble presentert for styret i Revisorforeningen i mars og ble svært godt mottatt. I mai skal den nye standarden presenteres i Stockholm på en felles samling for de nordiske tilsynsmyndighetene. Fokusgrupper bestående av et antall praktiserende medlemmer vil bli etablert i alle de nordiske landene. Disse gruppene vil ha 10–20 medlemmer, og skal kvalitetssikre standarden i forhold til praktisk anvendelse.

Et endelig forslag til ny standard vil bli sendt på høring i de fem nordiske landene i slutten av mai. Målet er å ha en endelig standard på plass innen utgangen av året.

Kort om standarden

For å tilpasse standarden til revisjon av små foretak, har man tatt utgangspunkt i

typiske karakteristika ved disse når man har utarbeidet krav til obligatoriske handlinger. Dette har medført en betydelig redusert grad av detaljregulering og mer bruk av overordnede prinsippbaserte krav. Standarden tar utgangspunkt i at man følger ISQC 1, etiske krav og relevante lovbestemmelser ved revisjonen.

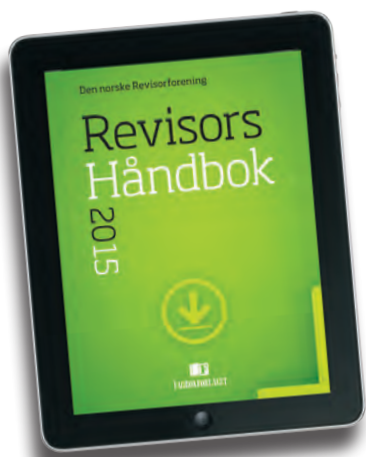
Standarden bygger på grunnleggende prinsipper for revisjon, som er kjent for revisorene. Den er risikobasert og leder til en revisjonsberetning med positiv konklusjon og høy sikkerhet. Et viktig prinsipp som har vært lagt til grunn ved utviklingen, er at man kun har tatt inn krav dersom det reduserer risikoen og øker kvaliteten på revisjonen. For øvrig gir standarden revisorene økt mulighet for utøvelse av profesjonelt skjønn.

Revisorforeningen ønsker et regelråd velkommen

Revisorforeningen støtter i sin høringsuttalelse etableringen av et uavhengig regelråd for næringslivet. Regelrådet skal uttale seg om kvaliteten på konsekvensvurderingene til departementer og etater ved forslag om nye lover og forskrifter.

Mva ved leasing og utleie av kjøretøy – overgangsregler

Ved utleie og leasing av personkjøretøy er bindingstiden for å unngå delvis tilbakebetaling av fradragsført merverdiavgift utvidet til fire år. Det er gitt overgangsregler som innebærer at de gamle reglene kan benyttes dersom det er inngått bindende kjøps- eller leiekontrakt før 8. oktober 2014 for et bestemt kjøretøy. Skattedirektoratet har i fellesskriv 6. februar 2015 presisert hvordan denne overgangsregelen er å forstå.



Revisors Håndbok 2015

En samling av lover, forskrifter, regler mm. som er viktig i regnskap og revisjon. Ajour per årsskiftet 2014/2015.

Papirbok: Kr 1099,-

E-bok: Kr 1369,- (inkl. mva). Kan kjøpes og lastes ned i alle nettbokhandlere.



Sakskostnader i skattesak

Høyesterett kom til at en skattyter bare kan kreve dekning fra statskassen for kostnader til å få endret et ligningsvedtak hvis det er tale om skattyterens egne kostnader.

It-investorene Thomas Fussell og Robert Keith hadde pådratt seg sakskostnader på nær 17 millioner kroner i forbindelse med en tvist med norske skattemyndigheter om skatteplikt til Norge for ytelser de hadde mottatt fra selskapene Fast og Opticom på slutten av 90-tallet. Etter klagebehandling i flere instanser, fikk de langt på vei medhold i skattesaken, og fremmet krav til Riksskattenemnda om dekning av sakskostnadene.

Sakskostnadene var under sakens gang betalt av Fast og Opticom, og senere av Microsoft etter oppkjøp av Fast. Selskapene hadde egeninteresse i saken på grunn av et potensielt subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlemmer. Riksskattenemnda mente at det var en forutsetning for å få dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 at skattyter selv har hatt kostnadene, og avslo kravene. Skattyterne fikk medhold i tingretten, men lagmannsretten og Høyesterett ga staten medhold.

I tilfeller hvor en annen enn skattyter har betalt for bistand til skattyteren, men hvor det er en forutsetning at tilkjente sakskostnader skal gå til den som har betalt eller bistått, må kostnadene anses som skattyters og kan dermed kreves dekket etter ligningsloven § 9-11, skriver Høyesterett. Det samme gjelder dersom det er på det rene at den som har dekket dem, unnlater å kreve tilbakebetaling fordi bistanden er gitt som en gave eller godtgjørelse.

Fusjon med oppskrivning av eksisterende aksjers pålydende – krav til bytteforhold

Fusjon kan skje ved oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer i det overtakende selskapet. I ligningspraksis er det lagt til grunn at slike transaksjoner også kan gjennomføres uten skatteplikt når eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet er den samme. Det er videre lagt til grunn at kapitalforhøyelsen ikke må bygge på et bytteforhold i slike tilfeller (BFU 17/11).

I BFU 17/11 la Skattedirektoratet til grunn at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet må omfordeles slik at skatteposisjonene på den eldste aksjen i det overdragende selskapet omfordeles på den eldste aksjen i det overtakende selskap. På denne måten opprettholdes størst mulig grad av skattemessig kontinuitet. I en tidligere uttalelse har Skattedirektoratet lagt til grunn at skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet kan fordeles med et likt beløp på aksjene i det overtakende selskapet (Utv. 2002 side 600). Revisorforeningen har overfor departementet argumentert for at denne metoden fortsatt bør kunne benyttes.

I sitt svar til Revisorforeningen skriver imidlertid Finansdepartementet at de ikke har merknader til de vurderingene og løsningene som legges til grunn i BFU 17/11, verken når det gjelder adgangen til skattefri fusjon eller spørsmålet om videreføring av skatteposisjonene på aksjene i det overdragende selskapet.

Angivelse av kjøper i salgsdokumentet – bruk av GLN-nummer

Etter bokføringsforskriften skal kjøper i salgsdokumentet minst angis med navn, og enten adresse eller organisasjonsnummer. Skattedirektoratet har gitt en uttalelse om et tilfelle der det oppgis en fakturamottaksadresse i stedet for kjøperens registrerte forretningsadresse. Fakturaadressen er knyttet til en større gruppe foretak innenfor en kjede. Et Global Location Number – GLN-nummer – identifiserer hvilket foretak som er rett mottaker av fakturaene.

Skattedirektoratet anser at angivelse av kjøperens registrerte foretaksnavn, sammen med fakturamottaksadresse og GLN-nummer kan benyttes som angivelse av kjøper etter bokføringsforskriften.

LUNCH



Forenklingskonferansen 2015

Revisorforeningen, NARF og NHO har besluttet å gjenta Forenklingskonferansen, som ble arrangert første gang i fjor. Forenklinger står høyt oppe på foreningens agenda, og vi er glad for at NARF og NHO ønsker å fortsette samarbeidet om dette viktige arrangementet. Forenklingskonferansen samler politikere, forvaltning og næringsliv til konstruktive diskusjoner om et enklere Norge.

Forenklingskonferansen vil bli avholdt i Oslo i oktober.

Møte med Finansdepartementet II

Revisorforeningens ledelse har hatt møte med politisk ledelse i Finansdepartementet. Blant sakene som ble drøftet var den kommende revisorlovutredningen.

– Vi har kommet med innspill om temaer vi mener det er viktig å legge vekt på i forbindelse med utforming av mandatet for og sammensetningen av utvalget, sier adm. direktør Per Hanstad i Revisorforeningen. Det er viktig at man nå tar seg den tiden som er nødvendig for å få til en grundig gjennomgang og en god fremtidsrettet lov, selv om det medfører at man ikke klarer å overholde implementeringsfristen fra EU som er juni 2016.

Også spørsmålet om ti års oppbevaringsplikt for revisors arbeidspapirer ble tatt opp.

– Det er nokså uforståelig at det ikke tas initiativ for å få ryddet opp i dette, sier Hanstad. Det er ikke logisk at klientene kan kaste regnskapsdokumentasjonen etter fem år, mens revisor må oppbevare arbeidspapirene sine i ti år, avslutter Hanstad.

Færre revisorer driver alene

Finanstilsynets rapport fra det dokumentbaserte tilsynet med revisorer høsten 2014, viser at det ved utgangen av 2013 var 129 som drev revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak og 219 revisjonsselskaper med bare én oppdragsansvarlig revisor. Tilsvarende tall for 2006 var 263 og 268. Så sent som i 2004 var det litt over 400 som drev i enkeltpersonforetak.

Finanstilsynet påpeker at det er en sårbarhetsrisiko ved å drive en revisjonsvirksomhet der bare én revisor har adgang til å påta seg oppdragsansvar. Finanstilsynet har derfor undersøkt om disse har inngått samarbeidsavtaler som kan redusere risikoen. Mange har gjort det, men 34 % av revisjonsselskapene som bare har en oppdragsansvarlig revisor og 30 % av enkeltpersonforetakene, har ikke inngått en slik samarbeidsavtale. Tilsvarende andeler i 2006 var 67 % og 61 %.

Det blir stadig mer utfordrende å drive en revisjonsvirksomhet alene og samtidig overholde alle formelle krav og opprettholde nødvendig kvalitet. Tallene viser at bransjen er i ferd med å tilpasse seg denne virkeligheten.

Nøkkeltall for bransjen

Rapporten fra Finanstilsynet gir også informasjon om utviklingen i en del nøkkeltall for bransjen:

- De samlede inntektene i revisjonsforetakene var 11,1 mrd. kroner i 2013, mot 10 mrd. kroner i 2010.
- 6,8 mrd. kroner av inntektene i 2013 gjelder revisjon av årsregnskap, en reduksjon på 2,1 % fra 2010.
- De fem største revisjonsselskapenes andel av inntektene fra revisjon utgjorde 67,6 prosent i 2013, mot 59,9 prosent i 2010.
- Inntekter i 2013 fra klienter som ikke har revisjonsplikt eller kan fravelge revisjon: Inntektene fra revisjon av årsregnskap utgjorde 358 mill. kroner, inntektene for teknisk oppsett av årsregnskap utgjorde 54 mill. kroner og inntektene fra rådgivning 55 mill. kroner. Inntektene fra attestasjonsoppdrag og forenklet revisorkontroll av deler av årsregnskap utgjorde 108 mill., en økning på 96 mill. kroner fra 2010.
- Inntektene fra rådgivning til andre enn revisjonsklienter utgjorde 2,4 mrd. kroner i 2013, en økning på 0,8 mrd. kroner fra 2010.
- Antallet revisorer med oppdragsansvar er redusert fra 1554 i 2010 til 1434 i 2013.
- Gjennomsnittlig antall oppdrag for hver revisor var 133 i 2013, mot 151 i 2010.



at a glance...

16

Advokater med møte-
rett for Høyesterett



CHAMBERS
EUROPE
AWARDS
2014
WINNER

228

Antall rettsavgjørelser firmaet
har hatt siste 12 måneder

BRANNVERN

BRANN-
SLUKKING

Revisoransvar



Styreansvar



Advokatansvar



Kontraktsansvar

“They are excellent -
they really know the audit profession»

(Chambers and Partners, Dispute Resolution)

- Deltar i advokatpanelet gjennom Revisorforeningens forsikringsordning/
; opptrer som advokat for Lloyds i Norge

adeb.no

| OSLO
Bygdøy allé 2, 0257 Oslo
Tel: 23 89 40 00
e-post: oslo@adeb.no

| STAVANGER
Børehaugen 1, 4006 Stavanger
Tel: 51 89 89 00
e-post: stavanger@adeb.no

| TRONDHEIM
Dyre Halses gate 1a, 7042 Trondheim
Tel: 73 87 12 00
e-post: trondheim@adeb.no



Medlemsfordeler

Som medlem i Revisorforeningen har du og ditt firma tilgang til en rekke fordelsavtaler. Blant disse er:

Medlemsfordeler – personlige

- Forsikringer – Nordic Insurance Brokers AS
- Helseforsikring – Vertikal Helseforsikring
- Banktjenester – Storebrand Bank
- Faglig informasjon. Nettsiden, nyhetsbrev, Revisjon og Regnskap, m.m.
- Spørretjenesten. Nettbasert – alle fagområder – svar innen 24 timer
- Brillor. Gunstig avtale med Brilleland.
- Bøker. Haugenbok.no. Vanligvis 10 – 15 % rabatt.

Medlemsfordeler – firma

- Forsikringer – Quality Broker AS (profesjonsansvar/sikkerhetsstillelse) og Norwegian Insurance Brokers AS (øvrige forsikringer)
- Helseforsikring – Vertikal Helseforsikring
- Banktjenester for SMB – Storebrand Bank
- Verktøy, oppslagsverk og programvare – 24SevenOffice, Lederkilden, Sticos, Infotjenester, Ravn Info, Purehelp
- Telefoni og bredbånd – Telenor og Ventelo
- Nettside – enkelt og rimelig på nett – Idium
- Kundetilfredshetsundersøkelser – Aalund (gjennomfører i dag tilsvarende for big five i Norge og Sverige)

Drift av virksomhet

Egne områder for hhv. revisjon og regnskapsføring. Inneholder blant annet:

- Produkter og verktøy (se medlemsfordeler firma)
- Etablering og drift av virksomhet
- Godkjenning/autorisasjon – personlig og for foretak
- Tilsyn og kontroll
- Profilerings av egen virksomhet
- Personal, HR og HMS
- Revisor i profesjonelle vanskeligheter
- Klienter i økonomiske vanskeligheter
- Nyttige linker

Siden er forfattet av:



Kommunikasjonssjef
Stephen Bråthen
Den norske Revisorforening

Norske revisjonskunder:

«Revisor er vår viktigste rådgiver»

Analyseselskapet Aalund har bedt den øverst plasserte økonomiske beslutningstaker i 500 norske virksomheter om å utpeke virksomhetens viktigste rådgiver. Undersøkelsen er fra mars 2015.

Hele 58 % av virksomhetene peker på revisor som viktigst, mens advokaten kun nevnes av cirka 15 %. Enkelte virksomheter utpeker banken eller styret som viktigst.

Det er spesielt de små og mellomstore virksomhetene med en omsetning på NOK 15–850 mill. som gir revisor en klar førerposisjon, men også blant landets største virksomheter får revisor størst tillit, selv om meningene her er litt mer delte. 51 % av de største selskapene peker ut revisor som den viktigste rådgiveren, mens advokaten regnes som den viktigste rådgiveren hos 33 %, og har dermed en sterkere posisjon hos de store enn blant de små og mellomstore virksomhetene.

Hvem velger bort revisjon?

Den typiske fravelger har omsetning under to millioner kroner, én aksjonær og ingen ansatte.

Det viser en undersøkelse analyseselskapet Bisnode har gjort for Revisorforeningen.

Pr. 30. mars 2015 står 116 486 aksjeselskaper uten revisor i Foretaksregisteret. 83 prosent av selskapene har under to millioner kroner i driftsinntekter, 93 prosent har driftsinntekter under tre millioner kroner.

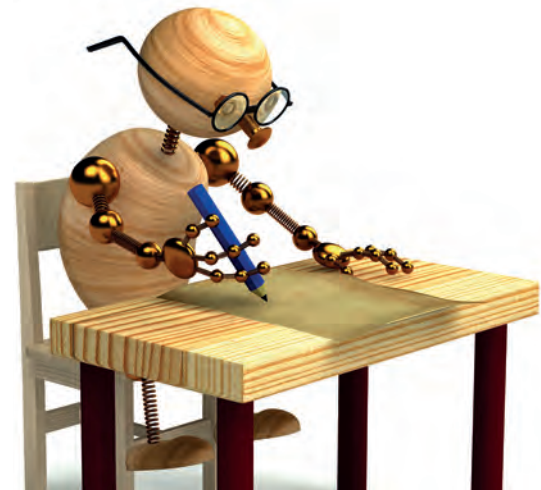
Få eiere – få ansatte

62 prosent har én eier. Kun 14 prosent av selskapene har flere enn tre eiere. 63 prosent av selskapene har ikke ansatte, 16 prosent har én ansatt. Kun tre prosent av selskapene har flere enn fem ansatte.

«Bruk revisor som rådgiver og få mer utbytte av samarbeidet»

Aalund har også spurt virksomhetene om hvordan de får optimalt utbytte av samarbeidet med revisjonsfirmaet. De små og mellomstore virksomhetene nevner spesielt to områder:

Det pekes først og fremst på at revisor skal brukes som sparringspartner om forretningsmessige forhold og ikke bare som leverandør av revisjonsytelser. Utover dette bør man søke et tett samarbeid med god dialog, slik at revisor oppnår en dyp forståelse for virksomhetens situasjon. Det sikrer relevant og verdifull rådgivning.



Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

forbindelse med fisjonen. Det er først når fisjonen er registrert som gjennomført at selskap B kan begynne å kreve inn husleie.

Fisjon er en justeringsutløsende hendelse. Har selskap A en justeringsforpliktelse knyttet til eiendommen, kan det avtales at denne forpliktelsen overføres til selskap B. Hvis det ikke inngås en slik avtale om justering, vil selskap A måtte innfri sin forpliktelse og betale tilbake merverdiavgift.

For å kunne inngå avtale om justering må selskap B være eller bli registrert i merverdiavgiftsregisteret senest i samme termin som overdragelsen finner sted. Eiendommen overdras når fisjonen blir registrert som gjennomført. Fra samme termin som fisjonen blir registrert som gjennomført, må selskap B bli frivillig registrert for utleien. Hvis selskap B ikke er registrert fra før, må det søkes om frivillig registrering. Er overtakende selskap allerede registrert i merverdiavgiftsregisteret, er det nok at utleien faktureres med merverdiavgift.

Fra 1. juli 2014 har man kunnet få frivillig registrering med virkning seks måneder tilbake i tid. Blir kjøper frivillig registrert med virkning tilbake i tid til overdragelsestidspunktet, vil dermed justeringsplikten kunne overføres.

Kategori: skatt, selskapsrett

Salg til eget selskap

Spørsmål: Einar er eneier av et aksjeselskap. Privat eier han en bil og aksjer i diverse selskaper som han ønsker å overføre til sitt selskap. Han ønsker å overføre bilen vederlagsfritt og for aksjene vil han sette vederlaget til sin egen inngangsverdi. Både bilen og aksjene har en langt høyere markedsverdi. Vil salget ha noen skattemessige konsekvenser for ham?

Svar: Er det avtalte vederlaget under markedsverdien, er det et gavesalg som også er å anse som en realisasjon. Er derimot vederlaget svært lavt og kun å anse som et symbolsk beløp, er det ikke realisasjon. Det er videre slått fast at selv om det ikke er avtalt vederlag, vil det der overføringen skjer til eget aksjeselskap eller selskap der giveren er eier, likevel anses å foreligge vederlag i form av verdistigning på giverens aksjer.

Bilen og aksjene må etter dette anses realisert. Bilen er en del av skattyters innbo og løsøre og omfattes av skattefritaket i skatteloven § 9-3 (1) a. For aksjene skal det ved gevinstberegningen, jf. § 10-32, legges

til grunn at Einar har mottatt et vederlag tilsvarende aksjenes markedsverdi.

Det presiseres at salg til eget selskap i en tapssituasjon ikke nødvendigvis gir rett til skattemessig fradrag. Realisasjon er utgangspunktet, men det kan reises spørsmål om selgeren likevel ikke har oppgitt eierrådigheten og dermed ikke har realisert noe tap.

Vi gjør videre oppmerksom på at slike transaksjoner omfattes av aksjeloven § 3-8.

Kategori: Avgift

Justeringsavtale og husleie ved fisjon

Spørsmål: En eiendom som lå i selskap A, blir skilt ut i eget nystiftet eller eksisterende eiendomsselskap (selskap B). Selskap B skal deretter leie ut eiendommen til selskap A. Hvordan skal husleien behandles det året fisjonen skjer? Kan det inngås avtale om justering?

Svar: Før fisjonen er gjennomført (registrert i Brønnøysundregistrene), skal det ikke faktureres husleie mellom selskap A og B. Eiendommen overdras til selskap B i



Spesialbyrået innen økonomi, regnskap, lønn, kontor og administrasjon.
Vi har 30 års erfaring med å finne den riktige kandidaten til vikariater og faste stillinger.

BJØRGFJELL
Search & Selection Bemanning

OSLO • DRAMMEN • TRONDHEIM - bjorgfjell.no
Ring oss på telefon 23239191, så hjelper vi deg!

30 år
1985-2015

Nedbemanningsprosessen – ikke trå feil

Nedbemanning, som er temaet for denne artikkelen, er ofte et nødvendig virkemiddel i en omstillingsprosess. Strengt og detaljerte regler i lov og tariffavtaler må følges ved nedbemanningsprosesser. Følges ikke prosessen, kan det være avgjørende for om det foreligger saklig grunn til oppsigelse eller ikke.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Sven Skinnemoen
Senior Manager EY Tax & Law

Krav til konkurransekraft, lønnsomhet og fleksibilitet stiller store krav til en bedrifts omstillingsevne. En virksomhet som mangler den nødvendige omstillingsevnen, vil kunne få problemer med å overleve. Konsekvensen blir tap av arbeidsplasser. Det er derfor i alles interesse å ha en omstillingsdyktig virksomhet.

Nedbemanningsprosesser berører virksomheten på en inngripende måte og kan ramme den enkelte meget hardt. Ansatte i Norge har imidlertid et sterkt stillingsvern og det er strenge og detaljerte regler i lov og tariffavtaler som må følges ved nedbemanningsprosesser. Dersom prosessen ikke blir fulgt kan dette være avgjørende for om det foreligger saklig grunn til oppsigelse eller ikke. Dersom det ikke foreligger saklig grunn, vil oppsigelsen være ugyldig. Den ansatte kan da ha rett til erstatning og til å bli værende i stillingen.

Oppsigelser i forbindelse med nedbemanningsprosesser er relatert til bedriftens forhold og må skilles fra oppsigelser grunnet arbeidstakers forhold, slik som for eksempel mangelfulle prestasjoner. I denne artikkelen vil jeg gjennomgå vilkårene for nedbemanningsprosesser og redegjøre nærmere for prosessen frem til oppsigelsesbrevet kan overleveres den ansatte.

Vilkår for nedbemanningsprosesser

I grove trekk er det fire ulike krav som må være oppfylte for at en nedbemanningsprosess kan foretas.

- Det må foreligge saklig grunn til stillingsendringen eller stillingsbortfallet. Bedriftsøkonomiske vurderinger må kunne dokumenteres.
- Det må skje en saklig utvelgelse av hvilken arbeidstaker som skal sies opp. Den som innehar den stillingen som bortfaller kan ikke automatisk sies opp.
- Det må skje en interesseavveining mellom selskapets og arbeidstakerens forhold. Normalt skal det mye til før interesseavveiningen er avgjørende hvis utvelgelsen er saklig. For arbeidstakere som snart går av med pensjon og har lang ansiennitet, kan det imidlertid oppstå spørsmål om arbeidsgiver er forpliktet til å opprettholde en stilling i kortere tid.
- Arbeidstakeren må tilbys eventuelle andre ledige stillinger i virksomheten som han eller hun er kvalifisert for.

I tillegg er det av sentral betydning at prosessen i forbindelse med nedbemanningsprosesser foregår på riktig måte. I det følgende vil jeg vise sammenhengen mellom vilkårene for nedbemanningsprosesser og om det foreligger saklig grunn samt de ulike ledd i nedbemanningsprosessen.

Prosess

Forberedelsesfasen

Før nedbemanningsprosessen starter, må selskapet ha fremskaffet dokumentasjon og foretatt de nødvendige vurderingene av behovet for en omstillingsprosess. Betydningen av god og grundig planlegging kan ikke overdrives. Er nedbemanningsprosessen grundig planlagt og gjennomtenkt, reduseres risikoen for feil og innsigelser betydelig. Arbeidsmiljøloven og tariffavtaler stiller strenge krav til både saksbehandling og vurderinger, og det er derfor av avgjørende betydning at bedriften gjør grundig forarbeid før prosessen begynner.

Dokumentasjonen må tilpasses den enkelte virksomhet. For eksempel kan det utarbeides dokumentasjon med oversikt over den økonomiske situasjonen, konkurransesituasjonen, økonomiske prognoser og forslag til nødvendige tiltak. Videre må selskapets vurdering av alternative kostnadsreducerende tiltak dokumenteres. Det anbefales at det så tidlig som praktisk mulig utarbeides en tidsplan for prosessen.

Behandling i kompetent selskapsorgan

Spørsmålet om bedriften skal nedbemanne, må behandles i kompetent selskapsorgan. Styret er ansvarlig for å vurdere tiltak for å sikre forsvarlig drift. Beslutning om rasjonaliseringstiltak er derfor som regel en beslutning som treffes av styret. Unntak kan tenkes for nedbemanninger med svært begrenset omfang og med tilsvarende liten viktighet for bedriften. I selskaper med bedriftsforsamling (mer enn 200 ansatte) skal avgjørelse som gjelder rasjonalisering eller omlegging av driften som vil medføre «store endringer eller omdisponering» av arbeidsstyrken, treffes av bedriftsforsamling etter forslag fra styret.

Styrevedtaket bør gi ledelsen fullmakt til å gjennomføre de nødvendige rasjonaliseringstiltakene. Dersom flere selskaper i et konsern er involvert, må det foreligge et styrevedtak i hvert selskap.

Involvering av de tillitsvalgte og øvrige varslingsplikter

Så snart styret har behandlet saken, skal nedbemanningsprosessen drøftes med de tillitsvalgte, jf. aml. § 8–2 og Hovedavtalen § 9–6.

Begrepet «Tillitsvalgte» er et videre begrep enn tillitsvalgte i tariffrettslig forstand og omfatter så vel valgte tillitsvalgte som andre representanter for de ansatte.

Det kreves ikke at de tillitsvalgte er enige i behovet for nedbemanning eller i utvelgelseskriteriene. Imidlertid vil det kunne være en fordel om de tillitsvalgte er enige med arbeidsgiver om fremgangsmåte, utvelgelseskrets og utvelgelseskriterier, og slik enighet vil ifølge rettspraksis kunne ha betydning for om saklig grunn for nedbemanning skal anses å foreligge.

Formålet med å involvere de tillitsvalgte er at disse skal få mulighet til å ha reell innflytelse på saken. Det er derfor viktig at beslutningen om nedbemanning ikke er truffet før de tillitsvalgte informeres.

Tillitsvalgte må få tilstrekkelig tid til å sette seg inn i saken og eventuelt konsultere rådgivere for beslutningen treffes. De tillitsvalgte kan pålegges taushetsplikt (lojalitetsplikten).

Drøftingen skal omfatte:

- Bakgrunnen for nedbemanningsbehovet
- Mulig omfang av nedbemanningen
- Alternative tiltak
- Hvilken utvelgelseskrets som omfattes
- Hvilke utvelgelseskriterier administrasjonen vurderer å benytte
- Andre relevante forhold

Det skal utarbeides protokoll for drøftelsene.

Dersom ti eller flere ansatte skal sies opp innenfor et tidsrom på 30 dager, må reglene i arbeidsmiljøloven for masseoppsigelser følges. Dette innebærer krav om at NAV skal varsles om masseoppsigelsen senest samtidig som tillitsvalgte innkalles til drøftinger. Masseoppsigelser får virkning tidligst 30 dager etter at NAV er varslet, hvilket innebærer at fratredelse først kan skje etter 30 dager.

Ved planlegging av nedleggelse eller oppsigelse av mer enn 90 % av de ansatte i en virksomhet med 30 ansatte eller flere, skal det også gis melding til fylkeskommunen etter omstillingsloven.

Fastsettelse av utvelgelseskriterier og utvelgelseskrets

Et sentralt forhold ved nedbemanning er å avklare hvilke ansatte som skal sies opp og hvilke som får fortsette. I den forbindelse er det viktig at det fastsettes klare utvelgelseskriterier og at disse praktiseres konsekvent gjennom nedbemanningsprosessen. Arbeidsmiljøloven har ikke særlige bestemmelser om utvelgelseskriterier

utover at oppsigelsen må være saklig. Utvelgelseskriterier følger av lovforarbeider og rettspraksis, og er ofte regulert i tariffavtaler. Eksempler på utvelgelseskriterier er ansiennitet, kompetanse, personlige egenskaper, tungtveiende sosiale hensyn og alders- og kjønns sammensetning.

Det fremgår av hovedavtalens § 9–12 at ansiennitet som utvelgelseskriterium kan fravikes når det foreligger saklig grunn. I praksis vil det ofte være saklig grunn til å fravike ansiennitet, men det kreves en saklig begrunnelse.

Videre skal ledelsen fastsette utvelgelseskrets, hvilket innebærer å fastsette i hvilken del av virksomheten nedbemanningen skal foretas. Normalt er hele selskapet én krets. Det er likevel mulig kun å la en mindre del av virksomheten omfattes dersom det foreligger saklig grunn.

Eksempler på momenter som kan tale for å la utvelgelseskretsen være begrenset til deler av virksomheten er:

- Virksomhetens størrelse og økonomisk situasjon
- Hvilke praktiske problemer utvalgelse innen hele virksomheten vil by på
- Om en videre utvelgelseskrets vil gjøre det vanskelig å beholde nødvendig kompetanse
- Om en videre utvelgelseskrets vil vanskeliggjøre sikring av videre forsvarlig drift
- Bedriftens praksis ved tidligere bemanning
- Enighet blant de ansatte

Drøftelser med de ansatte det kan være aktuelt å si opp

Ved oppsigelse kreves det normalt at det avholdes et drøftelsesmøte med arbeidstakeren for å klarlegge at lovens vilkår er oppfylte. Arbeidsgiveren plikter å vurdere den informasjonen som kommer frem under møtet og beslutning om oppsigelse må derfor ikke tas før møtet er avholdt.

I drøftelsesmøtet skal arbeidsgiver gjennomgå grunnlaget for oppsigelsen. I denne forbindelse må man også forvise seg om at man har tilstrekkelig informasjon om alle relevante forhold. Ved oppsigelser i forbindelse med nedbemanning, bør man blant annet kvalitetssikre opplysninger om kvalifikasjoner og sosiale forhold. Det er nå presisert i loven at både grunnlaget for oppsigelsen og eventuell utvalgelse mellom flere ansatte av hvem som skal sies opp, skal drøftes. Beslutning om oppsi-

gelse bør derfor ikke tas før drøftelsesmøter med samtlige av de som potensielt blir berørt av nedbemanningen er avholdt og opplysningene forsvarlig vurdert.

Drøftelsesmøtet skal skje med arbeidstaker og med tillitsvalgt, med mindre arbeidstakeren ikke ønsker det. Både arbeidstaker og arbeidsgiver kan la seg bistå av advokat eller annen rådgiver under møtet.

For å dokumentere møtet bør det utarbeides et kort referat.

Arbeidsgivers endelige beslutning

Etter drøftelsesmøtet må arbeidsgiver foreta en endelig vurdering av om vilkårene for oppsigelse foreligger, der det tas hensyn til informasjon som er kommet frem i drøftelsesmøtet.

Utvelgelseskriteriene må følges konsekvent. I tillegg plikter arbeidsgiver å foreta en interesseavveining mellom virksomhetens behov og de ulempene oppsigelsen påfører den enkelte arbeidstaker, jf. aml. § 15–7. Anvendelsen av kriteriene må kunne dokumenteres i ettertid.

Oppsigelse av den enkelte ansatte

Etter at arbeidsgiver har besluttet hvem som skal sies opp, er neste trinn å sende oppsigelsesbrev til de aktuelle ansatte. Oppsigelsesbrevet må være skriftlig og må tilfredsstillende bestemme krav til innhold, jf. aml. 15–4. Oppsigelsen må leveres personlig eller sendes rekommandert. Oppsigelsestiden løper fra den første i måneden etter at oppsigelsen er mottatt.

Etter oppsigelsen

Arbeidstaker som vil gjøre gjeldende at oppsigelsen er ugyldig, har rett til å kreve forhandlinger, jf. aml. § 17–3 (innen to uker), og har rett til å gå til søksmål, jf. aml. § 17–4 (innen åtte uker).

Arbeidstaker har som hovedregel rett til å stå i stilling mens en eventuell rettsak verserer, jf. aml. § 15–11.

Oppsagt arbeidstaker som har vært ansatt i til sammen 12 måneder de to siste årene, har fortrinnsrett til ny stilling i ett år etter at oppsigelsen har skjedd, forutsatt at han er kvalifisert for stillingen, jf. aml. § 14–2.

Aksjeloven § 3–8:

Virkelig verdi av selskapets ytelse ved utlån

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Marie Eltervaag
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Eli Beck Nilsen
Advokatfirmaet PwC

Aksjelovens § 3–8 kommer, med noen praktisk viktige unntak, til anvendelse på alle avtaler et selskap inngår med en nærmere **definert personkrets** dersom selskapets ytelse har en virkelig verdi som overstiger 10 % av aksjekapitalen i aksjeselskapet.¹

Bestemmelsen har vært inntatt i aksjeloven siden 1997, og til tross for at praksis viser at den ofte kommer til anvendelse (i 2014 ble det registrert 3774 slike transaksjoner i Foretaksregisteret), reiser den fremdeles tolkningsproblemer som ikke har funnet sin entydige løsning.

I denne artikkelen tar vi for oss to typetilfeller, nærmere bestemt når selskapet yter et lån eller når selskapet leier ut eiendom til nærstående. Spørsmålet som reiser seg i disse tilfellene, er hva som danner grunnlaget for å vurdere om ytelsens verdi overstiger 10 %-terskelen, altså om selskapets ytelse er «lånebeløpet/hovedstolen» som stilles til låntakers rådighet på avtaletidspunktet, eller (neddiskontert) vederlag som mottas? For utleie av eiendom blir spørsmålet om det er eiendommens verdi

(salgs-/takstverdi) som danner grunnlaget, eller (neddiskontert) leieverdrag. Vurderingstemaet er det samme i de to tilfellene, i det videre omtaler vi av praktiske hensyn primært utlånsituasjonen.

I praksis ser vi at selskaper og rådgivere har ulik oppfatning av hvorledes «selskapets ytelse» i slike situasjoner skal forstås. Dette medfører at § 3–8 ikke blir etterfulgt i transaksjoner hvor det etter vår oppfatning åpenbart skulle vært gjort – og motsatt. En gjennomgang av rettskildene, særlig reelle hensyn, kan forhåpentlig bidra til mer korrekt og harmonisert praksis fremover.²

Kort historikk

Asl. § 3–8 fikk sin utforming i 1997, og lod opprinnelig:

«En avtale om erverv av eiendeler, tjenester eller ytelser fra en aksjeeier mot vederlag fra selskapet som utgjør over en tidel av aksjekapitalen på tidspunktet for ervervet, er ikke bindende for selskapet uten at avtalen godkjennes av generalforsamlingen.»

Bestemmelsen har ingen direkte parallell i aksjeloven 1976, men kan sies å avløse aksjeloven 1976 §2–9a, som bare gjaldt for allmennaksjeselskaper.³

Asl. § 3–8 ble endret i 2006.⁴ I tillegg til å utvide personkretsen som omfattes, ble bestemmelsens ordlyd endret fra å gjelde avtaler der «*selskapets vederlag*» overskrider terskelen, til å gjelde avtaler der «*selskapets ytelse*» har en virkelig verdi som overskrider terskelen.

Etter endringen i 2006 lyder bestemmelsen som følger:

«En avtale mellom selskapet og en aksjeeier, en aksjeeiers morselskap, et styremedlem eller daglig leder er ikke bindende for selskapet uten at avtalen godkjennes av generalforsamlingen hvis selskapets ytelse har en virkelig verdi som utgjør over en tidel av aksjekapitalen på tidspunktet for ervervet eller avhendelsen.»

Før endringen gjaldt bestemmelsen kun for selskapets erverv av varer, tjenester eller ytelser fra en aksjonær (eller andre i den omfattede personkretsen) og ikke transaksjoner som gikk i motsatt retning. Det var tidligere et spørsmål hvordan selskapets vederlag skulle verdsettes når selskapet var låntaker. Justisdepartementet uttalte i 2001 at man ved løpende avtaler måtte beregne vederlaget i samsvar med kontraktstidens lengde, dette var for øvrig også i samsvar med forarbeidene.⁵ Dette ble i praksis forstått slik at man neddiskonterte rentene og andre omkostninger til nåverdi. Ved endringen ønsket man imidlertid å utvide bestemmelsens anvendelsesområde til også å gjelde der selskapet stod for selve ytelsen og mottok vederlag fra noen innenfor den omfattede personkretsen.⁶

Forarbeidene

Det gis i forarbeidene ingen nærmere begrunnelse for hvorfor begrepet «*vederlag*» er byttet ut med «*ytelse*» i lovteksten.⁷ I forarbeidene uttales det om endringen:

«Det foreslås også en endring i angivelsen av hvilke avtaler mellom selskapet og den berørte krets som omfattes, ved at bestemmelsen endres til å gjelde alle slags avtaler uavhengig av hvem som yter vederlaget i penger. Dersom det er selskapets medkontrahent som skal yte vederlaget i penger, er det verdien av selskapets ytelse som er avgjørende for om bestemmelsen kommer til anvendelse. Det er presisert i lovteksten at selskapets ytelse skal vurderes til virkelig verdi. Presiseringen av at det er virkelig

1 For allmennaksjeselskap gjelder en grense på 5 %. Artikkelen tar i utgangspunktet kun for seg bestemmelsen i aksjeloven, men er relevant også for allmennaksjeselskaper.

2 En generell gjennomgang av bestemmelsen er ikke formålet med denne artikkelen. Andre artikler som på en god måte belyser bestemmelsens innhold, kan finnes blant annet i Tore Bråten NTS 2007:3.

3 Aarbakke, Aarbakke, Knudsen, Ofstad og Skåre – Aksjeloven og allmennaksjeloven 2. utgave side 200.

4 Lov av 15. desember 2006 nr. 88.

5 Prinsipputtalelse fra justisdepartementet saksnummer 2001/07 116EP.

6 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) s. 163.

7 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006).

verdi som er avgjørende, tar også sikte på å forhindre tvil om hvorvidt § 3–6 tredje ledd får anvendelse ved vurdering av terskelen i § 3–8.»⁸

De to begrepene «vederlag» og «ytelse» kan isolert sett ha ulik språklig betydning. Ytelse oppfattes normalt som hva man bidrar med/gir fra seg, mens vederlag benyttes som hva man betaler for en vare eller tjeneste. Når man omtaler lån, er det, i alle fall i dagligtalen, naturlig å anse hovedstolen som långivers ytelse. Vederlaget vil utgjøre låntakers betaling i låneperioden, normalt markedsmessige renter og omkostninger.

Legger man vekt på ordlyden «selskapets ytelse», tilsier en isolert språklig forståelse at det er den totale verdien av det långiver gir fra seg ved avtaleinngåelsen som er avgjørende. Bestemmelsen er ikke lenger begrenset til å gjelde vederlaget som långiver mottar.

Forarbeidene inneholder ingen nærmere angivelse av hvordan selskapets ytelse skal verdsettes, bortsett fra å angi – som i bestemmelsens ordlyd – at ytelsen skal vurderes til «*virkelig verdi*». Det fremgår imidlertid ikke av forarbeidene at det var meningen å skjerpe terskelen for når regelen kom til anvendelse.

I forarbeidene uttales det om dette at:

«Tatt i betraktning at bestemmelsen dessuten bare rammer avtaler der vederlagets ytelse overstiger et visst beløp, har departementet vanskelig for å se at det er urimelig byrdefullt å kreve at avtalen skal godkjennes av generalforsamlingen.»⁹

Det foreligger heller ikke rettspraksis som avklarer hvordan selskapets ytelse skal beregnes der selskapet er långiver. Juridisk teori trekker imidlertid i retning av at hovedstolen ikke skal tas med i beregningen.¹⁰

Spørsmålet må dermed anses uavklart, til tross for forsøk på å «fremprovosere» klarhet fra lovgiver, senest gjennom høringsuttalelser forut for den siste endringen av aksjelovgivningen som ble vedtatt i 2013.¹¹

Det ble i 2013 gjort noen praktiske unntak i § 3–8 for lån i konsernforhold og kreditt til selskapets erverv av egne aksjer, som vi ikke går nærmere inn på i denne artikkelen.

Her uttales det bare generelt at:

«I utgangspunktet må det legges til grunn at § 3–8 gjelder for avtaler mellom selskapet og en aksjeeier om at selskapet skal yte kreditt eller stille sikkerhet til fordel for aksjeeieren.»¹²

Uttalelsen gjør det klart at lån er omfattet av bestemmelsen, men bidrar ikke til nærmere avklaring av det som er tema for denne artikkelen.

Hensynene bak regelen

Det er særlig to hovedhensyn som gjør seg gjeldende i aksjeselskapsretten, nemlig kreditorhensynet og minoritetsvernet/likhetsprinsippet. Disse hensyn ligger også til grunn for § 3–8.

I forarbeidene uttales det om formålet at:

«Et viktig formål med bestemmelsene er å sikre åpenhet om kontrakter hvor det kan være grunn til å frykte at partene har noe å skjule (...) Hovedpoenget med aksjelovens § 3–8 er ikke å fastslå at disposisjonene nødvendigvis er ulovlige, men å få dem frem i lyset.»¹³

Opprinnelig skulle bestemmelsen sikre vern mot såkalt etterstiftelse ved omgåelse av reglene om aksjeinnskudd i annet enn penger. I tillegg tilrettelegger bestemmelsen for likebehandling. Minoritetsaksjonærene vil ikke kunne angripe avtalen uten å ha innsyn i den, og kravet om generalforsamlingens godkjenning sikrer at alle aksjonærene får innsyn i avtalen.

Bestemmelsen sikrer også notoritet og publisitet ved melding til Foretaksregisteret. Kreditorne gis ved kunngjøring i Foretaksregisteret innsikt i hvilke bindinger selskapet har til nærstående parter, hvilket forebygger at selskapets kapitalgrunnlag uthules ved utilbørlige disposisjoner.

Hensynene nevnt ovenfor peker etter vårt syn i retning av at terskelen for når bestemmelsen skal komme til anvendelse, er ment å være lav. Disse hensynene begrunnet imidlertid også regelen før end-

ringen i 2006, og tilsier derfor ikke i seg selv noen skjerpelse i terskelen for når regelen i § 3–8 kommer til anvendelse.

Ytelsens «virkelige verdi»

Som nevnt over fremgår det av ordlyden at «*selskapets ytelse*» skal vurderes til «*virkelig verdi*». Om dette uttales det i forarbeidene:

«Det er presisert i lovteksten at ytelsen skal vurderes til virkelig verdi. Presiseringen av at det er virkelig verdi som er avgjørende, tar også sikte på å forhindre tvil om hvorvidt § 3–6 tredje ledd får anvendelse ved vurderingen av terskelen i § 3–8.»¹⁴

Uttalelsen tjener primært som avklaring på at ytelsen ikke skal verdsettes til bokført verdi. Forarbeidene gir forøvrig ingen føringer på hvordan virkelig verdi av selskapets ytelse skal beregnes.

Vederlaget må neddiskonteres

Dette har imidlertid vært omtalt i juridisk litteratur. Aarbakke, Knudsen, Ofstad og Skåre legger til grunn at:

«[y]telser som forfaller på et fremtidig tidspunkt må diskonteres til nåverdi på ytelsestidspunktet. Ved løpende ytelser må det foretas en kapitalisering av selskapets vederlag (...). For avtaler om lån må utgangspunktet være at selskapets ytelse ikke beregnes ut fra hovedstolen, men verdien av vederlaget beregnet med utgangspunkt i markedsrenten for tilsvarende lån mellom uavhengige parter og neddiskontert til nåverdi.»¹⁵

Av uttalelsen fremgår det at det er vederlaget som neddiskonteres – og ikke ytelsen som sådan. Uttalelsen er generell, og det forklares ikke hvorfor hovedstolen skal holdes utenfor.

Erik Langseth uttaler at: «Ved selskapets utleie av eiendeler er det leien og ikke leieobjektets virkelige verdi som representerer virkelig verdi av selskapets ytelse. For lån er det på tilsvarende måte rentene på lånet og ikke hovedstolen som er avgjørende. Virkelig verdi av lånet er nærmere bestemt nåverdien av en armlengdes rente, dvs. den renten som uavhengige parter ville avtalt under ellers like forhold».¹⁶

8 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) s. 163.

9 Ot.prp. nr. 55 (2006–2007) s. 45.

10 Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave tredje utgave side 207 og S. Berge og L.E.G. Røsås: Avtaler mellom aksjeeiere og selskapets ledelse mv. – en praktisk fremstilling av aksjeloven/allmennaksjeloven § 3–8 (2009) s. 26 og Erik Langseth, Kreditt i konsernforhold, s. 159.

11 Lov av 14. juni 2013 nr. 41/42.

12 Prop. 111 L (2012–2013) pkt. 5.11.4.

13 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) side 45.

14 Ot.prp. nr. 55 (2005–2006) s. 163.

15 Aksjeloven og allmennaksjeloven, kommentarutgave tredje utgave side 207 og S. Berge og L.E.G. Røsås: Avtaler mellom aksjeeiere og selskapets ledelse mv. – en praktisk fremstilling av aksjeloven/allmennaksjeloven § 3–8 (2009) s. 26.

16 Erik Langseth, Kreditt i konsernforhold, s. 159.

Selskapsrett

Det fremgår ikke av artikkelen hvilke rettskilder (om noen) som ligger til grunn for denne vurderingen.

Ingen av kildene går nærmere inn på hvorfor hovedstolen ikke skal tas med i beregningen av «selskapets ytelse». Flere reelle hensyn taler imidlertid for en slik løsning.

For det første kan det hevdes at den virkelige verdien av selskapets ytelse når selskapet er långiver, litt forenklet sagt, er prisen på den «risikoen» som utlån innebærer for långiver, med andre ord en midlertidig avståelse av hovedstolen. Verdien av risikoen reflekteres gjennom renter, omkostninger og eventuell sikkerhetsstillelse, ikke gjennom utlånet av et beløp i seg selv. Långivers formuesstilling vil ikke bli forringet av långivelsen, da lånet vil stå som en fordring i selskapets regnskap. I dette ligger det et underliggende resonnement om at transaksjoner knyttet til utlån/utleie, med rett for utleier til å få lånebeløp/leiegjenstand tilbake ved låne/leietidens utløp skal «verdsettes» basert på transaksjonens midlertidige karakter. «Verdien» ligger da i hva man er villig til å betale for å disponere over et beløp eller gjenstand i en avgrenset periode. Dette er selvsagt noe annet enn hva man er villig til å betale for å bli eier av det underliggende beløp/objekt, altså hva som finner sted ved endelig avståelse (kjøp/salg av objekter/tjenester).

Mot dette kan det hevdes at et utlån forringer selskapets likviditets- og kapitalgrunnlag, beroende selvsagt på låntakers soliditet og sikkerheter som stilles. Dette vil være noe både selskapets kreditorer og minoritetsaksjonærer kan ha en berettiget interesse i å gjøres oppmerksom på. Dersom hovedstolen anses omfattet av ordlyden i § 3–8, vil man unngå eventuelle omgørelser og illojale tilpasninger for å holde renter og omkostninger under 10 % av aksjekapitalen.

Ytelsens virkelige verdi

Dette argumentet slår imidlertid ikke helt til. Vurderingstemaet «virkelig verdi» må anses som et selvstendig verdsettelsesprinsipp, og gjelder uavhengig av hva partene har avtalt seg imellom. Det er hvorvidt det avtalte vederlaget ligger innenfor «virkelig verdi» av 10 % av aksjekapitalen som er det avgjørende for om terskelen er overskredet, og det har derfor ingenting å si for bestemmelsens anvendelse at partene har forsøkt å omgå regelen ved å prise vederlaget kunstig lavt. Sammenholdt med at det

ikke foreligger klare holdepunkter for at det var meningen å senke terskelen for når bestemmelsen kommer til anvendelse ved lovendringen i 2006, tilsier dette at man kan se bort fra hovedstolen ved beregningen av ytelsens virkelige verdi.

Fra långivers ellers låntakers side

For det andre vil en forståelse som inkluderer hovedstolen i vurderingsgrunnlag for långiver innebære at samme transaksjon, hvor begge parter er nærstående til hverandre, vurderes ulikt beroende på om man ser det fra långivers eller låntakers side. Dette gir liten harmoni i fortolkningen. For långiver må fremgangsmåten i aksjelovens § 3–8 følges dersom hovedstolen overskrider terskelen. Låntaker vil imidlertid være unntatt så lenge renter og omkostninger ligger under terskelen i § 3–8. Dersom man ser for seg at selskapet, som har en aksjekapital på ti millioner yter et lån på 1,5 millioner, og krever 5 % rente i ti år til et annet selskap der styreleder har eierinteresser med tilsvarende aksjekapital, er det bare långiver som må følge fremgangsmåten i § 3–8.

Det kan stilles spørsmål ved hvorvidt man i det hele tatt egentlig mente å gå bort fra vederlagstankegangen som var etablert gjennom praksis med tanke på hvordan bestemmelsen var å forstå før 2006. Dersom det var meningen å endre bestemmelsens realitet gjennom endret begrep, ville det være naturlig å omtale dette i forarbeidene. Det er imidlertid intet i forarbeidene som tyder på dette.

Kort om forholdet til garantiprovisjoner

En parallell kan også trekkes til hvordan man i juridisk teori har vurdert problemstillingen knyttet til verdsettelse av garantier, typisk når et morselskap garanterer for datterselskaps lån.^{17,18} Bråthen og Langseth synes å være enige om at det er garantiprovisjonen som her er avgjørende for beregningen av verdien på selskapets ytelse, og ikke det maksimale garantibeløpet. Avgjørende i garantisituasjonene er at det er selskapets ytelse på tidspunktet for avtaleinngåelsen som skal vurderes etter asl. § 3–8, og på avtaletidspunktet vil det normalt være usikkert hvorvidt garantiforpliktelsen materialiserer seg på et senere tidspunkt. Det er derfor naturlig at det er risikoen selskapet påtar seg ved å yte garantiforpliktelsen som er avgjørende for

beregningen av ytelsens (garantiens) verdi. Ved lån ytes riktignok hovedstolen, men parallellen ligger i transaksjonens midlertidige natur (i motsetning til kjøp/salg) skal det underliggende objektet leveres tilbake. Den «virkelige verdien» av låneytelsen ligger i risikoen/prisen for slik midlertidig avståelse.

Oppsummering

Som det fremkommer over, kan den endrede ordlyden fra «vederlag» til «ytelse», sammen med forarbeidenes beskrevne formål om å bringe (uvanlige) transaksjoner frem i lyset, tilsa at verdien av långivers ytelse skal omfatte selve lånebeløpet/hovedstolen som stilles til rådighet på avtaletidspunktet. Med dette som bakteppe er det ikke overraskende at noen rådgivere har lagt seg på den «sikre» siden, og anbefalt at saksbehandlingsreglene i § 3–8 følges dersom hovedstolen overskrider terskelbeløpet på 10 % av aksjekapitalen hos långiver.

Når «ytelsen» skal fastsettes til «virkelig verdi», må man imidlertid etter vår vurdering sondre mellom transaksjoner som innebærer en endelig avståelse (kjøp/salg), og transaksjoner hvor avståelsen kun er midlertidig og hvor det underliggende objektet skal leveres/betales tilbake (lån/leie). Verdien av slik leie/lån fastsettes gjennom vederlaget som ytes for å disponere det underliggende objekt i et gitt tidsrom, og ikke det underliggende objektets salgs-/markedsverdi. I låneforhold, eller ved utleie av bygg, innebærer dette at ytelsens virkelige verdi, sett fra både långiver og låntakers side tilsvarer markedsprisen for slike lån i et slikt tidsrom – (neddiskonterte) renter og omkostninger.



AVGJØRENDE: Det er naturlig at risikoen selskapet påtar seg ved å yte garantiforpliktelsen også er avgjørende for beregningen av ytelsens (garantiens) verdi.

¹⁷ Tore Bråthen: Anvendelsen av aksjelovens § 3–8 på datterselskaps garantier for morselskaps lån.
¹⁸ Erik Langseth: Kredit i konsernforhold. Noen praktiske spørsmål vedrørende aksjelovene § 3–8 og utbyttereguleringene.

Controlleren 2015

Den årlige fagkonferansen for kontrollere
og økonomiansvarlige

Omstilling i norsk
økonomi



Kari Due-Andresen
Seniorøkonom Handelsbanken

Forventninger til
controllerrollen



Jørn Spakrud
CFOTINE

Dynamisk rapportering
og rullerende prognoser



Trond Bjørnenak
Professor NHH

Dybdeseminar:

Prosjektcontrolling

Ledelse uten
personalansvar

Excel; Power Business
Intelligence

Kommunikasjon

Forenklet IFRS i 2014 – enkelt i praksis?

Forenklet IFRS er en særnorsk «hybrid» der reglene for innregning og måling i stor grad følger full IFRS, mens det er åpnet for forenklinger i noteopplysningskravene. Det er likevel ikke åpenbart at en intensjon om å gi forenklinger i forhold til full IFRS gjør regelverket enkelt å anvende i praksis.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
EY



Statsautorisert revisor
Solveig Mjanger
EY

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft og statsautorisert revisor Solveig Mjanger. Bernhoft er executive director og leder for fagavdeling regnskap i EY. Mjanger er senior manager og deler tiden sin mellom fagavdeling regnskap og Financial Accounting Advisory Services (FAAS) i EY.

Høsten 2014 vedtok Finansdepartementet å endre forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder (forskrift om forenklet IFRS). Den reviderte forskriften gjelder med virkning fra og med regnskapsåret 2014. De regnskapspliktige kan imidlertid fritt velge å utsette implementering av den reviderte forskriften («F2014») frem til 1. januar 2016, og i stedet benytte reglene som følger av forskriften slik den foreligger før endring («F2008») for 2014- og 2015-regnskapet. Dette innebærer at vi for regnskapsårene 2014 og 2015 har to varianter av forskrift om forenklet IFRS i bruk. I denne artikkelen har vi fokusert på et sentralt element av «forenklingen» i forenklet IFRS, nemlig noteopplysningskravene.

Bakgrunnen for endring av forskriften

Forskrift om forenklet IFRS inneholder krav om å gi enkelte noteopplysninger i tråd med konkrete bestemmelser i full IFRS. IFRS er i stadig utvikling, og flere av referansene til full IFRS var før endringen utdaterte. Et eksempel er at F2008 § 4-2 krever at det ved oppkjøp gis opplysninger som kreves av IFRS 3.67f-h. Disse notekravene er senere flyttet til ved-

legg B i IFRS 3, og henvisningen til paragraf 67 fremstod følgelig som meningsløs. F2014 er nå oppdatert med riktige henvisninger. Feil henvisninger til full IFRS byr naturligvis på utfordringer i anvendelsen og tolkningen av denne utdaterte forskriften, og behovet for oppdatering av forskriften var åpenbar.

Høsten 2012 oppnevnte Finansdepartementet en arbeidsgruppe som ble bedt om å foreta en gjennomgang og foreslå endringer av forskriften fra 2008. Våren 2013 sendte Finansdepartementet arbeidsgruppens rapport med forslag til endringer av forskriften ut på høring. Den reviderte forskriften som ble vedtatt høsten 2014, var i stor grad sammenfallende med arbeidsgruppens forslag.

Noteopplysningskravene – hva er endret?

I både F2008 og F2014 er utgangspunktet at noteopplysningskrav i regnskapslovens kapittel 7 er påkrevd for foretak som avlegger regnskap i samsvar med forenklet IFRS. I tillegg er det krav om å gi nærmere angitte noteopplysninger som følger av full IFRS. Begge versjonene av forskriften inneholder videre enkelte «særnotekrav»

som er spesifikt angitt direkte i forskriften. Den største forskjellen i struktur på de to versjonene av forskriften er at de fleste «særnotekravene» fra F2008 nå er erstattet av et generelt krav om å gi noteopplysninger i samsvar med god regnskapskikk «så langt det er relevant for anvendte måle-, innregnings- og presentasjonsregler». I F2014 er det nå kun ett «særnotekrav», og det gjelder opplysninger knyttet til eiendeler og forpliktelser som måles til virkelig verdi.

I revidert forskrift er det for øvrig klargjort at små foretak som avlegger regnskap etter forenklet IFRS, ikke kan anvende noteopplysningskravene for små foretak.

Forskriften – krevende i bruk? Noteopplysninger med direkte referanse til IFRS

De utdaterte referansene til noteopplysningskrav i full IFRS er nå erstattet med riktige referanser, noe som i seg selv bør gjøre bruken av F2014 enklere enn F2008. I tillegg er referansene til IFRS 2 *Aksjebasert betaling* og IAS 7 *Kontantstrømoppstilling* fjernet i 2014-versjonen av forskriften. I arbeidsgruppens rapport begrunnes dette med at kravene i god regnskapskikk opp-

fattes å være tilstrekkelig dekkende. For aksjebasert betaling innebærer dette i praksis ingen endring, da NRS 15A *Aksjebasert betaling* krever at man gir opplysninger om aksjebasert betaling i samsvar med IFRS 2. Når det gjelder kontantstrømoppstillingen, så er det slik at det er færre detaljopplysningskrav i NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* enn i IAS 7. For foretak som ikke er børsnoterte, innebærer dette en betydelig reduksjon av opplysningskravene. For børsnoterte som avlegger selskapsregnskap etter forenklet IFRS, er det imidlertid mer uklart hvilken betydning overgangen til revidert forskrift vil få. Det kan blant annet nevnes at NRS (F) *Kontantstrømoppstilling* pkt. 3.3 krever opplysninger knyttet til virksomhetsområder, noe som ikke er påkrevd i IAS 7. For børsnoterte foretak kan det derfor ikke utelukkes at bruk av NRS (F) i så måte vil innebære en utvidelse av opplysningskravene.

F2008 inneholder krav om å gi opplysninger i samsvar med fire nærmere angitte fortolkninger (IFRIC/SIC) under full IFRS. I F2014 er dette erstattet med et

generelt krav om å gi noteopplysninger i samsvar med anvendte fortolkninger godkjent av IASB.¹ I praksis innebærer denne omleggingen at de som avlegger regnskap etter forenklet IFRS, nå må gjøre seg kjent med og etterleve alle noteopplysningskrav som følger av fortolkningene. Etter det vi kan se innebærer dette blant annet utvidede krav til noteopplysninger som følger av IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom* og IFRIC 17 *Utdelinger av ikke-kontante eiendeler til eierne*. Det er noe uklart for oss om det å innlemme *alle* disse noteopplysningskravene har vært tilsiktet. I høringsnotatet er det kommentert at noteopplysningskrav som følger av fortolkningene til IFRS på generell basis, bør oppfylles av foretak som rapporterer etter forenklet IFRS. Vi er usikre på hvorfor opplysningskravene i fortolkningene skal anses som mer relevante enn opplysningskravene i IFRS-standardene for øvrig.

¹ Vi registrerer at forskriften ikke presiserer hvorvidt fortolkningene skal være EU-godkjente før de er pliktig å anvende. Løsningen avviker fra den som gjelder under full IFRS.

I høringsnotatet til ny forskrift fremkommer det at arbeidsgruppen bevisst har valgt ikke å inkludere noteopplysningskravene i IFRS 13 *Måling av virkelig verdi* i sin helhet, men ønsket å gi en egen bestemmelse om opplysningsplikt knyttet til virkelig verdi-måling. Særnotekravet i F2014 er mindre omfattende enn opplysningskrav som følger av IFRS 13. Selv om F2014 ikke inneholder direkte krav om å gi opplysninger i samsvar med IFRS 13, kan det se ut som at foretak som rapporterer etter forenklet IFRS likevel vil måtte forholde seg til opplysningskrav fra IFRS 13 i noen gitte tilfeller. Dette som følge av at notekrav i full IFRS som gjelder under forenklet IFRS, refererer tilbake til IFRS 13-kravene. Dette kan illustreres med at foretak som anvender F2014, plikter å gi opplysninger i samsvar med IAS 16.77 og IFRIC 17.17, og begge disse paragrafene angir at opplysningskrav som følger av IFRS 13, skal følges. En bokstavelig tolkning av forskriftsløsningen er at man i slike tilfeller ikke kan unnlate å gi opplysninger etter IFRS 13. En rimelig fortolkning av arbeidsgruppens vurderinger synes imid-



STICOS
OPPSLAG



TRYGGHETSSKAPER

DET BLIR ENKLERE MED STICOS OPPSLAG

Sticos Oppslag er et komplett oppslagsverk med fagsupport for deg som jobber med regnskap, avgift, skatt, lønn og personal. Her finner du alltid oppdatert informasjon med mange praktiske eksempler, og alltid med referanser til relevant regelverk. Sticos Oppslag inneholder også praktiske veivisere som veileder deg gjennom arbeidsprosesser som styrearbeid, lån til nærstående parter og oppfølging i prøvetid. Nødvendige dokumenter blir generert automatisk.

Enkelt. Trygt. Effektivt.

 **sticos**
Alltid oppdatert

Se sticos.no/oppslag eller ring 07356 for mer informasjon.

lertid å være at man likevel ikke trenger å gi opplysninger knyttet til måling av virkelig verdi utover det som fremkommer eksplisitt av § 4–2 i F2014.

Noteopplysninger med generell henvisning til god regnskapsskikk (GRS)

I F2014 er over 20 paragrafer med spesifikke noteopplysningskrav fra F2008 erstattet med en generell plikt til å følge notekrav etter GRS. Opplysningskravene i F2008 var utledet fra noteopplysninger som følger av norske regnskapsstandarder, og i høringsnotatet fremgår det at en slik løsning krever løpende oppdatering av forskriften i takt med endringer i god regnskapsskikk. Forskriften blir med den valgte løsningen i seg selv mindre omfattende. På den annen side er det utvilsomt flere noteopplysningskrav i de norske regnskapsstandardene enn det som var innarbeidet direkte i F2008. Det betyr at overgangen fra F2008 til revidert forskrift F2014 medfører en økning i antall notekrav som det enkelte foretak må ha oversikt over og vurdere med hensyn til om opplysninger må gis. I tillegg innebærer den endrede strukturen at man nå – i større grad enn tidligere – må gå til flere kilder for å få full oversikt over noteopplysningskravene under forenklet IFRS. Dette innebærer at de som rapporterer etter forenklet IFRS, må ha en viss kjennskap til forskjeller mellom GRS og IFRS. Årsaken er at det bare vil være noteopplysningskrav etter GRS som er relevante for de IFRS-løsningsforetakene har lagt til grunn for innregning og måling, som skal følges.

Det er videre noe uklart hvordan man skal forholde seg til områder som både er dekket av noteopplysningskrav etter god regnskapsskikk og de spesifikke noteopplysningskravene i full IFRS som forskriften henviser til. Et eksempel er noteopplysninger som kreves i forbindelse med virksomhetssammenslutninger (konsernetablering eller fusjon). F2014 krever at nærmere angitte noteopplysningskrav som følger av IFRS 3 *Virksomhetssammenslutninger* skal følges. Det generelle kravet i F2014 § 4–1 om at noteopplysningskravene i god regnskapsskikk følges så langt det er relevant for de anvendte prinsippene, kan tolkes dithen at notekrav som følger av NRS 17 *Virksomhetsskjøp og konsernregnskap* (eller – i fusjonstilfellene – NRS 9 *Fusjon*) også skal følges. Det betyr i så fall at man må forholde seg til notekrav i både IFRS 3 og NRS 17. En slik forståelse er nærliggende ettersom F2014 ikke inneholder noen klar veiledning på dette punktet, men er ikke opplagt. Tolkningen underbygges likevel

av flere uttalelser i arbeidsgruppens rapport, eksempelvis at kravet til proformainformasjon i § 4–19 i F2008 er tilfredsstillende løst gjennom krav i IFRS 3 og NRS 17 og at det derfor ikke lenger er behov for § 4–19. I tillegg har vi merket oss at enkelte IFRS 3-bestemmelser, eksempelvis opplysningskravet for oppkjøp gjennomført etter balansedagen, ikke er inkludert i F2014. Begrunnelsen er at kravene er dekket gjennom notekrav i god regnskapsskikk, nærmere bestemt NRS 3 *Hendelser etter balansedagen*. Vi ser imidlertid at arbeidsgruppen i omtalen av IFRS 3-notekravene skriver at «Som følge av at forskjellene er betydelige, anses det som hensiktsmessig at krav om noteopplysninger tar utgangspunkt i kravene i IFRS 3 fremfor krav fra god regnskapsskikk». ² Dette trekker i retning av at man kan nøye seg med å se hen til notekravene i IFRS 3 i slike tilfeller.

Notekrav – små foretak

Klargjøringen av at foretak som avlegger regnskap etter forenklet IFRS ikke kan bruke regnskapslovens notekrav for små foretak, må trolig forstås som en klargjøring av reglene og ingen realitetsendring. Vi ser imidlertid ikke bort fra at enkelte foretak kan ha gitt noteopplysninger i tråd med reglene for små foretak. For disse vil klargjøringen representere en vesentlig endring.

Avsluttende kommentar

Erfaringen vår så langt er at F2014 er krevende å ta i bruk. Intensjonen bak strukturen i F2014 er åpenbart god, og behovet for oppdatering av forskriften reduseres tilsynelatende med den valgte løsningen. Det er imidlertid ikke gitt at en slik omlegging av strukturen fjerner oppdateringsbehovet av forskriften. IFRS er i stadig endring, og dersom innregnings- og

målereglene i IFRS endres, er det ikke gitt at god regnskapsskikk inneholder noteopplysningskrav som anses tilstrekkelige for formålet. Vi ser heller ikke bort fra at de pågående endringene i norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk vil medføre behov for endringer i forskriften i løpet av få år. Vi registrerer for øvrig at F2014 allerede er utdatert på ett punkt. Dette gjelder § 2–2 som åpner for å avvike fra bestemmelsene i IAS 1 om krav om egenkapitaloppstilling og som viser til feil bestemmelser i IAS 1.

Forenklet IFRS er et særnorsk fenomen, utviklet for å gjøre det enklere for selskap innen børsnoterte konsern å ha likeartede prinsipper i selskaps- og konsernregnskap, men med reduserte noteopplysningskrav i selskapsregnskapene, samt mulighet for gjennomgående utbytte. Å få til en hensiktsmessig utforming av et slikt regelsett er helt klart utfordrende. Vi registrerer at kun 15 % ³ av norske børsnoterte selskaper benyttet forenklet IFRS i morselskapets selskapsregnskap i 2013. I 2011 var andelen på 20 %. Vi har ingen oversikt over det samlede antall regnskaper som avlegges etter forenklet IFRS, men er kjent med at reglene anvendes av en del foretak innen finansnæringen og i gruppen øvrige foretak. Den valgte strukturen, der man i stadig økende grad må forholde seg til en rekke ulike kilder for noteopplysningskrav under forenklet IFRS, og der samspillet mellom krav som følger av ulike kilder ikke er åpenbart, er ikke enkel og vi ser ikke bort fra at det gjør det mindre attraktivt å benytte forenklet IFRS. Forskriftens fremtid er en viktig del av den pågående vurderingen av norsk regnskapslovgivning. Både innhold og struktur i forskriften bør etter vårt syn være en naturlig del av den debatten.

² Se side 18 i «Høringsnotat. Endringer i forskrift om forenklet anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder».

³ Rimstad K., Hansen P.M. og Platou K. (2014), «Børsnoterte foretaks finansielle rapportering», Revisjon og regnskap nr. 7/2014.

Revisjon og Regnskap på web og på papir

Ledere stoler mest på innholdet i Revisjon og Regnskap*

* På spørsmålet «Tillit til innholdet» scoret Revisjon og Regnskap høyest av alle 29 blader/aviser i *MMIs fagpresseundersøkelse 2014* blant ledere med en score på 5,3 på en skala til 6.





Kristin Solberg. Produkt spesialist Akelius Byrå.

Du har vel ikke gått glipp av Akelius Byrå?

Et nytt og moderne system for administrasjon og klienthåndtering, spesielt tilpasset din virksomhet som revisor- eller regnskapsbyrå. Det gir både deg og dine medarbeidere krystallklart overblikk over klienter og alt dere gjør for dem.

Resultatet blir god orden og økt effektivitet. Akelius Byrå gir deg full kontroll. Det blir enklere å forsikre seg om at alle lovkrav og regler overholdes og følges. En omfattende klienthåndterings- og CRM-funksjon skaper bedre kundebehandling og nye forretningsmuligheter.

Arbeidsprosess og integrasjon

I Akelius Byrå kan du enkelt definere de arbeidsprosesser du ønsker rundt en klient og tilpasse Akelius Byrå til dine eksisterende arbeidsprosesser. Det gir deg større effektivitet og bedre rutiner, og dermed minimeres risikoen for feil eller mangler i klientadministrasjonen.

Akelius Byrå er integrert med Akelius Dokument, Akelius Skatt, Akelius Årsavslutning og Akelius Revisjon. Disse programene startes automatisk via Akelius Byrå. Akelius Byrå er også integrert med Microsoft Office og Outlook.

Akelius Byrå er svært fleksibelt og kan integreres med alle andre produkter, for eksempel ulike ERP-systemer.

Akelius Byrå er kort sagt det moderne navet og alt du trenger for å håndtere og administrere dine klienter.

akelius.no

Ring 22 34 60 00 eller
sendt epost på akelius@akelius.no



Akelius

a Wolters Kluwer business

Akelius Verden – vi står bak deg.

Kvalitetskontrollen av regnskapsførere 2014:

Mange behersker ikke god regnskapsføringsskikk

Resultater fra kvalitetskontrollen av autoriserte regnskapsførere viser at mange revisorer behersker god regnskapsføringsskikk, mens mange andre fortsatt har en vei å gå for å opparbeide seg tilstrekkelig kunnskap innen god regnskapsføringsskikk.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Barbro Bruu
Revisorgruppen Mæland & Østbye
Tidligere fagsjef kvalitetssikring,
Revisorforeningen.

Bakgrunn

Revisorforeningen har de to siste årene gjennomført kvalitetskontroller av medlemmer som er autoriserte regnskapsførere. I 2014 ble det også gjennomført kvalitetskontroll av flere medlemmer som ikke utøver revisjon, kun regnskapsføring.

Det ble gjennomført kontroller av 63 regnskapsførerselskaper/-foretak og 126 autoriserte regnskapsførere i 2013 og 71 regnskapsførerselskaper/-foretak og 120 autoriserte regnskapsførere i 2014. Totalt har revisorforeningen gjennomført kontroller av 134 regnskapsførerselskaper/-foretak og 246 autoriserte regnskapsførere.

Denne artikkelen beskriver hvordan kontrollene gjennomføres, hva som kontrolleres, resultatene av kontrollene og hvilke funn kontrollene har gitt, herunder enkelte feil og mangler som er vurdert som vesentlige. Avslutningsvis vil jeg komme med noen betraktninger om revisorenes kunnskapsnivå innen god regnskapsføringsskikk.

Hvordan kontrollene gjennomføres

Kontrollene gjennomføres enten som stedlige kontroller eller som dokumentbaserte kontroller. Ved stedlige kontroller gjør en kontrollør kontrollen hos regnskapsførerselskapet/-foretaket. Stedlige kontroller gjennomføres når regnskapsførervirksomheten har et visst omfang. Ved en stedlig

Om kvalitetskontrollen av autoriserte regnskapsførere

Tilsynet med autoriserte regnskapsførere er i Norge tillagt Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 19. I 2012 inngikk Den norske Revisorforening og Finanstilsynet avtale om samarbeid om kvalitetskontroll av autoriserte regnskapsførere. Fra og med 2013 er Revisorforeningens kvalitetskontroll av medlemmer som er autoriserte regnskapsførere, innført som en fast ordning. Finanstilsynet bygger sin kvalitetskontroll på den kontrollen som Revisorforeningen utfører av sine medlemmer.

kontroll undersøker kontrolløren om regnskapsførerselskapet/-foretakets interne rutiner og etterlevelse av relevante lover og standarder er tilfredsstillende. Videre kontrolleres de autoriserte regnskapsførernes dokumenterte etterutdanning. I tillegg velges minst ett oppdrag pr. ansvarlig autorisert regnskapsfører for kontroll, dog minimum to oppdrag pr. regnskapsførerselskap/-foretak. Kontrolløren skriver en rapport på bakgrunn av gjennomført kontroll. Kontrollrapporten sendes til kvalitetskontrollen, med kopi til den kontrollerte.

Dokumentbaserte kontroller gjennomføres hos de regnskapsførervirksomhetene som har et begrenset omfang. Regnskapsførerselskapene/-foretakene må fylle ut et skjema med blant annet opplysninger om interne rutiner og etterlevelse av relevante lover og standarder. Det må vedlegges en rekke dokumenter som skal dokumentere opplysningene i skjemaet. Det må også sendes inn dokumentasjon for etterutdanningen for de autoriserte regnskapsførerne i selskapet/-foretaket. Skjemaet og alle vedlegg sendes til kvalitetskontrollen, som gjennomgår all dokumentasjonen, hvorpå det skrives et brev hvor alle funn oppsummeres og resultatet av kontrollen fremgår.



GJENNOMFØRINGEN: Kontrollene gjennomføres enten som stedlige kontroller eller som dokumentbaserte kontroller.

De som har hatt en dokumentbasert kontroll av regnskapsførervirksomheten, har relativt liten aktivitet i sin virksomhet og i mange tilfeller har de kun årsoppgjørsoppdrag.

Det som kontrolleres

Det er regnskapsførervirksomhetenes og de autoriserte regnskapsførernes etterlevelse av relevante lover og god regnskapsføringsskikk, herunder at de har interne rutiner som bidrar til denne etterlevelsen, som er gjenstand for kvalitetskontrollen.

Ifølge samarbeidsavtalen med Finanstilsynet skal kvalitetskontrollen av autoriserte regnskapsførere minst omfatte en vurdering av:

- Om regnskapsføringen er i samsvar med regnskapsførerloven med tilhørende forskrifter og god regnskapsførerskikk, herunder bransjefastsatte standarder,
- Regnskapsførers etterutdanning,
- Økonomiske forhold
- Regnskapsførerselskapets interne systemer for risikostyring og internkontroll,
- Oppfyllelse av regnskapsførers plikter etter hvitvaskingsloven med tilhørende forskrift,
- Om regnskapsfører og regnskapsførerselskapet oppfyller relevante etiske normer/retningslinjer.

Nedenfor vil jeg utdype hvert av disse kontrollpunktene med hensyn til hvilke regler som gjelder og hva som er gjenstand for revisorforeningens kontroll. Der det er relevant, vil jeg også kommentere endringer i god regnskapsføringsskikk gjeldende fra 1.1.2015.

Regnskapsføring, regnskapsførerlov og god regnskapsføringsskikk

Den overordnede bestemmelsen om regnskapsutførelsen er nedfelt i regnskapsførerloven¹ § 2 annet ledd: «Autorisert regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk».

Regnskapsførerloven og regnskapsførerforskriften² inneholder få bestemmelser knyttet til utførelse av regnskapsføreroppdrag. I regnskapsførerloven § 3. *Dokumentasjon av regnskapsføreroppdrag*, er det krav om å opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiver. Bestemmelsen sier også noe om innholdet i oppdragsavtalen. Kapittel 3 i regnskapsførerforskriften om utøvelse av regnskapsførervirksomhet har også to relevante paragrafer: § 3–1. *Opplysnings- og meldeplikt og plikt til å frasi seg oppdrag* og § 3–2. *Dokumentasjon av oppdrag*. Foruten disse bestemmelsene, måles regnskapsføringen i forhold til god regnskapsføringsskikk.

God regnskapsføringsskikk (GRFS) er et rettslig begrep. For å definere innholdet i begrepet god regnskapsføringsskikk har bransjeorganisasjonene utarbeidet følgende standarder:

- GRFS 0 *Allment om regnskapsføringsoppdrag*

- GRFS 1 *Bokføring og årsoppgjør*
- GRFS 2 *Lønn*
- GRFS 3 *Fakturering*

I revisorforeningens kvalitetskontroll som ble gjennomført i 2014, og som rettet seg mot regnskapsføreroppdrag i 2013/2014, er det de ovennevnte standardene for god regnskapsføringsskikk som har vært gjeldende.

Ved kontroll av enkeltoppdrag har kontrollen i tillegg omfattet en vurdering av om regnskapsfører har utført regnskapsføreroppdraget i samsvar med utvalgte regler i regnskapslov, skattelov, god bokførings-skikk, mv. Jeg omtaler ikke dette nærmere i denne artikkelen, men viser til sjekklister for kontroll av enkeltoppdrag – Skjema D – som er publisert på revisorforeningen.no/Tilsyn og kontroll/Kontrollopplegg regnskapsføring.

I kvalitetskontrollen i 2014 er blant annet etterlevelse av følgende bestemmelser kontrollert:

Hva som er kontrollert:	Hjemmel/relevant bestemmelse:
Oppdragsavtale foreligger for alle oppdrag og krav til innhold i avtalen er oppfylt.	Regnskapsførerloven § 3 GRFS 0.3, 2.2.1 og 3.2.1
Altinn-fullmakter foreligger for alle oppdrag og krav til innhold er oppfylt.	GRFS 0.4.1 og 0.4.2
Bankfullmakt foreligger for alle remitteringsoppdrag.	GRFS 0.4.1
Det innhentes uttalelse fra tidligere regnskapsfører før avtale om nytt oppdrag inngås.	Regnskapsførerforskriften § 3–1 (2) GRFS 0.2.2
Kundens interne rutiner, som påvirker oppdraget, er gjennomgått.	GRFS 1.2.2, 2.2.4 og 3.2.6.
Det er etablert rutine for bilagshåndtering, inkludert loggføring.	GRFS 1.2.3.1, 1.2.3.2, 1.2.3.3, 1.2.4.6, 2.3.2, 3.3.2.
Under registrering av regnskapsinformasjonen kontrolleres det at dokumentasjonen tilfredsstillende lovbestemte legitimasjonskrav, eksempelvis:	GRFS 1.2.4.1 Bokføringsforskriften kap. 5
Dokumentasjon for lønn, reise mv. er i tråd med gjeldende bestemmelser	
Bestemmelser om kasse og eventuelle dagsoppgjør er fulgt	
Utgående fakturaer tilfredsstillende lovmessige formkrav	
Det er sporbarhet fra saldobalanse til årsregnskap og til næringsoppgaven.	GRFS 1.2.4.2 Bokføringsforskriften §§ 4 nr. 7 og 10 (2)
Det er en ensartet rutine for periodiske avstemminger og årsoppgjørsavstemminger.	GRFS 1.3.3, 1.3.4 og 1.3.5
Samtlige balansekontoe og vesentlige resultatkontoe er avstemt og dokumentert i samsvar med vurderingsreglene.	GRFS 1.3.5
Periodisk rapportering til kunde skjer i samsvar med oppdragsavtale.	GRFS 1.4.1
At vesentlige forutsetninger regnskapet bygger på, og som oppdragsgiver ikke kan forventes å være oppmerksom på eller se betydningen av, kommenteres skriftlig.	GRFS 1.4.1.3
At brudd på relevante lover som regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen tas opp skriftlig med oppdragsgiver.	GRFS 1.4.1.3
Det gjennomføres en overordnet intern kontroll på oppdragsnivå minimum én gang i året.	GRFS 1.6, 2.7 og 3.6
Det gjennomføres kvalitetskontroll av arbeid som er utført av andre enn den oppdragsansvarlige selv.	GRFS 1.6, 2.7 og 3.6

1 Lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18.06.1993 nr. 109.

2 Forskrift om autorisasjon av regnskapsførere mv. av 08.02.1999 nr. 196.

En ny standard for god regnskapsførings-skikk trådte i kraft for oppdrag som utføres 1. januar 2015 eller senere, heretter kalt ny GRFS. Ny GRFS erstattet samtidig de fire standardene som nevnt over *GRFS 0 – Allment om regnskapsføringsoppdrag*, *GRFS 1 – Bokføring og årsoppgjør*, *GRFS 2 – Lønn og GRFS 3 – Fakturering*.

I den grad ny GRFS har andre regler enn GRFS 0, 1, 2 og 3 eller klargjørende regler, er dette forsøkt kommunisert i forbindelse med kvalitetskontrollen. Som eksempel kan nevnes ny GRFS pkt. 5.2, som krever at regnskapsførers vurdering av oppdragsgivers interne rutiner skal dokumenteres som en del av oppdragsvurderingen. I tidligere GRFS fremkom det ikke at dette skulle inngå i oppdragsdokumentasjonen. Et annet eksempel er ny GRFS pkt. 5.3 som krever skriftlig rapportering til oppdragsgiver ved vesentlige brudd på oppdragsavtalen eller krav gitt i eller i medhold av lov, eller ved gjentakelser av slike brudd. I tidligere GRFS 1.4.1.3 heter det at brudd på regnskaps-, bokførings-, skatte- og avgiftslovgivningen fra oppdragsgivers side, uansett skal tas opp skriftlig med oppdragsgiver. Det ble ikke tatt hensyn til lovbruddets alvorlighetsgrad etter tidligere standard for GRFS.

Regnskapsførers etterutdanning

Autorisert regnskapsfører skal til enhver tid kunne dokumentere tilstrekkelig etterutdanning, jf. regnskapsførerloven § 5. Tilstrekkelig etterutdanning er fastsatt i regnskapsførerforskriften § 4–1 som 77 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene. Etterutdanningen på 77 timer skal minst omfatte følgende emner/fag:

- 21 timer finansregnskap, hvorav minst sju timer innenfor bokføringsregelverket
- 21 timer skatterett/avgiftsrett
- 14 timer emner fra regnskapsførerregelverket og god regnskapsføringsskikk
- sju timer rettslære

De resterende 14 timene kan regnskapsfører selv velge om skal utgjøres av emner som nevnt ovenfor eller av obligatoriske emner som inngår i plan for bachelorstudium i økonomi og administrasjon vedtatt av NRØA.³

Etterutdanningskravet, jf. regnskapsførerforskriften § 4–1, må dokumenteres oppfylt fra og med det fjerde året etter at regnskapsfører fikk sin autorisasjon. Eksempelvis må etterutdanningskravet være oppfylt

fra 1.1.2015 for en regnskapsfører som fikk sin autorisasjon i 2011. Kravet gjelder uavhengig av om regnskapsfører er oppdragsansvarlig eller jobber innen ekstern regnskapsføring. Finanstilsynets forvaltningspraksis er slik at ved første gangs oppfyllelse av etterutdanningskravet, kan også kurs som er gjennomført i autorisasjonsåret etter autorisasjonstidspunktet, medregnes i etterutdanningen.

Det er gitt unntak fra etterutdanningskravet i forbindelse med fødselspermisjon. Ved avvikling av fødselspermisjon utover seks måneder forlenges fristen for å oppfylle etterutdanningskravet med ett år, jf. regnskapsførerforskriften § 4–1 sjettede ledd. Unntaket gjelder automatisk, det vil si at regnskapsfører ikke trenger å søke om å få fristen utsatt.

I andre særlige tilfeller kan Finanstilsynet gi utsettelse av etterutdanningen eller godta at den reduseres. Regnskapsfører må søke Finanstilsynet om utsettelse eller reduksjon av etterutdanningen, og Finanstilsynet er restriktive i sin tolkning av «særlige tilfeller».

Regnskapsførerforskriften § 4–2 stiller krav til hvordan etterutdanningen skal dokumenteres. Etterutdanningen skal dokumenteres ved kursbevis eller tilsvarende dokumentasjon, og en samlet kronologisk oversikt over den gjennomførte etterutdanningen de tre foregående kalenderår. Den kronologiske oversikten over etterutdanningen skal angi kursarrangør, kort beskrivelse av kursets innhold, kursdato, antall timer og fagområde. Kursets navn vil som hovedregel være tilstrekkelig som en «kort beskrivelse av kursets innhold».

For nærmere beskrivelse av kravet til etterutdanning vises til Finanstilsynets rundskriv 11/2012: «Krav til etterutdanning for regnskapsførere»,⁴ som Finanstilsynet legger til grunn i sin praktisering rundt etterutdanningsreglene.

I revisorforeningens kvalitetskontroll har vi kontrollert at krav til lovbestemt etterutdanning er oppfylt for de det gjelder. Videre har vi kontrollert at oppstillingen over etterutdanning er i samsvar med kursbevis eller annen tilsvarende dokumentasjon, og at oppstillingen inneholder alle pliktige opplysninger.

Økonomiske forhold

Ett av vilkårene for autorisasjon som regnskapsfører eller regnskapsførerselskap, er å være økonomisk vederheftig. Regnskapsførerloven §§ 4 første ledd nr. 3 og 6 første ledd nr. 3. Kravet til økonomisk vederheftighet er knyttet opp mot insolvensbegrepet i konkursloven § 61:

«§ 61. Insolvens.

Skyldneren er insolvent når denne ikke kan oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, medmindre betalingsudyktigheten må antas å være forbigående. Insolvens foreligger likevel ikke når skyldnerens eiendeler og inntekter tilsammen antas å kunne gi full dekning for skyldnerens forpliktelser, selv om oppfyllelsen av forpliktelsene vil bli forsinket ved at dekning må søkes ved salg av eiendelene.»

I revisorforeningens kvalitetskontroll er det regnskapsførerselskapet eller regnskapsførerforetaket som er kontrollert med hensyn til økonomisk vederheftighet. Kontrollen omfatter ikke økonomisk vederheftighet for den enkelte autoriserte regnskapsfører.

Regnskapsførerselskapets interne systemer for risikostyring og internkontroll

Etter gammel GRFS 0.2.7 om internkontroll er det krav om at regnskapsførervirksomheten skal sørge for at den drives forsvarlig og gir trygghet for riktig oppfyllelse av plikter etter lov og avtale, og den til enhver tid gjeldende god regnskapsføringsskikk. I praksis innebærer dette at det minst årlig foretas en gjennomgang av vesentlige risikoer, og om de interne kontrolltiltakene som sikrer mot disse, faktisk fungerer og er relevante.

I tillegg gjelder Forskrift om risikostyring og internkontroll for regnskapsførerselskaper⁵, jf. § 1 nr. 12. Autoriserte regnskapsførere som driver sin virksomhet i enkeltpersonforetak faller utenfor forskriften, og da gjelder regelen i GRFS 0.2.7. For regnskapsførerselskaper som må følge forskriften, er reglene i forskriften betydelig mer omfattende enn GRFS 0.2.7, og ved å oppfylle kravene i forskriften vil også kravene i GRFS være ivaretatt.

I revisorforeningens kvalitetskontroll kontrolleres det om regnskapsførerselskapene har etterlevd kravene i forskrift om risikostyring og internkontroll. Blant annet

⁴ www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rundskriv_medlegg/2012/2_kvartal/Rundskriv_11_2012.pdf

⁵ Forskrift om risikostyring og internkontroll av 22.09.2008 nr. 1080.

kontrolleres om det årlig er foretatt en gjennomgang av vesentlige risikoer for alle virksomhetsområder, om daglig leder, minimum årlig, har utarbeidet en samlet vurdering av risikosituasjonen, og om daglig leders risikovurdering er behandlet av styret. Dersom regnskapsførerselskapet har valgt revisor, kontrolleres også om revisor har avlagt en årlig bekreftelse til styret om at de prosessene som forskriften krever, er etterlevd.

For regnskapsførervirksomhetene organisert som enkeltpersonforetak, er det fokusert på om det er foretatt en årlig vurdering av vesentlige risikoer i samsvar med GRFS.

I ny GRFS er rutiner og intern kontroll omtalt i punkt 2.1. I den nye standarden er det presisert at også enkeltpersonforetak bør gjennomføre risikostyring og internkontroll som beskrevet i risikostyringsforskriftens § 6 og § 7.

Oppfyllelse av regnskapsførers plikter etter hvitvaskingsloven⁶ med tilhørende forskrift

Det følger av hvitvaskingslovens § 4 annet ledd nr. 2 at hvitvaskingsregelverket gjelder for autoriserte regnskapsførere. Regnskapsførers vesentligste plikter etter hvitvaskingsregelverket kan kort oppsummeres slik:

- Å foreta risikobasert kundekontroll ved oppstart av oppdrag, inklusive identitetskontroll av kunden og reelle rettighetshavere, og løpende oppfølging av kundeforholdet i resten av oppdragets levetid,

- Å foreta nærmere undersøkelser av mistenkelige transaksjoner, det vil si transaksjoner hvor regnskapsfører har mistanke om at transaksjonen har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller forhold som rammes av straffelovens bestemmelser om terrorfinansiering,
- Å rapportere til Økokrim når undersøkelser som nevnt i forrige punkt ikke har avkreftet mistanken om at den/de aktuelle transaksjonene har tilknytning til hvitvaskingshandlinger eller terrorfinansiering,
- Å oppbevare opplysninger og dokumenter i forbindelse med risikobasert kundekontroll og mistenkelige transaksjoner,
- Å ha forsvarlige interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner som sikrer oppfyllelse av plikter etter hvitvaskingsloven, og
- Å treffe nødvendige tiltak for å sikre at ansatte og innleid personell er kjent med pliktene og foretakets egne rutiner.

Regnskapsførere som driver alene eller med få medarbeidere, må også ha interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner etter hvitvaskingsloven. Rutinene kan imidlertid tilpasses det faktiske behovet for slike rutiner i en liten og oversiktlig virksomhet.

Det ligger utenfor temaet for denne artikkelen å utdype pliktene etter hvitvaskingsloven ytterligere, men mer informasjon finnes på nettstedet hvitvasking.no og i Finanstilsynets Rundskriv 8/2009: Veiledning til ny lov og forskrift med tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering.

Revisorforeningens kvalitetskontroll av regnskapsførere har påsett at det foreligger interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner, herunder at det er utpekt en ansvarlig for å følge opp rutinene etter hvitvaskingsreglene, en såkalt «hvitvaskingsansvarlig». Videre er det kontrollert at virksomheten har et bevisst forhold til hva som kan være mistenkelige transaksjoner, at det gjennomføres tiltak for å sikre at de ansatte får opplæring i hvitvaskingsreglene og interne rutiner og at det gjennomføres risikobasert kundekontroll, inklusive identitetskontroll, ved oppstart av regnskapsføreroppdrag.

Om regnskapsfører og regnskapsførerselskapet oppfyller relevante etiske normer/retningslinjer

Det er ingen krav i regnskapsførerloven med forskrifter eller i god regnskapsføringsskikk at regnskapsfører eller regnskapsførervirksomheten skal utarbeide og implementere etisk regelverk i sin daglige drift.

For medlemmer av revisorforeningen er det krav om å følge Den norske Revisorforenings regler om etikk. Del A inneholder generelle regler for alle medlemmer, mens del C gjelder for revisorer i andre virksomheter enn revisjon, eksempelvis regnskapsføring, og illustrerer hvordan det prinsippbaserte etiske rammeverket skal benyttes på konkrete situasjoner.

I revisorforeningens kvalitetskontroll er det påsett at regnskapsførerne som er medlemmer av foreningen, har et bevisst forhold til de grunnleggende etiske prinsippene i reglene om etikk.

⁶ Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. av 06.03.2009 nr. 11.

Resultater av kontrollene

Resultater av utførte stedlige kontroller

	2014		2013	
	Antall	%	Antall	%
Godkjent	13	43,3	13	41,9
Godkjent med forbedringer	14	46,7	15	48,4
Handlingsplan og ny kontroll	3	10,0	3	9,7
Oversendt styret i DnR	0	0,0	0	0,0
Totalt utførte kontroller	30	100	31	100



IKKE AUTORISERTE: Tre av virksomhetene som ble kontrollert i år, hadde påtatt seg regnskapsføreroppdrag uten å være autoriserte regnskapsførerselskap.

Resultater av utførte dokumentbaserte kontroller

2013				
	Antall Virksomheter	%	Antall autoriserte	Herav mangler i etterutdanningen
Godkjent	31	63,3	64	10
Godkjent med forbedringer	12	24,5	28	2
Ny kontroll/oppfølging av pålagte tiltak	6	12,2	12	4
Oversendt styret i DnR	0			0
Totalt utførte kontroller	49	100	104	16
2014				
	Antall Virksomheter	%	Antall autoriserte	Herav mangler i etterutdanningen
Godkjent	30	54,6	50	2
Godkjent med forbedringer	19	34,5	31	3
Ny kontroll/oppfølging av pålagte tiltak	6	10,9	9	2
Oversendt styret i DnR	0	0,0	0	0
Totalt utførte kontroller	55	100	90	7

Avdekkede funn og vesentlige feil og mangler

Regnskapsføring, regnskapsførerlov og god regnskapsførings-skikk

Stedlige kontroller

De kontrollerte regnskapsførerne som har hatt stedlige kontroller, etterlever i det alt vesentligste regnskapsførerloven og god regnskapsførings-skikk. Noen funn som kan nevnes fra disse kontrollene er:

- manglende avstemming av nødvendige resultatkontoner i forbindelse med årsavslutningen,
- manglende rutiner for å vurdere og dokumentere de av kundenes interne rutiner som kan ha betydning for oppdraget,
- manglende dokumentasjon av overordnet intern kontroll på oppdragsnivå,
- utarbeider ikke periodiske regnskapsrapporter,
- manglende eller mangelfulle oppdragsavtaler,
- ikke gjennomført risikovurdering i henhold til forskrift om risiko og internkontroll, og
- kommuniserer ikke lovbrudd eller andre forhold til oppdragsgiver.

Tre av de kontrollerte får ny kontroll av regnskapsførervirksomheten i 2014, og noen av de vesentligste feilene og manglene som er funnet i disse kontrollene er:

- Brudd på sentrale lover er ikke rapportert til oppdragsgiver.
- Ivaretar ikke kravet om spesifisering av pliktig regnskapsrapportering.
- Det er ikke gjennomført intern kvalitetskontroll.
- Ikke gjennomført risikovurdering etter forskrift om risikostyring og internkontroll.
- Mangler rutine for periodisk rapportering til oppdragsgiverne.
- Det mangler signerte oppdragsavtaler.

Dokumentbaserte kontroller

For tre av de virksomhetene som ble kontrollert i år, ble det avdekket at de hadde påtatt seg regnskapsføreroppdrag uten å være autoriserte regnskapsførerselskap. Det er et klart krav i regnskapsførerloven § 1 at «enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, § 2 første ledd, skal være autorisert av Finanstilsynet i samsvar med denne lov». Regnskapsføring, altså å føre regnskap for andre, er definert i regnskapsførerloven § 2 og omfatter utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen. Bokføring og utarbeidelse av årsregnskap faller klart innunder definisjonen av regnskapsføring.

Å påta seg regnskapsføreroppdrag uten å ha den nødvendige autorisasjonen, er vurdert som et svært alvorlig brudd på regn-

skapsførerloven. Alle tre selskaper hvor dette ble avdekket, sørget umiddelbart for å bli autoriserte regnskapsførerselskaper etter at forholdet var påpekt.

En del avvik fra god regnskapsførings-skikk går igjen hos mange av de kontrollerte virksomhetene:

- Oppdragsavtalene inneholder ikke all pliktig informasjon. Særlig er det manglende angivelse av fra hvilken tid oppdraget gjelder som går igjen hos svært mange av de kontrollerte, jf. regnskapsførerloven § 3 første ledd. For årsoppgjørsoppdrag innebærer det å angi første årsregnskap som skal utarbeides av regnskapsfører, mens for løpende oppdrag må det angis fra hvilket tidspunkt regnskapsfører påtar seg bokføringen, for eksempel fra 1. juli 2xxx.
- Ved utarbeidelse av årsregnskap for ikke-revisjonsklienter fremstår man utad som autorisert regnskapsfører og må følge regnskapsførerregelverket. Det innebærer at man skal inngå oppdragsavtaler med oppdragsgiverne. Noen av de kontrollerte virksomhetene benytter ikke oppdragsavtaler, men engasjementsavtaler. Engasjementsavtalene er basert på eller tilsvarende engasjementsavtaler etter tidligere standard ISRS 4410 om revisorutarbeidet regnskap. Engasjementsavtalene etter ISRS 4410 mangler også pliktige opplysninger om hvorledes personopplysninger skal behandles og om hvilken bestemt autorisert regnskapsfører regnskapsførerselskapet hadde utpekt som ansvarlig for oppdraget. Rapport om revisorutarbeidet regnskap etter ISRS 4410 ble erstattet av *Anbefaling – regnskapsførers uttalelse om årsregnskapet* i desember 2012.
- Når regnskapsførervirksomheten skal ivareta oppdragsgivers fullmaktsavhengige interesser, skal det foreligge skriftlig fullmakt, jf. GRFS 0.4.1. Regnskapsførervirksomheter som fyller ut og/eller leverer oppgaver over Altinn trenger derfor skriftlig fullmakt fra kundene for dette. Dette gjelder selv om regnskapsfører gjennom registrering i Enhetsregisteret har fått automatisk tilgang til å utføre slike tjenester. Kravet gjelder både for løpende oppdrag og årsoppgjørsoppdrag. Det er flere tilfeller hvor regnskapsfører ikke har vært klar over at fullmakt også må foreligge i de tilfellene hvor regnskapsfører kun fyller ut oppgaver over Altinn.
- En del av de kontrollerte Altinn-fullmaktene er stilet til regnskapsførerselskapet, men må lyde på navn eller

- funksjon (daglig leder eller oppdragsansvarlig regnskapsfører).
- I oppdrag hvor regnskapsførerselskapet disponerer oppdragsgivers bankkontoer, må regnskapsfører påse at det foreligger bankfullmakt både overfor banken med hensyn til å disponere bankkonto og mellom oppdragsgiver og regnskapsførerselskapet om hvilke disponeringsrettigheter fullmektigen skal ha. Fullmaktsforholdet som beskriver hva som skal være rammene for fullmaktsforholdet, for eksempel hva som kan belastes uten forhåndsgodkjenning fra kunden, må formaliseres i en skriftlig avtale mellom regnskapsfører og kunden. Det er få av de kontrollerte virksomhetene som har disposisjonsrett på kundens bankkonti. Av de kontrollerte som har en slik rettighet, foreligger disposisjonsfullmakt overfor banken, mens det ofte mangler en fullmakt som beskriver fullmaktsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver.
 - Kravet i GRFS 1.2.2 om vurdering av kundens interne rutiner gjelder alle regnskapsføreroppdrag, også oppdrag med bare årsavslutning. Vurderingen er begrenset til interne rutiner som kan påvirke oppdraget. For årsoppgjørsoppdrag kan det for eksempel være nødvendig å forstå oppdragsgivers rutiner for å kunne utarbeide tilleggsopplysninger (noter) til årsregnskapet. I to tredjedeler av virksomhetene som hadde dokumentbasert kontroll, var det ingen bevissthet rundt kravet om at kundens interne rutiner skal vurderes.
 - Etter ny standard for god regnskapsføringsskikk, er det et krav om at vurderingen skal dokumenteres som en del av oppdragsdokumentasjonen.
 - For å skape ekstra bevissthet og forpliktelse omkring taushetsplikten som følger av regnskapsførerloven § 10, er det god regnskapsføringsskikk at samtlige medarbeidere avgir skriftlig taushetserklæring. Som medarbeidere regnes blant annet eiere, ansatte og innleid personell som er involvert i driften, GRFS 0.2.6.4 jf. 0.1.2.4. I to tredjedeler av virksomhetene som hadde dokumentbasert kontroll, manglet én eller flere taushetserklæringer.
 - I ny standard for god regnskapsføringsskikk er det også presisert at andre som har tilgang til oppdragsgivers regnskapsmateriale og/eller regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon, må avgis skriftlig taushetserklæring. Ny GRFS punkt 2.7.1.
 - Det er også mange taushetserklæringer som er skrevet som en integrert del av ansettelsesavtalen i revisjonsvirksomheten. I disse taushetserklæringene fremgår det sjelden at taushetserklæringen også omfatter regnskapsførervirksomheten og regnskapsføreroppdrag, og formålet med å skape ekstra bevissthet og forpliktelse om taushetsplikt etter regnskapsførerloven kan neppe sies å være oppfylt.
 - Det skal føres oversikt (logg) over mottak og utlevering av oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale, jf. bokføringsloven § 13. Kravet til loggføring, jf. GFRS 1.2.3.3, vil også gjelde ved oppdrag med årsavslutninger. Elleve av de kontrollerte virksomhetene førte ikke logg over mottak og utlevering av oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale.
 - I fem tilfeller er det oppdaget at regnskapsfører ikke er seg bevisst sin plikt til å innhente uttalelse fra tidligere regnskapsfører, jf. GRFS 0.2.2. Ved etablering av nytt oppdrag skal det normalt bes om uttalelse fra tidligere regnskapsfører som har levert tilsvarende tjeneste til oppdragsgiver, GRFS 0.2.2. Dette kravet gjelder også for årsavslutningsoppdrag. Det er dog ikke nødvendig å innhente slik uttalelse dersom regnskapsførervirksomheten har god kunnskap om oppdragsutførelse for oppdragsgiveren (f.eks. hvis kunden er kjent fra før via andre oppdrag), oppdraget er kortvarig, eller for oppdrag med begrenset omfang der en uttalelse ikke kan forventes å ha betydningene som medfører at uttalelsen eventuelt ikke innhentes, skal nedtegnes internt og inngå i oppdragsdokumentasjonen.
 - Regnskapsførerne i seks av de kontrollerte virksomhetene, er seg ikke bevisst sin plikt til å rapportere lovbrudd til oppdragsgiver. Brudd på regnskaps-, bokførings-, skatte- og avgiftslovgivningen som man kommer over i tilknytning til regnskapsføringen, skal tas opp skriftlig med oppdragsgiver, jf. GRFS 1.4.1.3. Plikten til å rapportere brudd på sentrale lover til oppdragsgiver, vil også gjelde ved årsoppgjørsoppdrag. I noen tilfeller har for eksempel regnskapsfører ment at det kun er den regnskapsføreren som bokfører bilagene som har denne rapporteringsplikten, men plikten gjelder for den enkelte regnskapsfører.

- For alle oppdrag, herunder årsoppgjørsoppdrag, skal det årlig gjennomføres en overordnet intern kontroll på oppdragsnivå, jf. GRFS 1.6.2. Det er ikke etablert rutiner for overordnet intern kontroll på oppdragsnivå for åtte av virksomhetene i den dokumentbaserte kontrollen.

Kvalitetskontrollutvalget har heller ikke i år bedømt disse manglene, hver for seg, veldig strengt, men i stedet prioritert å gi god veiledning om regelverket i brevene som er skrevet til de kontrollerte. Manglene sett under ett kan likevel ha blitt vurdert som vesentlige.

Regnskapsførers etterutdanning

Manglende oppfyllelse av etterutdanningskravet er vurdert som en vesentlig mangel i revisorforeningens kvalitetskontroll.

Stedlige kontroller

Seks av de kontrollerte regnskapsførerne hadde ikke oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2013, noe som tilsvarer 20 % av de kontrollerte. Alle seks som ikke hadde oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2013, hadde oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2014. Tilsvarende tall i 2013-kontrollen var en autorisert regnskapsfører som ikke hadde oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2012, men som hadde oppfylt kravet til lovbestemt etterutdanning i årene 2011–2013.

Dokumentbaserte kontroller

Det var 34 av de 89 kontrollerte regnskapsførerne som fikk sin autorisasjon før 1.1.2011 og som dermed måtte dokumentere at etterutdanningskravet var oppfylt pr. 31.12.2013. Av disse 34 er det sju autoriserte regnskapsførere som har fått oppfølging fordi kravet til lovbestemt etterutdanning ikke var oppfylt pr. 31.12.2013. Tilsvarende tall i fjorårets kontroll var at 16 av 36 autoriserte regnskapsførere ikke hadde oppfylt etterutdanningskravet. Prosentvis var det altså 21 % som manglet etterutdanningstimer, enten totalt eller i et fagområde, pr. 31.12.2013, mens tilsvarende forholdstall var 44 % da vi kontrollerte året før.

Et område hvor det i likhet med i fjor er avdekket mye feil og mangler, er i de autoriserte regnskapsførernes dokumentasjon av egen etterutdanning. Flere hadde ikke utarbeidet oppstilling over etterutdanningen som regnskapsfører, men hadde kun en oversikt over etterutdanningen som revisor. Når det er fremlagt oppstilling over etterut-

danningen for autorisert regnskapsfører, mangler det ofte pliktige opplysninger i oppstillingen som kursdato, kursarrangør og/eller kursnavn. Videre er kurs oppført med feil antall timer eller timer er oppført under feil fagområde. Det er kun kurs som er gjennomført etter autorisasjonstidspunktet som kan regnes med som lovbestemt etterutdanning, men i svært mange tilfeller var kurs gjennomført før autorisasjon var vedtatt, tatt med i oppstillingen.

Økonomiske forhold

Ved denne kontrollen har vi blant annet gjennomgått regnskapsførervirksomhetenes egne årsregnskap og årsberetning. Samtlige regnskapsførervirksomheter som er kontrollert i 2014 er vurdert å være økonomisk vederheftige.

Ved denne gjennomgangen er det for øvrig avdekket at de færreste virksomhetene har opplyst i sin årsberetning at regnskapsføring er en del av virksomheten, jf. regnskapsloven § 3–3, første ledd, selv ikke når regnskapsføringen utgjør en ikke uvesentlig del av den totale omsetningen. Videre er det også en del tilfeller hvor årsregnskapet mangler prinsippnoten om inntektsføring, jf. regnskapsloven § 7–35, første ledd.

Regnskapsførerselskapets interne systemer for risikostyring og internkontroll

Fem av de kontrollerte regnskapsførerselskapene har ikke etterlevd kravene i forskrift om risikostyring og intern kontroll. Det er vurdert som en vesentlig mangel at risikostyringsforskriften ikke er fulgt, og selskapene får oppfølging av at de foretar risikovurdering, at styret behandler risikovurderingen, at revisor avgir bekreftelse, mv.

I og med at disse selskapene manglet den årlige bekreftelsen fra valgt revisor om at reglene i risikostyringsforskriften var etterlevd, kan man spørre seg om hva revisor har foretatt seg i disse tilfellene, uten at kvalitetskontrollen har undersøkt dette nærmere.

Vurdering av risiko og intern kontroll skal gjennomføres for alle virksomhetsområder i selskapet, jf. Forskrift om risikostyring og internkontroll §§ 6–7. For selskaper som driver med både revisjon og regnskapsføring, vil også revisjonsvirksomheten være et virksomhetsområde som må vurderes. Det er de færreste av de kontrollerte selskapene, som driver både revisjon og regnskapsføring, som har nevnt revisjonsvirksomheten i sin risikovurdering. Forholdet er påpekt, men er ikke alene vurdert som

en vesentlig feil eller mangel i kvalitetskontrollen i 2014.

Revisjonsselskaper er ikke omfattet av risikostyringsforskriften fordi de er pliktige til å ha kvalitetskontrollsystem etablert i samsvar med revisorloven § 5b-1. Det legges til grunn at lovkravet er oppfylt dersom revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem er i samsvar med ISQC 1 – *Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester*. 23. desember 2014 publiserte Finanstilsynet «Rapport etter tematilsyn 2014 – Revisjonsselskapenes overvåking av sin interne kvalitetskontroll». I rapporten nevnes forholdet mellom ISQC 1 og risikostyringsforskriften for revisjonsselskaper som også er autoriserte regnskapsførerselskaper og underlagt risikostyringsforskriften. Det er lagt til grunn at ISQC 1 dekker risikovurderingen av revisjonsutøvelsen, mens øvrige risikoforhold, mv. som ikke dekkes av ISQC 1, også må tas i betraktning ved etterlevelse av risikostyringsforskriften. Daglig leders risikovurdering til styret etter risikostyringsforskriften, må omfatte risiko knyttet til revisjonsvirksomheten i den grad dette ikke fanges opp av ISQC 1, og for øvrig kan det vises til ISQC 1.

Oppfyllelse av regnskapsførers plikter etter hvitvaskingsloven med tilhørende forskrift

Hos regnskapsførerne med stedlige kontroller var etterlevelsen av hvitvaskingsreglene bra. I den dokumentbaserte kontrollen var det fire regnskapsførervirksomheter som ikke hadde etablert interne kontrollkommunikasjonsrutiner i samsvar med hvitvaskingsloven § 23, første ledd. Videre var det to virksomheter som hadde mangelfulle hvitvaskingsrutiner, i det rutinene kun omfattet innrapportering til Økokrim. Foruten disse seks virksomhetene, var det tre virksomheter som ikke hadde utpekt «hvitvaskingsansvarlig».

De kontrollerte virksomhetene har et bevisst forhold til hva som kan være mistenkelige transaksjoner. Mange har også dokumentert at det gjennomføres tiltak for å sikre at de ansatte får opplæring i hvitvaskingsreglene og interne rutiner, for eksempel ved årlige kontormøter.

Det er variabelt i hvilken grad det er dokumentert en risikobasert kundekontroll, men i de aller fleste tilfellene var det gjennomført identitetskontroll i forbindelse med nye

regnskapsføreroppdrag. Det er en del tilfeller hvor dokumentasjonskravene i forbindelse med gjennomføring av identitetskontroll ikke er etterlevd. Det er kun tatt kopi av legitimasjonsdokumentene, uten at det er påført «rett kopi bekrefte» eller at den som har gjennomført kontrollen, har signert eller påført dato for kontrollen.⁷

Det er manglende etablering av interne kontroll- og kommunikasjonsrutiner som er vurdert som mest alvorlig i kvalitetskontrollen.

Om regnskapsfører og regnskapsførerselskapet oppfyller relevante etiske normer/retningslinjer

Det er kvalitetskontrollens erfaring at de autoriserte regnskapsførerne har et bevisst forhold til enten DnRs regler om etikk eller NARFs etiske regelverk.

Oppsummering

De medlemmene som kun driver med regnskapsføring, etterlever god regnskapsføringsskikk i høyere grad enn de revisorene som driver med regnskapsføring i tillegg til revisjon. Inntrykket er at kunnskapsnivået om regler for god regnskapsføringsskikk er høyt i denne gruppen, og mer omfattende hos disse medlemmene enn hos de øvrige kontrollerte. Samtlige i denne gruppen har fått godkjent/godkjent med forbedringer som resultat på kontrollen av regnskapsførervirksomheten, herunder for utføringen av regnskapsføreroppdragene.

For de autoriserte regnskapsførervirksomhetene som har hatt dokumentbaserte kontroller, utfører 18 i hovedsak, eller kun, årsoppgjørsoppdrag. Det er fortsatt mye uvitenhet og usikkerhet i forhold til hva som er god regnskapsføringsskikk for denne typen oppdrag, og det er avdekket en del mangler. Det er behov for ytterligere faglig informasjon og veiledning om regnskapsførerregelverket og god regnskapsføringsskikk, og særlig for årsoppgjørsoppdrag.

For de autoriserte regnskapsførerne som både utfører løpende bokføringsoppdrag og årsoppgjørsoppdrag, synes kunnskapen om og etterlevelsen av god regnskapsføringsskikk generelt å være bedre enn hos gruppen som kun utfører årsoppgjørsoppdrag, men også for denne gruppen er det forbedringspotensial.

⁷ Hvitvaskingsforskriften § 17 første ledd: *Kopier av fremlagte legitimasjonsdokumenter som nevnt i § 5 og § 7 skal påføres «rett kopi bekrefte» med signaturen til den personen som har foretatt kundekontrollen samt dato for kontrollen.*

“ Viderefakturering - hvordan skal dette bokføres og hva er korrekt merverdiavgift-behandling?”

Som abonnent på **Faghjelp Regnskap** fra Infotjenester får du hjelp av fagekspertene når du trenger det, om det er ved spørsmål rundt regelverk, hjelp til praktisk regnskap, sparring i problemstillinger eller annet økonomifaglig. Søk enkelt opp det du lurer på i vårt nettbaserte oppslagsverk eller kontakt en av våre rådgivere - det koster ikke noe ekstra. Se infotjenester.no/faghjelp.

Få gratis hjelp innen regnskap, skatt og mva

Nå gir vi deg muligheten til å prøve vår svartjeneste helt gratis! Forutsetningen er at du har regnskap eller økonomi som arbeidsområde, og at din henvendelse er arbeidsrelatert.



Send en SMS med kodeord
RSA til **1963** for å få én
gratis suppoorthenvendelse

Det koster 1 krone å sende SMS. Kampanjen gjelder 1 gratis henvendelse til våre rådgivere, og SMS må sendes før 31.05.15.

Infotjenesters rådgivere

Asle Lerang og Espen Øren

svarer på dine fagspørsmål rundt regnskap, skatt og moms.

**Info
tjenester**
HR • LEDELSE • ØKONOMI

Regnskaps- og skattemessige forskjeller:

Resultatskatt

Regnskapsmessig periodiseres skattekostnaden i tråd med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven. Regnskapsmessig skatteberegning må derfor ta hensyn både til den skattemessig betalbare skatten og regnskapsmessig utsatt skatt. Skattekostnaden må kunne avstemmes mot resultat før skatt.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Elin Pettersen
Sticos



Rådgiver
Jan Ove Gisvoldløkk
Sticos

Hovedinnholdet i artikkelen er tidligere publisert i Sticos Magasinet 1–2015. I denne versjonen omtales i tillegg:

- Valutaposter
- Balanseførte leieavtaler
- Avsetninger
- Aksjer
- Noen andre poster
- Krav til noteopplysninger

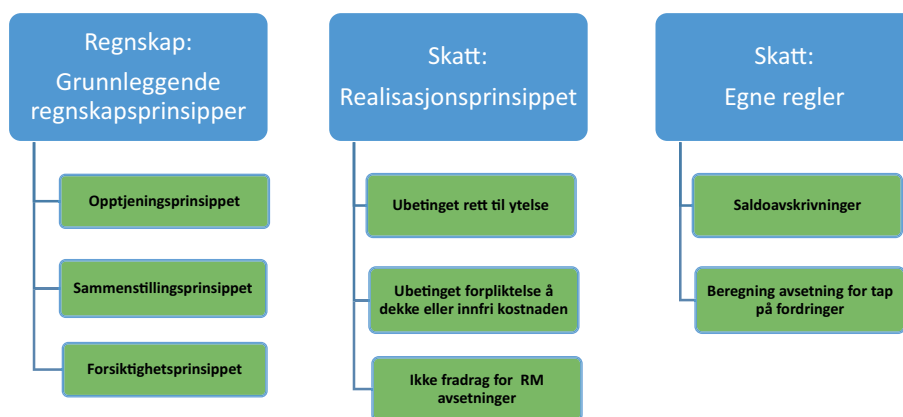
Sammenstillingsprinsippet

Sammenstillingsprinsippet er et av regnskapslovens grunnleggende prinsipper og betyr at alle kostnader skal føres i samme periode som tilhørende inntekt. Det betyr igjen at det skal være sammenheng mellom inntekter og kostnader, inklusiv skattekostnaden. For å få en riktig periodisert skattekostnad må det pga. resultatforskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat beregnes en utsatt skatt/utsatt skattefordel.

Resultatforskjeller mellom regnskap og skatt

Resultatforskjeller oppstår pga. forskjellige regnskaps- og skattemessige prinsipper for tidfesting av inntekter og kostnader. Dette vil være midlertidige forskjeller som reverseres over tid. I tillegg vil det være resultatforskjeller som følge av permanente forskjeller. Disse vil ikke reverseres, dvs. at det er regnskapsmessige inntekter og kostnader som aldri vil være skattemessige inntekter eller fradrag.

Årsaken til at midlertidige forskjeller oppstår kan illustreres på følgende måte:



Eksempler på permanente forskjeller er:

- Ikke fradragsberettiget representasjon, kontingenter og gaver
- Renter på skatt
- Stiftelsesomkostninger som betales av selskapet
- Skattefrie inntekter
- Inntekt/fradrag vedrørende aksjer innenfor fritaksmetoden
- Ikke fradragsberettiget tap på fordringer til nærstående innenfor fritaksmetoden

Skattekostnaden og betalbar skatt

Skattekostnaden består av:

Betalbar skatt

+/- Endring utsatt skatt/utsatt skattefordel

+/- For lite/mye avsatt fjoråret

+/- Eventuell endring av skattesats (justering av inngående balanse på utsatt skatt/utsatt skattefordel)

Midlertidige forskjeller vil som sagt reverseres over tid. Det vil si at sett over virksomhetens levetid vil betalbar skatt være summen av betalbar skatt og utsatt skatt/skattefordel. Utsatt skatt er en avsetning for en forpliktelse (betalbar skatt) fremover i tid.

Skatteøkende og skattereduserende midlertidige forskjeller

Vi har to typer midlertidige forskjeller. Skatteøkende forskjeller betyr at fremtidig skattepliktig resultat vil øke i forhold regnskapsmessig resultat. Skattereduserende forskjeller vil redusere fremtidig skattepliktig resultat i forhold til regnskapsmessig resultat.

Eksempel resultatforskjell

For å forklare resultatforskjellen og skatteeffekten av en midlertidig forskjell vil jeg vise følgende eksempel. Eksemplet viser effekten isolert sett for resultatposten «ordinære avskrivninger».

Ordinære (regnskapsmessige) avskrivninger	100 000
Saldoavskrivninger	<u>200 000</u>
Skatteøkende forskjeller (skattemessig meravskrivning)	<u>100 000</u>

Skattekostnaden av denne resultatposten skal være 27 % av – 100 000 (kostnad)

Betalbar skatt er 27 % av – 200 000	–54 000
Endring utsatt skatt	<u>27 000</u>
Skattekostnad	<u>– 27 000</u>

Utligning skatteøkende og skattereduserende forskjeller

Skatteøkende og skattereduserende forskjeller vil normalt kunne utlignes og være grunnlag for beregning av utsatt skatt/utsatt skattefordel. Det er avgjørende at selskapet vil kunne gjøre nytte av de skattereduserende forskjellene. I den vurderingen må det tas stilling til hvor langt frem i tid skatteøkende forskjeller vil reversere. Er denne perioden veldig lang sammenlignet med skattereduserende forskjeller, kan de ikke utlignes.

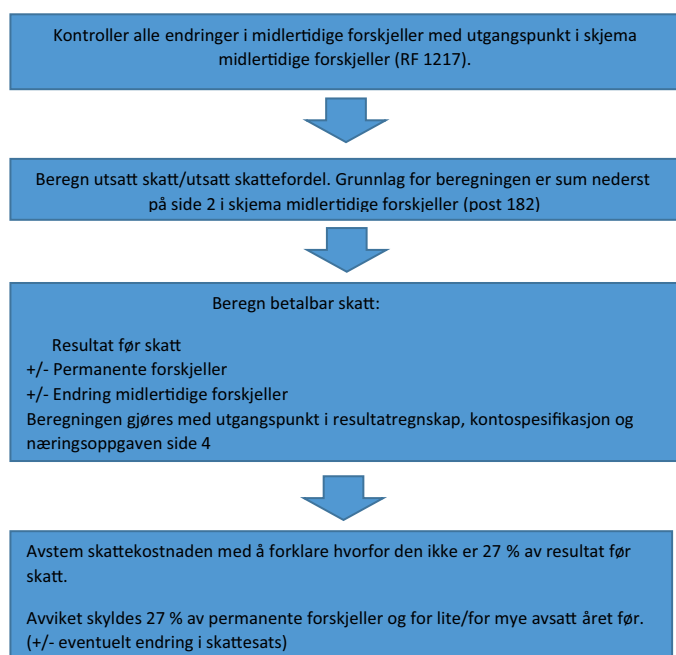
Skattemessig fremførbart underskudd er en skattereduserende forskjell som gir en utsatt skattefordel. Hvorvidt denne kan balanseføres, følger av de generelle vurderingsreglene. Foretaket må sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år. Det må fremgå av note til regnskapet.

Små foretak kan velge å ikke balanseføre utsatt skattefordel, og kan dermed få en skattekostnad som er betydelig lavere enn 27 % av resultat før skatt.

Kontroll av skattekostnaden

Ved å gjennomføre kontroll av skattekostnaden vil en ha kontroll med skatteberegning, både med betalbar og utsatt skatt. Beregningene og kontrollen gjøres med utgangspunkt i ligningsskjema (næringsoppgave 2, skjema for midlertidige forskjeller – RF 1217, saldoavskrivninger, gevinst- og tapskonto) samt kontospesifisert regnskap. Alle kontroller bør dokumenteres.

Kontrollen gjøres på følgende vis:



Regnskaps- og skattemessige forskjeller for utvalgte poster

For å få en riktig skatteberegning er det meget viktig å ha kontroll med og forstå hver enkelt endring i de midlertidige forskjellene. Det er helt avgjørende for å ha kontroll med og få en riktig skatteberegning.

Vi har valgt ut poster der det vil oppstå midlertidige forskjeller ved årsavslutningen. Vi vil forklare forskjellene mellom regnskap og skatteregler og skissere hvordan en bør kontrollere endring i forskjell.

Driftsmidler

Forskjellen mellom regnskap og skatt vedrørende driftsmidler skyldes normalt forskjellige avskrivningsprinsipper regnskapsmessig og skattemessig. Regnskapsmessig benyttes som oftest lineære avskrivninger som en fornuftig avskrivningsplan. Skattemessig er det saldoavskrivninger som gjelder for driftsmidler i saldogruppe a) – j). Regnskapsmessig beregnes avskrivningene fra anskaffelsestidspunktet. Skattemessig kan man beregne avskrivninger for hele året uavhengig av anskaffelsestidspunkt.

Skattemessig vil det også kunne være lineære avskrivninger, f.eks. ved påkostning av leide lokaler eller for tidsbegrensede immaterielle rettigheter. Her vil det da ikke være noen forskjell mellom regnskap og skatt.

For øvrig vil det som oftest være lik behandling regnskaps- og skattemessig for når driftsmiddelet aktiveres, eller grensen mellom påkostning og vedlikehold (unntak her kan være når en benytter dekomponering, for eksempel ved påkostning av bygg – dekomponering omtales ikke nærmere i denne artikkelen). Ved salg av driftsmidler må hele gevinsten/tapet resultatføres i salgsåret. Skattemessig kan man velge å ta salgsummen til fradrag på saldo og dermed utsette beskatningen av gevinsten. Ved tap må man fordele fradraget for tapet fremover. Ved salg av driftsmidler innenfor saldogruppe e) – j) samt b) overføres saldo til gevinst- og tapskonto for utsettelse av beskatning av gevinst eller fradrag for tap. Eventuelt tap ved salg av goodwill (saldo B) skal ikke overføres gevinst- og tapskonto.

Samlesaldoer:

A	Kontormaskiner o.l. - 30 %
B	Ervervet forretningsverdi - 20 %
C	Varebiler, drosjebiler mv.- 20 %, (Vogtong, lastebiler og busser -22 %)
D	Personbiler, traktorer, inventar mv. - 20 % (+ 10 % startavskr.)

Enkeltsaldo:

E	Skip, fartøyer, rigger mv. - 14 %
F	Fly, helikopter - 12 %
G	Anlegg for overføring og distribusjon av el.kraft - 5 %
H	Bygg og anlegg, hoteller mv. - 4 %
	Husdyrbygg innenfor jordbruk - 6 %
	Bygg og anlegg, mv. med en brukstid inntil 20 år - 10 %
I	Forretningsbygg - 2 %
J	Fast teknisk installasjon i bygninger (avskrives under ett for hver bygning) - 10 %

Illustrasjon: Gjeldende satser for 2015

Endring i midlertidig forskjell for driftsmidler beregnes på følgende måte:

Ordinære avskrivninger
 Saldoavskrivninger og skattemessige lineære avskrivninger
 = Skattemessige mer-/mindreavskrivninger
 -/+ Regnskapsmessig gevinst/tap ved salg av driftsmidler
 -/+ Overføring til gevinst- og tapskonto
 = Endring i midlertidige forskjeller

Regnskap

Utestående fordringer

Forskjellen for denne posten ligger i avsetning for tap. Regnskapsmessig skal det foretas avsetning for mulig tap på fordringer pr. 31.12. Vurderingen skal gjøres konkret for hver fordring.

Skattemessig avsetning for tap på kundefordringer beregnes ved en sjablongregel.

Nedskrivningsbeløpet beregnes slik:

$$\frac{\text{Endelig konstaterte tap siste 2 år uten mva.}}{\text{Kreditsalg siste 2 år uten mva.}} \times 4^* \times \text{Kundefordringer ved årets slutt inklusive mva.} = \text{Skattemessig nedskrivning}$$

* Faktortall: Departementet har fastsatt faktortallet til 4, jf. FSVIN § 14-5-10

For ny virksomhet

- 2 % av kundefordringene pr. 31.12 i etableringsåret og to påfølgende år

Regnskaps- og skattemessig legger man de samme kriteriene til grunn for å kostnadsføre konstaterte tap. For å få skattemessig fradrag må det ha vært en sterk tilknytning mellom næringen og ytelsen som har resultert i et tap, og et av følgende kriterier må være oppfylt:

- foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgjeves
- fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier
- offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller vil gi fordringen dekning, eller
- fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig

Endring i midlertidig forskjell for fordringer beregnes på følgende måte:

+/- Endring i regnskapsmessig avsetning for tap

+/- Endring i skattemessig avsetning for tap

Varelager

Innkjøpte varer for videresalg

For varer innkjøpt for videresalg er regnskapsmessig avsetning for ukurans forskjellen mellom regnskap og skatt. Skattemessig er det realisasjonsprinsippet som gjelder, dvs. at det ikke gis fradrag for nedskrivning av varer til virkelig verdi før de realiseres (selges eller kastes).

Regnskapsmessig skal varene vurderes til laveste verdis prinsipp. Hvis varene må selges til under anskaffelseskost, må det foretas en nedskrivning av varene, dvs. en avsetning for ukurans.

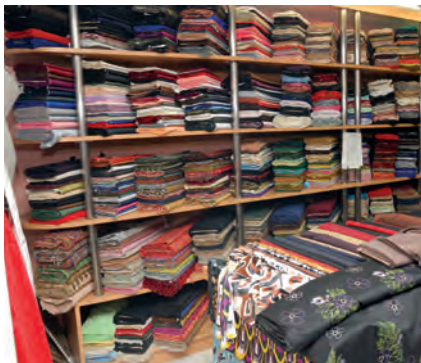
Endring i midlertidig forskjell for varelager beregnes på følgende måte:

Endring i avsetning for ukurans 1.1. – 31.12.

Føres denne endringen på egen konto i resultatet, vil kontrollen være enkel.

Egentilvirkning

Små foretak kan følge skattereglene og vurdere varelageret til variabel tilvirkningskost. Det vil da normalt ikke oppstå noen forskjell. Øvrige foretak må balanseføre varene til tilvirkningskost. Det blir da en høyere regnskapsmessig verdi og forskjellen mellom regnskap og skatt består av differansen mellom tilvirkningskost og variabel tilvirkningskost. Disse kostnadene kommer skattemessig til fradrag etter hvert som de påløper. Regnskapsmessig kommer de ikke til fradrag før ved salg av varene.



- Anskaffelseskost egentilvirkede varer

$$\begin{aligned} & \text{Direkte materialer} \\ & + \text{Direkte lønnskostnader} \\ & + \text{Indirekte variabler tilvirkningskostnader} \\ & = \text{Variabel tilvirkningskost (minimumskost)} \\ & + \text{Direkte faste tilvirkningskostnader} \\ & + \text{Indirekte faste tilvirkningskostnader} \\ & = \text{Tilvirkningskost} \end{aligned}$$

Endring i midlertidig forskjell for varelager beregnes på følgende måte:

Endring i differanse mellom tilvirkningskost og variabel tilvirkningskost 1.1 – 31.12. Eventuell avsetning for ukurans må også tas med i regnestykket.

Valutaposter

Kortsiktige poster

Det er ingen forskjell mellom regnskap og skatt for kortsiktige poster. Kortsiktige pengeposter skal føres til kurs på balansedagen. Definisjonen av pengeposter er poster der en har en rettighet til å motta penger eller en forpliktelse til å betale. Dette gjelder pengeposter som bank, lån, kundefordringer, leverandørgjeld. Et forskudd fra leverandør eller kunde er eksempler på ikke pengeposter.



Langsiktige poster

Regnskapsmessig er det ingen forskjell på kortsiktige eller langsiktige pengeposter. Skattemessig er det en forskjell ved at langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta ikke kan vurderes lavere (fordringer) eller høyere (gjeld) enn valutakurs på transaksjonstidspunktet og 31.12. Her er det altså laveste og høyeste verdis prinsipp som gjelder. Skattemessig vil det lønne seg å følge denne bestemmelsen da det vil utsette skatten på valutagevinster. Hvis en har flere poster og har både valutagevinster og -tap, må tap motregnes mot valutagevinst før resterende kan tas til fradrag.

Skattemessig kan man velge dette prinsippet. Hvis man skattemessig alltid forholder seg til kurs på anskaffelsestidspunktet, kan man altså miste noe skattekreditt. Det må vurderes i hvert tilfelle hvor store beløp det her er snakk om. For å ha kontroll med forskjellen må man ved skatteberegning foreta en egen vurdering og dokumentasjon av skattemessig vurdering.

Balansførte leieavtaler

Forskjell vil oppstå hvis avtalen regnskapsmessig anses som finansiell og skattemessig som operasjonell eller motsatt. Regnskapsmessig er det flere kriterier som underbygger at det er en finansiell leasing enn skattemessige kriterier. Skattemessig skal det ikke være noen som helst tvil om at driftsmiddelet vil bli kjøpt ut ved utgangen av avtalen. Det skal så å si ikke være noen tvil om at det er et kjøp og dermed en finansieringsavtale.

NRS 14 Leieavtaler har følgende alternative kriterier for å si at det er en finansiell leasing.

- Leietaker har rett til kjøp av eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdi på det tidspunkt retten kan benyttes. På tidspunktet for inngåelse av leieavtalen er det derfor rimelig sikkert at leietaker vil kjøpe eiendelen.
- Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid
- Nåverdien av estimerte leiebetalingar tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen.
- Eiendelen er av så spesiell karakter at den, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner, ikke kan brukes av andre enn leietaker

Både regnskapsmessig og skattemessig finansiell leasing

I dette tilfellet vil det være et driftsmiddel. Det skal gjennomføres regnskapsmessig avskrivning og leasingforpliktelsen føres som langsiktig gjeld. Skattemessig føres driftsmiddelet inn på saldo og avskrives etter disse reglene (som for driftsmidler).

Regnskapsmessig finansiell og skattemessig operasjonell leasing

Regnskapsmessig balanseres driftsmiddelet og leasingforpliktelsen. Det gjennomføres regnskapsmessige avskrivninger. Avskrivningene må tilbakeføres ved skatteberegning via skjema midlertidige forskjeller. I stedet skal årets leasingleie føres til fradrag. Den effekten kommer frem når leasingforpliktelsen også føres opp som forskjell. Avdrag på leasingforpliktelsen tilsvarer årets leie. I tillegg skal betalt forskuddsleie fordeles over leasingperioden. Denne posten føres opp i posten «Andre forskjeller» i forskjellsskjemaet. Regnskapsmessig har forskuddsbetalingen gått til fradrag i leasingforpliktelsen.

BALANSFØRTE LIEAVTALER I REGNSKAPET, skattemessig ikke					
45	Regnskapsmessig verdi leasingobjekt ført i balansen				
47	Regnskapsmessig verdi av leasinggjeld ført i balansen				
46	Forskjellerendringer i forskjeller				
102 ANDRE FORSKJELLER					

Avsetninger

Skattemessig er det ikke fradrag for regnskapsmessige avsetninger. Det er realisasjonsprinsippet som gjelder.



RavnInfo bytter navn til Bisnode SmartCheck

SmartCheck – verktøyet som lar deg prospektere, kredittsjekke og overvåke – samtidig.

Nytt for revisorforeningens medlemmer:

1. Kredittovervåking
2. Avanserte bransjeanalyser
3. Kommentarer til presiseringer og forbehold

Kontakt Øyvind Øksnes for demo:

Tlf: 22 45 93 80. E-post: oyvind@bisnode.no

www.smartcheck.no

Regnskap

Eksempler på regnskapsmessige avsetninger er:

- Usikre forpliktelser (erstatningsansvar, reklamasjonssaker etc.)
- Hendelser etter balansedagen
- Garantiavsetninger
- Regnskapsmessig avsetning til tap på kontrakter
- Pensjonsforpliktelser/premiemidler (ytelsesbasert ordning som balanseføres)

Avsetningene føres på egne kontoer og føres tilbake i sin helhet på forskjellsskjemaet. Kostnaden kommer til fradrag når den er realisert, dvs. det er ingen usikkerhet om at den skal betales. Pensjonskostnader kommer skattemessig til fradrag ved betaling av premie inkl. også innbetaling til premie- eller innskuddsfond.

Aksjer

REGNSKAP	SKATT
Omløpsmidler:	Verdsettes til kostpris
Verdsettes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi	Vurdering:
Markedsbaserte aksjer i en handelsportefølje:	Innenfor eller utenfor fritaksmetoden
Verdsettes til virkelig verdi. Unntak for små foretak som kan velge laveste verdis prinsipp.	
Anleggsmidler:	
Verdsettes til anskaffelseskost.	
Nedskrivningsbehov må vurderes.	

Handelsportefølje

Handelsportefølje innebærer at aksjer er kjøpt for videresalg og det er en forutsetning at det er en aktivitet i porteføljen, dvs. jevnlig kjøp og salg.

Fritaksmetoden

Fritaksmetoden vil si at utbytte eller gevinst/tap ved salg av aksjer er skattefritt/ikke fradragsberettiget. Den gjelder for aksjer i selskap innenfor EØS-området. Fritaksmetoden vil imidlertid ikke gjelde for utbytte og gevinst i selskap i et lavskatteland innenfor EØS når selskapet ikke er reelt etablert innenfor EØS.

Fritaksmetoden gjelder i utgangspunktet ikke utenfor EØS. Imidlertid vil den gjelde for aksjer i selskap som ikke er hjemmehørende i et lavskatteland og eierandel/stemmerett på generalforsamling er på minst 10 %.

Hvis aksjene er innenfor fritaksmetoden, skal det ikke beregnes utsatt skatt/utsatt skattefordel ved verdiregulering i regnskapet.

Noen andre poster

Omdanning eller fisjoner/fusjoner med skattemessig kontinuitet

Omdanning av enkeltmannsforetak til AS og fisjoner/fusjoner vil ofte kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Hvis det regnskapsmessig gjennomføres som transaksjon, dvs. virkelige verdier, vil det oppstå en differanse som ikke skal ha skattemessig virkning. Forskjellen tilbakeføres i forskjellsskjemaets post 91 eller 92. Det vil gjelde både overtakende og overdragende selskap.

Skattefri overføring innen konsern

Benyttes reglene for skattefri overføring innen konsern, vil det i selgende selskap oppstå en gevinst eller et tap som ikke skal ha skattemessig virkning. Regnskapsmessig må overføringen skje til mar-

kedsmessige verdier (armlengdes avstand). Det må da foretas korreksjoner i postene 93 og 94 i forskjellsskjemaet. Forskjellen får skattemessig konsekvens den dagen eiendelen selges til eksterne parter.

Avstemming av skattekostnaden

Den siste avstemmingen som gjøres i forbindelse med skatteberegning, er å avstemme og kontrollere skattekostnaden. Denne avstemmingen kan avdekke feil i skatteberegningen. Utgangspunktet for beregningen er at skattekostnaden er 27 % av resultat før skatt. Avviket fra det skal kunne forklares og skal da bestå av skatteeffekten av permanente forskjeller, feil i avsetningen tidligere år og eventuell endring i skattesats.

Forslag til avstemming:

Beregning av skattekostnad kan gjøres ved hjelp av følgende skjema: (avviket etter forklaring skal da være lik 0)

	Beløp	
Beregning skattekostnad		
Resultat før skatt		
27 %	-	
Skattekostnad		
Differanse	-	
Avstemming/forklaring av avvik ved beregning av skattekostnad:		
Permanente forskjeller; næringsoppgaven side 4		
Sum ikke fradragsberettigete kostnader		
Sum ikke skattepliktige inntekter		
Sum	-	
27 %	-	
For lite(+)/mye(-) avsatt i fjor		
Endring i skattesats		
Sum	-	
Awik		-

Krav til noteopplysninger

NRS (F) Resultatskatt setter krav til at noten skal vise sammenhengen mellom skattekostnaden og 27 % av resultat før skatt. Avstemmingen som gjøres over, må altså uansett gjøres når notene skal fylles ut.

Det er ikke samme detaljkravet til noter for små foretak som for øvrige foretak. Små foretak skal etter *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak* spesifisere hva skattekostnaden består av og de må i prinsippnoten ta med om utsatt skattefordel innarbeides eller ikke.

Hvis utsatt skattefordel er balanseført, skal det bekreftes i noten (gjelder både små og øvrige foretak) at det er med grunnlag i fremtidig inntjening.

Dokumentasjon og konklusjon

Som for alle andre poster i balansen skal både betalbar og utsatt skatt/utsatt skattefordel dokumenteres. Det vil være betydelige poster i regnskapet. Kontrollene av endring midlertidige forskjeller er en vesentlig og avgjørende del av dokumentasjonen. Årsoppgjørprogram vil være delvis til hjelp for å kunne få et godt grunnlag for å gjøre dette riktig, men uansett krever det en siste kontroll og forståelse for at tallene er blitt rett. Dette er helt avgjørende for å få en riktig resultatskatt.

Big Data og revisjon

Mengden data i verden øker eksponentielt. Dette gjelder også finansielle og ikke-finansielle data som er relevante for en revisjon. Å utnytte revisjonskundernes data bedre for revisjonsformål krever ny kompetanse og nye hensiktsmessige verktøy for innhenting, prosessering og visualisering av data.



Ifølge en undersøkelse utført av IBM har 90 % av all data blitt produsert de siste to årene og seks av ti selskaper har mer data enn de klarer å benytte seg av. Bare i USA alene mangler det 1,5 millioner data-kyn-dige ledere og analytikere for å kunne utnytte Big Data. Også i revisjonsbransjen ser vi at det er mangel på ressurser som har kompetanse til å utnytte revisjonskunde-nes data for revisjonsformål.

Hva er Big Data?

Big Data handler om mer enn bare store datamengder. Big Data er hva vi får når vi med ett kan få tilgang til, lagre og analysere enorme mengder av komplekse og variable data. Begrepet Big Data benyttes for å beskrive to ting: dataenes karakteris-tikker og dataanalyse (analytics). Dataenes karakteristikk kan sammenfattes med tre engelske ord: volume, velocity og variety (volum, omløpshastighet og variasjoner/forskjeller). Dette betyr at Big Data hand-ler om store datamengder som genereres hurtig og med stort mangfold. Dataana-lyse sier noe om tilnærming og metoder som benyttes for å generere og visualisere informasjonen og innsikten som ligger i dataene.

Det finnes i all hovedsak to typer kilder til data: interne og eksterne. Vi snakker om interne data når data innhentes fra kilder internt i bedriften. Eksempler på interne kilder er elektroniske dokumenter, transaksjonsdata og sensordata fra for eksempel et produksjonssystem. Eksterne data er

offentlige eller private data som innhentes fra kilder utenfor bedriften. Eksempler på eksterne kilder er nettsider, sosiale medier, GPS-er, og trafikkinformasjon fra Google.

DATA kommer fra mange kilder og i mange formater. For å bearbeide mangfol-det av data til informasjon som kan benyt-tes til ulike formål og beslutninger kreves det derfor et bredt spekter av metoder og teknikker. DATAANALYSE er prosessen for å utforske og modellere data med mål-setting om å trekke ut formålstjenlig infor-masjon, identifisere avhengigheter, etablere koblinger, trekke konklusjoner og støtte beslutningsprosesser. Å forstå ulike data-kilder og typer DATA er svært viktig for å kunne utnytte de mest effektive og hen-siktsmessige DATAANALYSE-metodene i riktig kontekst for å oppnå forretnings-messige mål. I revisjonssammenheng betyr dette at vi trenger tilgang til de riktige datakildene for å kunne trekke ut relevante data. Det betyr også at vi må ha tilgang til kompetanse og verktøy for å kunne gjøre dette.

Big Data hos våre revisjonskunder og i revisjonsselskapene

Organisasjoner – store og små – har alle-rede begynt å tilpasse seg i en verden som i økende grad er drevet av Big Data og data-analyse. Nøkkelfunn fra «KPMGs Finan-cial Times survey of CEOs and CIOs» om «going beyond the data and achieving actionable insights» viser at evnen til å analysere data er avgjørende eller veldig viktig for vekstplaner og at bedriftenes forretningsstrategi endres for å møte utfordringene med Big Data. Videre viser undersøkelsen at det er en utfordring å identifisere hvilke data som skal innhentes samt at selskapene har utfordringer med å analysere og tolke innsamlede data. De fleste lederne i undersøkelsen ga uttrykk for at deres virksomhet har et potensial i å utnytte dataanalyse på en bedre måte.

Ser man undersøkelsen i en revisjonskon-tekst, er funnene etter min mening gjen-kjennbare. Revisjonsselskapene har innsett at det å kunne analysere revisjonskundernes data blir viktigere og viktigere. Men det viser seg å være utfordrende å vite hvilke data som skal innhentes, hvordan dataene skal innhentes samt hvordan dataene skal prosesseres. I tillegg mangler revisjonssel-skapene tilstrekkelig kompetanse til å tolke dataene for revisjonsformål.

Hvordan påvirker Big Data revisjon?

Målsettingen i en revisjon er å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjons-bevis for å bekrefte at et regnskap ikke inneholder vesentlige feil. Det kan vel trygt sies at man ved å innhente, proses-sere, visualisere og tolke revisjonskundernes elektroniske data får mer enn tilstrekkelige revisjonsbevis. Man har muligheten til å teste hele populasjonen i stedet for å ha en utvalgsbasert tilnærming. Utfordringen med denne tilnærmingen har vært, og er fortsatt i stor grad, at det gjerne krever mye tid og ressurser på grunn av mang-lende kompetanse og verktøy. Dette med-fører at revisjonsbevisene ikke er spesielt hensiktsmessige fra et effektivitetsperspek-tiv. Løsningen på dette effektivitetsproble-met er automatisering og standardisering. Ved å automatisere og standardisere inn-henting, prosesseringen og visualiserin-gen av data vil man få svært sterke revi-sjonsbevis på en effektiv måte. Denne utviklingen har så vidt begynt i de største revisjonsselskapene, men det er en lang vei å gå før man er i mål.

Mer avansert bruk av interne og eksterne data

Revisjon kan hvis man ser bort fra konklusjonsfasen, deles inn i tre faser: risikovu-rdering, kontrolltesting og revisors sub-stanshandlinger. Tradisjonelt består risi-kovurderingen av en overordnet analyse av

regnskapstall samt en kvalitativ vurdering av ekstern og intern ikke-finansiell informasjon. Ved økt bruk av avanserte dataanalyseverktøy kan interne og eksterne data samles inn og tolkes automatisk slik at revisors vurderinger i større grad vil kunne baseres på kvantitative fakta. Tilgang på interne og eksterne historiske data sammen med gjeldende periodes interne og eksterne data vil muliggjøre effektive prediktive (regresjonsanalyse) og probabilistiske analyser. Dette vil medføre at man allerede i risikovurderingsfasen kan ha tilstrekkelige revisjonsbevis for enkelte poster i regnskapet. Kontrolltesting utføres tradisjonelt sett manuelt ved å teste et utvalg av kontrollutførelser. Ved økt bruk av dataanalyser vil kontroller kunne testes indirekte gjennom å analysere hvordan regnskapstransaksjonene har blitt prosessert gjennom økonomisystemene. Analysene vil isolere de transaksjonene som ikke har blitt prosessert som forventet slik at disse kan følges opp videre. Det vil være knyttet liten risiko for feil til de transaksjonene som har blitt prosessert som forventet og analysene gir derfor tilstrekkelige revisjonsbevis. Man får dermed en avviksbasert revisjon. Typiske substanshandlinger som analyser og detaljtester vil også kunne forenkles og forbedres ved bruk av dataanalyser, spesielt gjennom automatisering.

Fire kategorier dataanalyser

Dataanalyse benyttes pr. i dag av flere revisjonsselskaper, men i ulikt omfang. De tre viktigste dataanalysehandlingene som er i bruk, er gjenskapelse av rapporter i økonomisystemene (for eksempel gjenskape aldersfordelt salddliste for å verifisere integriteten av selskapets egen rapport), visualisering av data i økonomisystemene (for eksempel produsere en oversikt over varer uten bevegelse på lager siste år) og automatisering av handlinger som tidligere har vært manuelle (for eksempel testing av «three-way-match» mellom innkjøpsordre, varemottak og faktura). De dataanalysene som stort sett gjøres pr. i dag, baserer seg i stor grad på interne finansielle data og begrenser seg ofte til transaksjonsdata i økonomisystemene. For å utnytte potensialet som ligger i Big Data, herunder dataanalyse, må man se i retning av å benytte en kombinasjon av interne og eksterne finansielle og ikke-finansielle data for å kunne gjøre prediktive og probabilistiske analyser. Poenget er å benytte tilgjengelige data for å kunne lage en forventning til hvordan regnskapet ser ut ved årsslutt samt beregne sannsynligheten for feil i de ulike regnskapspostene. Dette krever gode

datainnsamlings-modeller og -verktøy samt avansert og kraftig dataprosesseringskapasitet. Denne fjerde typen analyser er i ferd med å bli utviklet og vil trolig komme for fullt i løpet av noen år.

Endringer i revisjonsstandarder

Ny og mer avansert bruk av dataanalyse i revisjon vil kreve endringer i revisjonsstandarder og revisjonsselskapenes rutiner for risikostyring. Dagens revisjonsstandarder og rutiner er ikke tilpasset de mulighetene som ligger i bruken av Big Data i revisjonen. Det må etableres retningslinjer for bruk og oppbevaring av kundens interne og eksterne data, man må ta stilling til hvordan verktøy som ikke er godkjent for revisjonsformål skal kunne benyttes i revisjonen, standarder må skrives om for å sikre at de omfatter nye typer revisjonshandlinger, det vil kreves forbedrede rutiner for dokumentasjon og kvalitetssikring av revisjonshandlinger, og man vil kunne komme i en situasjon der man har behov for forskjellig revisjonsmetodikk for revisjon med og uten dataanalyser. Disse forholdene jobbes det nå med, spesielt i USA.

Hvordan påvirker Big Data revisjonsselskapene?

Endringer i hvordan revisjonen gjennomføres vil også kreve endringer hos revisjonsselskapene. Pr. i dag er revisjonsselskapene i stor grad homogene pyramideorganisasjoner i den forstand at alle har stort sett lik kompetanse og at rekrutteringen mot toppen av pyramiden er basert på en avskalling av lagene under. Med en automatisering av de handlingene som pr. i dag utføres av «juniorer», vil man ikke ha så stort behov for slike ressurser. I tillegg vil man i større grad ha behov for ressurser som er eksperter innenfor andre områder enn revisjon. Det vil være behov for personer med kompetanse på IT-systemer, datastrukturer, effektiv prosessering av data,

tolkning av data osv. Dette vil også medføre endringer i opplæringen av ansatte og det er også mulig at deler av revisjonsselskapets ansatte ikke nødvendigvis sitter i Norge: outsourcing og offshoring.

Pr. i dag er de fleste revisjonsverktøyene som benyttes av revisjonsselskapene, utviklet spesifikt for revisjon og i stor grad utviklet av revisjonsselskapene selv eller deres interesseorganisasjoner (for eksempel Revisorforeningen). Med økt bruk av dataanalyse vil man kunne komme i en situasjon der man i større grad må benytte innkjøpt teknologi som må kvalitetssikres og det er grunn til å tro at det må gjøres store løpende investeringer i teknologi. Videre må revisjonsselskapene øke innkjøpskompetansen på teknologisiden samt at det må være robuste prosesser for å implementere og ta i bruk ny teknologi.

Relevante spørsmål knyttet til fremtidens revisjonsselskap vil med bakgrunn i dette være:

- Hvordan ser et revisjonsteam ut?
- Innovasjonsevne – hvordan sikrer revisjonsselskapene at leveransene er «up to date»?
- Omstillingsevne – hvordan skal revisjonsselskapene klare å snu skuta?
- Effektivisering gjennom økt automatisering og ny databasert revisjonstilnærming – hvem tar ut effektiviseringsgevinsten: kunden eller revisjonsselskapet?

Det finnes mange selskaper i verden i dag som er flinkere enn revisjonsselskapene til å utvikle og ta i bruk ny teknologi og analysere store datamengder. I tillegg er det flere globale aktører som har tilgang til store mengder eksterne data som er relevante i en revisjon. I den sammenheng kan man stille seg spørsmålet: Hva skjer hvis Google får bevilgning ...?

Revisjon og Regnskap på web og på papir

Karriere innen revisjon og regnskap – skatt eller avgift?

Logg inn på: revregn.no eller på m.revregn.no (mobilverisjon)



Kvalitetskontrollen av revisorer 2014



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Barbro Bruu
Revisorgruppen Møland & Østbye
Tidligere fagsjef kvalitetskring,
Revisorforeningen.

Resultater fra kvalitetskontrollen i 2014 viser en markant økning i antall kontroller som ikke godkjennes, og hvor revisorene dermed får ny kontroll i 2015.

Resultatet av de gjennomførte kontrollene var omtrent på samme nivå i årene 2011 – 2013. Dette var de tre første årene hvor kontrollen ikke omfattet revisorer i revisjonsselskaper med oppdrag av allmenn interesse. I 2014 har resultatet blitt betydelig forverret, ved at flere av medlemmer ikke har fått godkjent på kontrollen. Økningen i antall ikke-godkjente kontroller gjelder både for gjennomførte førstegangs-kontroller og for oppfølgingskontroller.

Det har vært minimale endringer i kontrollopplegget de siste årene. Den eneste materielle endringen i kontrollen for 2014, var at revisjonsselskapene/-foretakene ble bedt om å dokumentere at det var gjennomført syklisk inspeksjon av fullførte revisjonsoppdrag i henhold til kvalitetskontrollstandarden ISQC 1, punkt 48. Denne innstramningen var en konsekvens av at tidligere års kontroller viste at mange revisorer fortsatt ikke fulgte dette kravet, til tross for at det har vært gjeldende siden 1. oktober 2006. Internkontrollen hos revisorene kan bedres ved gjennomføring av sykliske inspeksjoner slik ISQC 1 foreskriver, som igjen kan bidra til bedre revisjonskvalitet.

For hvert kontrollår foreslår styret i Revisorforeningen noen områder som

Om kvalitetskontrollen

Tilsynet med revisorer er i Norge tillagt Finanstilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 9. Alle oppdragsansvarlige revisorer skal kontrolleres minimum hvert sjette år, men revisorer som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse skal kontrolleres minst hvert tredje år, jf. revisorloven § 5b-2, første ledd.

Finanstilsynet kan utpeke andre til å gjennomføre kvalitetskontroll. Finanstilsynet kontrollerer selv de revisorene som reviderer årsregnskap for foretak av allmenn interesse, mens Revisorforeningen gjennomfører kontroll av medlemmer som ikke kontrolleres av Finanstilsynet. Den kvalitetskontrollen Revisorforeningen er utpekt til å gjennomføre av sine medlemmer, følger av «Retningslinjer for periodisk kvalitetskontroll av revisorer og revisjonsselskaper» fra Finanstilsynet.

Finanstilsynet bygger sin kvalitetskontroll på den kontrollen som Revisorforeningen utfører av sine medlemmer.

kvalitetskontrollen skal ha ekstra oppmerksomhet på og kontroll av. Fokusområdene godkjennes av Finanstilsynet. Kvalitetskontrollen hadde i 2014 følgende fokusområder:

- Virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter
- Analytiske handlinger, ISA 520
- Nærstående parter (lån, lønn, uttak), ISA 550

Foruten ovennevnte var det ikke endringer, utover det rent bagatellmessige, i kontrollopplegget for 2014-kontrollen. Det gjelder både for måten kontrollene skulle gjennomføres på og i forhold til hva som skulle kontrolleres.

Det vises til «Detaljert opplegg for kvalitetskontrollen 2014»,¹ for ytterligere beskrivelse av hvordan kontrollene gjennomføres og hva som kontrolleres.

Resultater av kontrollene

	2014		2013		2013	
	Antall	%	Antall	%	Antall	%
Godkjent	48	28,6	57	32,6	57	32,6
Godkjent med merknader	62	36,9	78	44,6	79	45,1
Oppfølgingskontroll av revisjon og/eller andre forhold*	56	33,3	38	21,7	38	21,7
Innrapportert til Finanstilsynet	2	1,2	2	1,1	1	0,6
Totalt utførte kontroller	168	100	175	100	175	100

* I 2014 fikk syv revisorer resultatoppfølging grunnet andre forhold enn revisjon. Tilsvarende tall var fire i 2013 og seks i 2012. De fleste av disse tilfellene gjelder manglende oppfylging av kravet om lovbestemt etterutdanning.

Det er også syv revisorer som vil få oppfølging både av utført revisjon og av egne forhold. Tilsvarende tall i 2013 og 2012, var henholdsvis tre og to.

Kommentarer til resultatet for 2014

De gjennomførte kontrollene fordeler seg på 134 førstegangskontroller og 34 oppfølgingskontroller. Blant førstegangskontrollene, var det ingen oversendelser til styret i år, men 46 revisorer får fornyet kontroll. Av de 34 oppfølgingskontrollene som er gjennomført i år, er to blitt innrapportert til Finanstilsynet, mens ti får ny kontroll neste år.

En av de innrapporterte var en andre-gangskontroll, mens den andre ble kontrollert for tredje gang i 2014. Begge oversendes til Finanstilsynet fordi utført revisjon er vurdert til ikke å være i samsvar med god revisjonsskikk. Antall saker som innrapporteres til Finanstilsynet, har vært på omtrent samme nivå de siste årene.

Det er totalt 14 revisorer som får oppfølging av andre forhold enn revisjon. Ni revisorer hadde ikke oppfylt etterutdanningskravet pr. 31.12.2013. Det kan også nevnes at det er avdekket tre tilfeller med ulovlig lån i eget aksjeselskap, tre tilfeller med ulovlig eierskap/organisering av revisjonsselskapet og et par tilfeller hvor betaling av egne skatter og avgifter ikke har skjedd til rett tid. Noen av de kontrollerte vil bli fulgt opp på mer enn ett forhold.

Oppsummering av funn

Virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter

Revisorenes forståelse av virksomhetene de reviderer er stort sett tilfredsstillende, men det er avdekket flere tilfeller hvor denne forståelsen ikke er dokumentert eller er knapt dokumentert i arbeidspapirene.

Revisjon av inntekter er et krevende område hvor kvalitetskontrollen finner en del svakheter, og i særdeleshet fullstendighet av inntekter. I denne kontrollen er det avdekket mange tilfeller hvor de innhentede revisjonsbevisene ikke er tilstrekkelige til å bekrefte fullstendigheten. Det er observert ulike årsaker til dette, som at:

- revisor anvender analytiske kontrollhandlinger som en del av revisjonen, typisk bruttofortjenesteanalyser, men hvor dokumentasjonen er så mangelfull at analysen har minimal verdi. (Se avsnittet om analytiske substanshandlinger).
- revisor kun utfører substanshandlinger, i tilfeller der det ikke er mulig å revidere fullstendigheten av salget utelukkende med substanshandlinger.



MANGLENDE DOKUMENTASJON: Revisorenes forståelse av virksomhetene de reviderer er stort sett tilfredsstillende, men denne forståelsen er ofte ikke dokumentert.

- revisor utfører handlinger med «feil» kontrollretning i forhold til å innhente bevis for fullstendighet av inntekter. Revisjonshandlingen tar ikke utgangspunkt i kilden til inntektstransaksjonen, for eksempel ordre eller timeregnskap, men starter med faktura eller hovedbok.
- revisor planlegger å bygge på selskapets interne kontroller, men de handlingene revisor utfører er ikke en test av kontroller. De valgte revisjonshandlingene bekrefter altså ikke den interne kontrollens effektivitet.
- revisors kontroll av periodisering er mangelfull. Det kan for eksempel forekomme både fakturaer og kreditnotaer rundt årsskiftet som kan ha betydning for fullstendigheten av salget, uten at disse blir kontrollert.
- revisor baserer seg på en uttalelse fra ledelsen, såkalt fullstendighetserklæring. En slik erklæring gir ikke alene tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for noen av de forholdene den omhandler.

Revisor skal ved sin risikovurdering ha som utgangspunkt en antakelse om at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføringen, jf. ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Dersom revisor konkluderer med at antakelsen om at det foreligger en risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter knyttet til inntektsføring ikke er relevant for oppdraget, skal begrunnelsen for denne konklusjonen inngå i revisjonsdokumentasjonen, jf. ISA 240 punkt 47.

Det avdekkes fortsatt noen tilfeller hvor kontrollerte revisorer mangler en begrunnelse i arbeidspapirene på hvorfor det ikke foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring. Likevel er ikke salgsinntektene

verken definert som eller revidert som en mislighetsrisiko (særsilt risiko).

Analytiske handlinger, ISA 520

ISA 520 «Analytiske handlinger» omhandler revisors bruk av analytiske handlinger som substanshandlinger og analytiske handlinger som utføres mot slutten av revisjonen for å hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om regnskapet. Det er ISA 315² som omhandler revisors bruk av analytiske handlinger som risikovurderingshandlinger, kalt planleggingsanalyser. Planleggingsanalyser har derfor ikke vært en del av fokusområdet for kvalitetskontrollen i 2014.

Analysen i avslutningen

Revisor må utføre analyser mot slutten av revisjonen, jf. ISA 520, punkt 6. De avsluttende analysene skal hjelpe revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om regnskapet er konsistent med revisors forståelse av enheten. En slik analyse kan bidra til at revisor identifiserer mulige vesentlige feil i årsregnskapet. For eksempel kan urimelige nøkkeltall eller sammenligninger med fjorårets regnskap være indikasjoner på vesentlige feilklassifiseringer i årsregnskapet.

Det er fortsatt tilfeller hvor analyser ved avslutningen av revisjonen ikke gjennomføres, men i de fleste kontrollene har revisorene gjennomført dette.

Analytiske substanshandlinger

Når revisor bestemmer seg for å bruke analytiske substanshandlinger, er visse elementer i gjennomføringen av en slik analyse obligatoriske etter ISA 520, punkt 5. Med dette som utgangspunkt har kvalitetskontrollen forventet at revisorene dokumenterer følgende ved bruk av analytiske substanshandlinger:

- Fastslå/begrunne egnetheten av en analytisk substanshandling for gitte påstander
- Vurdere påliteligheten av data som benyttes i analysen
- Oppdeling av grunnlaget i enhetlige poster, stratifisering
- Med bakgrunn i sin kjennskap til virksomheten, beslutte en forventning om resultatet av analysen (et registrert beløp eller forholdstall)
- Fastsette akseptabelt avvik mellom registrerte beløp og forventede verdier uten å måtte foreta videre undersøkelse

² ISA 315 (revidert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*, punkt 6(b).

- Undersøke avvik ved forespørsler til ledelsen, innhente bevis for ledelsens svar, og utføre andre nødvendige handlinger som underbygger avviksforklaringer

Kvalitetskontrollen har avdekket mangesvakheter rundt dokumentasjon og utførelse av analytiske substanshandlinger: Analyser er basert på data som ikke er vurdert med hensyn til pålitelighet, det er ikke dokumentert noe om hvilke forventninger revisor har til resultatet av analysen og akseptabelt avvik er heller ikke definert. Når resultatet av analysen foreligger, er det derfor ikke satt noen kriterier for å si om avviket er innenfor det forventede og akseptable. Det er også tilfeller hvor akseptable avvik er definert, men de er for lite presise eller de går utover den fastsatte vesentlighetsgrensen.

Særlig ved bruttofortjenesteanalyser fremstår det som en relativt vanlig praksis å benytte fjorårets nøkkeltall som et forventet resultat, og som inneværende års nøkkeltall måles mot, men uten at dette er dokumentert som et forventet resultat.

Det er heller ingen vurdering av hvorfor revisor mener fjorårets bruttofortjeneste er et sannsynlig resultat fra inneværende års drift, og revisor har ikke tatt stilling til hvor stort avviket kan være før det må foretas ytterligere undersøkelser. Ofte foreligger kun en talloppstilling/analyse med følgende kommentar om avviket:

- «Økningen i bruttofortjenesten skyldes prisøkning», men det foreligger ingen dokumentasjon eller bevis på at det faktisk har vært en prisøkning.
- «Ok, normalt avvik», men revisor har verken tatt stilling til hva resultatet burde være eller hva som kan være naturlige fluktuasjoner i resultatet.
- «Avviket er forklart av daglig leder», men revisor har ikke undersøkt om ledelsen forklaring kan bekreftes på annen måte. Dersom avvik forklares av ledelsen, er det viktig at revisor søker bekreftelser på forklaringen ved å sammenligne med andre innhentede revisjonsbevis og annen kjennskap revisor har til foretaket og bransjen, samt vurdere å utføre ytterligere revisjonshandlinger.

Generelt sett legges det for mye vekt på revisjonsbevis som innhentes ved analytiske substanshandlinger hvor utførelsen og dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende. Ved å tillegge bevisverdien fra analyser for mye vekt i forhold til de revisjonsbevisene som i realiteten foreligger, risikerer revisor å gjøre for lite substanshandlinger slik at innhentede revisjonsbevis totalt sett ikke er tilstrekkelige til å konkludere om regnskapspåstandene er riktige eller ikke.

Nærstående parter (lån, lønn, uttak), ISA 550

ISA 550 «Nærstående parter» omhandler revisors oppgaver og plikter vedrørende relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem. Revisjon av nærstående parter kan spenne fra det helt enkle til det svært kompliserte, avhengig av antall nærstående, antall og type transaksjoner med nærstående, selskapsstrukturer, osv.

Kvalitetskontrollen hadde forventninger om at det kunne være aktuelt for revisorane å dokumentere følgende forhold ved revisjon av nærstående parter:

ZIRIUS PORTAL – DIN LØSNING TIL DINE KUNDER!

LA KUNDENE TA DEL I JOBBEN!

Webbasert klientportal, direkte koblet til ZIRIUS ERP for et effektivt daglig samspill.

Finn ut mer på www.zirius.no

Løsningen lar kunder av regnskapskontoret ta del i:

- ✓ Opprette kunder og varer
- ✓ Attestasjonsrutiner
- ✓ Legge inn inngående bilag
- ✓ Historikk og rapportering
- ✓ Sende tilbud, ordre og faktura m/KID
- ✓ Godkjenne betalinger til bank
- ✓ Oppdatert betalingsstatus fra regnskap
- ✓ Timeregistrering mot prosjekt





NÆRSTÅENDE: ISA 550 omhandler revisors oppgaver og plikter vedrørende relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med dem.

- Oversikt over alle nærstående parter, med navn, og transaksjoner med disse, for eksempel:
 - Ledelse, styret, eiere, eller familie til noen av disse
 - Konsernselskaper, tilknyttede selskaper, søsterselskaper
- Vurdering av nærstående parter mulighet for påvirkning, og risiko knyttet til dette
 - Dominerende eierskap, markedsvilkår
 - Misligheter, feilinformasjon
- Forespørsler til ledelsen om nærstående og transaksjoner med disse, herunder forstå eventuelle etablerte interne kontroller
- Under hele revisjonen ha fokus på informasjon som kan tyde på arrangement med nærstående
- Vurdering av betydelige transaksjoner med nærstående – del av ordinær drift eller utenfor ordinær drift og en særskilt risiko:
 - Gjennomgang avtaler, transaksjoner, og bokføring
 - Behandling i styret
- Vurdering av rimelig forhold mellom lønn og innsats ved lønn til nærstående
- Vurdering og dokumentasjon av uttak
- Vurdering av lån til nærstående:
 - Gjennomgang avtaler, sikkerhet, renter
- Prising av transaksjoner, kontroll av armlengdes avstand
- Dokumentasjon av vurderinger gjort av selskapet
- Vurdering av aksjeloven § 3–8-transaksjoner
 - Behandling i generalforsamling, fulgt opp av revisor?

Det er et forbedringspotensial knyttet til dokumentasjonen av nærstående parter og transaksjoner med disse, men inntrykket fra kvalitetskontrollen er at revisjonen av

nærstående parter i det alt vesentligste er i samsvar med god revisjonsskikk.

Andre områder

Andre funn som bør nevnes, er mangelfull revisjon av varelager og kundefordringer, feilaktig datering av uttalelse fra ledelsen (fullstendighetserklæringen), ikke avgitt nummererte brev og generelt svak dokumentasjon.

Datering av uttalelse fra ledelsen (fullstendighetserklæringen)

Skriftlig uttalelse som innhentes fra ledelsen, benyttes som et underbyggende revisjonsbevis. Uttalelsen skal dateres så nær dato på revisjonsberetningen som praktisk mulig, men ikke etter.³ Hendelser i mellomliggende periode, det vil si mellom dato på uttalelsen og revisjonsberetningen, må dekkes opp av andre revisjonshandlinger.

I kvalitetskontrollen er det avdekket flere tilfeller hvor uttalelsen er datert både uker og måneder før revisjonsberetningen, uten at det er dokumentert andre revisjonshandlinger og/eller vurderinger vedrørende hendelser i mellomliggende periode.

Dokumentasjon

Ved vurderingen av etterlevelsen av revisjonsstandardene tar kvalitetskontrollen utgangspunkt i dokumentasjonen av revisjonens utførelse. Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført, og resultatet av revisjonen, på en måte som er tilstrekkelig for å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner, jf. revisorloven § 5–3, første ledd.

Revisjonsdokumentasjonen skal stå på egne ben, slik at en erfaren revisor uten kjennskap til revisjonsoppdraget, skal kunne forstå type, tidspunkt og omfang og resultat av utførte handlinger og innhentede bevis. Dokumentasjonen skal også omfatte alle vesentlige forhold, samt konklusjoner og vurderinger knyttet til disse forholdene.⁴

Et område hvor det ofte avdekkes svakheter, er dokumentasjon av revisors egne vurderinger. Eksempelvis revisors vurdering av ledelsens påstand om at forutsetningen om fortsatt drift kan legges til grunn eller at en utsatt skattefordel balanseføres selv om selskapet går med underskudd og har tapt deler av egenkapitalen.

Sykliske inspeksjoner

I 2014 har kontrollørene sett etter om det er dokumentert at kravet etter ISQC 1 pkt. 48 om gjennomføring av sykliske inspeksjoner av fullførte revisjonsoppdrag er oppfylt. Det ble også i denne kontrollen avdekket en del tilfeller hvor det ikke var gjennomført syklisk inspeksjon av fullførte oppdrag. Til sammen gjelder det 24 av de kontrollerte revisorene. Dette gjelder særlig alenepraktiserende revisorer som må engasjere andre revisorer til å foreta inspeksjon av fullførte oppdrag. Forholdet følges opp av kvalitetskontrollen ved at revisorene dette gjelder må sende inn dokumentasjon innen 31. august 2015, som bekrefter at slik syklisk inspeksjon er gjennomført av minst et revisjonsoppdrag. Slik dokumentasjon kan være rapport etter avholdt inspeksjon.

Kontorfellesskap og taushetsplikt

I årets kontroll er det påpekt overfor flere av de kontrollerte, viktigheten av forsvarlig informasjonshåndtering når virksomheten drives i kontorfellesskap. Forsvarlig informasjonshåndtering innebærer blant annet at revisor har sikret taushetsbelagt materiale og at fortrolige møter/samtaler med klienter kan avholdes bak lukkede dører. Taushetserklæringer er et godt hjelpemiddel, men er ikke i seg selv tilstrekkelig til å sikre forsvarlig informasjonshåndtering. Mulige tiltak for å sikre taushetsbelagt materiale, er å låse dører og/eller etablere rutiner for å låse inn dokumenter (fysisk/passord).

Oppsummering

De som får oppfølgingskontroll i 2015, har gjennomgående svak eller manglende dokumentasjon av nødvendige handlinger og vurderinger, manglende revisjon av vesentlige regnskapsposter og/eller manglende rapportering fra revisors side. Blant de revisorene som får ny kontroll i 2015, er det også i svært mange tilfeller mangelfull revisjon av inntekter. Hvorfor det er en stor økning i antall ikke-godkjente kontroller i 2014, er det ikke mulig å gi noe enkelt svar på, og sannsynligvis er årsaken sammensatt.

Resultatene fra kvalitetskontrollen i 2014 er utvilsomt bekymringsfullt og det er behov for å gjennomføre tiltak for å forbedre kvaliteten på revisjonen.

³ ISA 580 *Skriftlige uttalelser*, punkt 14.

⁴ Revisorloven § 5–3 og ISA 230 – *Revisjonsdokumentasjon*, særlig punkt 8.



KOMBINER JOBB OG STUDIER

Etterutdanning for autoriserte regnskapsførere

Oppstart høsten 2015
bi.no/regnskap

Autoriserte regnskapsførere må til enhver tid kunne dokumentere minst 77 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Vi har et bredt spekter av kurs som kan tas på nettstudier. Fordelen ved å ta dette på Handelshøyskolen BI er at du kan få studiepoeng for utdanningen.

Mangler du autorisasjonen?

BI er Norges største tilbyder av økonomiske og administrative fag og tilbyr utdanningen som du behøver for å bli autorisert regnskapsfører eller registrert revisor.

Spesialiser deg i skatte- og avgiftsrett

Handelshøyskolen BI tilbyr, i samarbeid med Skatteetaten, et eget masterstudium med dybdeforståelse av problemstillinger som utfordrer skattepraktikeren i hverdagen. Studiet tilbyr undervisning med flere av de fremste ressurspersoner i Norge og internasjonalt.

TYNGDEN DU TRENGER

BI

Rådgivning og annen bistand innenfor skatte- og avgiftsretten:

Revisors ansvar for feil

Artikkelen er forfattet av:



Advokat (H)
Erik v. Hirsch
Advokatfirmaet Wiersholm



Advokat
Tone Kaarbø
Advokatfirmaet Wiersholm

Mange erstatnings saker mot revisor skyldes at en revisorklient (person eller selskap) har fått seg en skattemessig kalddusj i form av skatt og tilleggsskatt for antatt skattefrie disposisjoner der revisor har vært involvert på en eller annen måte.

Det har de senere årene vært et økende antall saker mot advokater og revisorer med krav om erstatning for mangelfull eller feilaktig rådgivning, særlig innenfor skatte- og avgiftsområdet.

Det er ofte snakk om store beløp med tilsvarende høye erstatningskrav. I noen tilfeller har det fra klientens side vært anført at revisor har misforstått rettsregler (rettsvillfarelse), mens det i andre tilfeller har dreid seg om feil begått ved utfylling av ligningsoppgaver eller for sent levert selvangivelse.

Vi har i tidligere artikler i Revisjon og Regnskap redegjort for enkelte revisoransvarssaker innenfor skatte- og avgiftsområdet, se artikler i Revisjon og Regnskap 4–2006 (om rådgivningsansvar generelt, og for skatte- og avgiftsrådgivning spesielt), og Revisjon og Regnskap 3–2014 (om tilleggsskatt i revisoransvarssaker).¹

I denne artikkelen vil vi gjennomgå nyere rettspraksis på området og samtidig redegjøre litt for andre aktuelle saker som vi er blitt kjent med i vår praksis.

Avslutningsvis kommer vi med noen tips og anbefalinger til revisor for å forebygge erstatningskrav på dette området.

Rettslig utgangspunkt og vilkår for erstatningsansvar

Lovgrunnlaget for revisors erstatningsansvar for feil ved skatterådgivning og annen skattemessig bistand er revisorloven § 8–1 som lyder slik:

«Revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag.

Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdraget på dets vegne.»

Erstatningsansvaret for revisor er knyttet til skade voldt under «*utførelsen av sitt oppdrag.*» Erstatningsansvaret i revisorloven § 8–1 omfatter ethvert oppdrag – også ethvert rådgivningsoppdrag revisor utfører i tilknytning til et revisjonsoppdrag, noe som er svært vanlig. Av Innst.O.nr. 25 (1998–99) s. 62, første spalte følger:

«Erstatningsansvaret for revisor er imidlertid ikke begrenset til oppdrag som gjelder lovpliktig revisjon. Departementet foreslår en endring i gjeldende rett på dette punktet ved at solidaransvaret foreslås gjort generelt ved all virksomhet revisjonsselskapet utfører.»

Utfører revisor et rådgivningsoppdrag løst fra et revisjonsoppdrag, gjelder et tilsvarende erstatningsansvar som nedfelt i revisorloven § 8–1. Hvorvidt erstatningsansvaret da forankres i revisorloven § 8–1 eller i den ulovfestede uaktsomhetsregel for profesjonsutøvere, spiller i praksis ingen rolle da erstatningsvilkårene er de samme.

Tre vilkår må være til stede for at revisor kan bli erstatningsansvarlig for rådgivningsfeil:

1. Det må foreligge et ansvarsgrunnlag (forsettlig eller uaktsom rådgivning).
2. Det må foreligge et økonomisk tap.
3. Det må være adekvat årsakssammenheng mellom revisors uaktsomme rådgivning og tapet.

Når revisor utfører rådgivningstjenester for sin klient, stilles det høye krav til den akt-somhet revisor må utvise for ikke å komme i ansvar. I en høyesterettsdom inntatt i Rt. 2002 side 286 i forbindelse med feilaktig rådgivning fra et revisjonsselskap, bemerket Høyesterett at vi befinner oss på et fagområde hvor det stilles høye kvalitetskrav til den tjenesteytingen som gis av revisor og hvor det må gjelde et strengt profesjonsansvar.

I denne dommen, som er nærmere gjennomgått i Revisjon og Regnskap 4–2006 s. 41–42, kom Høyesterett enstemmig til at et revisjonsfirma ble erstatningsansvarlig for et tap klienten hadde pådratt seg ved manglende oppregulering av kostpris på sine aksjer i forbindelse med skattereformen av 1992. Revisor hadde anvendt de gjeldende bestemmelsene feil og oversittet fristen for å søke om oppregulering av kostpris på aksjene.

Høyesterettsdommen illustrerer på en utmerket måte at i de tilfellene der skattelovgivning har anvisning på bestemte fremgangsmåter for å oppnå skattefordeler eller skatteposisjoner, som oppregulering av kostpris på aksjer eller skattefrihet ved fusjoner eller fisjoner, og dette slår feil fordi revisor som rådgir klienten misforstår regelverket og trår feil, vil et erstatningsansvar i praksis være uunngåelig.

At det gjelder et strengt profesjonsansvar for revisors rådgivningstjenester er et viktig utgangspunkt når man skal fastlegge akt-somhetsnormen på dette området. Kjernen i culperegelen (skyldregelen) er om revisor kan bebreides for sin feilaktige rådgivning som har påført klienten tap og

¹ Se også Strandenæs i Revisjon og Regnskap 8–2014.

hvorvidt revisor kunne og burde ha handlet annerledes. Imidlertid må Høyesteretts presisering av det strenge profesjonsansvaret i Rt. 2003 s. 696 (Ivaran-dommen) også gjelde ved culpabedømmelsen av revisors rådgivningstjenester:

«... det (er) likevel rom for en viss kritikkverdigg atferd før det blir tale om erstatningsbetingende uaktsomhet.»

Hva som skal til for at revisors rådgivning eller annen skattemessig bistand anses uaktsom, er det vanskelig å si noe generelt om. Det finnes ingen nærmere holdpunkter om dette i revisorloven eller dens forarbeider. Det finnes heller ingen rettslig standard «god rådgivningsskikk» tilsvarende standarden «god revisjonsskikk» for den lovpliktige revisjonen. Det blir her som ellers i erstatningsretten rettspraksis som blir den viktigste rettskilde og veileder for hva som ligger i uaktsomhetsbegrepet. Gjennomgangen av rettspraksis om revisors ansvar for rådgivningstjenester og annen skattemessig bistand innenfor skatte- og avgiftsområdet blir derfor svært viktig.

Rettspraksis etter 2006

Antall erstatningssaker på grunn av påstått uriktig skatte- og avgiftsrådgivning har de senere årene økt ganske sterkt. Dette skyldes flere forhold. Det er nok blitt en høyere bevissthet om rådgivernes (revisorenes) ansvarsforsikringer og følgelig mulig forsikringsdekning fra revisor. Videre er det ikke til å stikke under en stol at regelverket

som gjelder skatt og avgift, er komplekst med stadige regelendringer, og kan være vanskelig å forstå for skattyter. I Notar-dommen fra Oslo tingrett (omtalt i RR nr. 4/2006) karakteriserte dommeren skatteretten som et «minefelt» for revisorer. Dette skaper behov for ekstra årvåkenhet for rådgivere. I forbindelse med innføring av skattereformen 2004–2006 ble det gjort mange tilpasninger med tanke på skat-teoptimalisering, med de «fallgruver» for å trå feil som dette innebærer. Dernest har skatteetaten fra 2008 organisert seg i tverrfaglige miljøer som har spesialisert seg på områder innen skatteretten der det erfaringsmessig gjøres mye feil, og der det er utsikter til høyt proveny for staten. Dette gjelder for eksempel selskapsdannelser, fusjoner og fisjoner, finansproblematikk, aksjerelaterte forhold etc. Dette har i de senere årene i flere saker ført til etterligninger med betydelige skattebeløp, og i kjølvannet av dette ansvarssaker mot revisorer. Vi antar at skatteetatens «vellykkede» erfaringer fra dette området tilsier at det i fremtiden ikke blir noe mindre aktivitet på disse og andre områder, noe revisorer og andre rådgivere bør være oppmerksomme på.

Nedenfor vil vi gjennomgå enkelte typetilfeller som har gått igjen i rettspraksis og der revisorer og til dels advokater er blitt stilt til ansvar, selv om revisor i en del tilfeller går fri. De typetilfellene vi særlig har merket oss er følgende:

- Merverdiavgift – frivillig registrering

- Mangelfull due diligence ved oppkjøp av selskaper
- Bistand med levering av ligningsoppgaver – for sent leverte oppgaver
- Fusjoner-fisjoner
- Overgangsregel E til skatteloven § 2–38
- Formelle og materielle feil i ligningsoppgaver
- Kapitalforhøyelser
- Kapitalnedsettelse
- Avskjæring/bortfall av skatteposisjoner
- Transocean-sakene

Vi går ikke god for at vi har fått med oss alle relevante dommer på dette området, ettersom ikke alle dommer er allment tilgjengelige. Vi gjennomgår først dommer om merverdiavgift, deretter dommene om skatt.

Nærmere om de enkelte typetilfellene

Merverdiavgift – frivillig registrering

Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 2013² – fristoversittelse

Saken gjaldt erstatningskrav mot advokat som følge av oversittelse av frist for å søke refusjon av merverdiavgift. Det ble fremmet krav om erstatning med ca. kr 4 mill. hvorav kr 3,7 mill. knyttet seg til tap som følge av at selskapet gikk glipp av tilbakegående merverdiavgiftsoppgjør. Fra advokatens side ble det hevdet at kravet var foreldet.

Utleievirksomhet ble satt i gang av saksøker 1. termin 2008. Søknad om frivillig registrering og søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør ble sendt skattekontoret 14. mars 2008. Advokaten bisto med levering av søknadene. Selskapet ble registrert i avgiftsmanntallet for utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet med virkning fra 2. termin 2008. Skattekontoret avsto søknaden om tilbakegående avgiftsoppgjør fordi det ikke ble søkt om frivillig registrering i samme termin som virksomheten ble satt i gang, dvs. første termin 2008. Skattekontorets forståelse var i samsvar med de retningslinjene som var trukket opp i avgiftspraksis. Det ble fra saksøkers side anført at det forelå mangelfull rådgivning fra advokatens side.

Lagmannsretten gikk imidlertid ikke inn på vurderingen av om det forelå erstatningsansvar, da retten fant at erstatningskravet uansett var foreldet. Fristen løp allerede fra fristoversittelsen 1. mars 2008, ikke fra tidspunktet tapet objektivt sett



FOR SENT: For sent levert ligningsoppgave er et typetilfelle som har gått igjen i rettspraksis.

² LB-2013-66 291.

kunne kreves oppfylt eller da skatteetaten endelig avsto søknaden, 30. juni 2009. Lagmannsretten tok utgangspunkt i at foreldelsesfristen løp fra det tidspunktet skadelidtes krav på erstatning for den mangelfulle rådgivningen kunne kreves oppfylt. Lagmannsretten uttalte videre:

«Problemstillingen er dernest fra hvilket tidspunkt erstatningskravet kan kreves oppfylt. Spørsmålet må bero på en objektiv vurdering, og ikke på når fordringshaveren rent faktisk fikk kunnskap om kravet. Det avgjørende er, overført til vår sak, når det endelige resultatet av den uaktomme rådgivningen var så vidt avklart at det objektivt sett var sikkert at et tap vil inntreffe».

Videre drøftet lagmannsretten når tapet objektivt sett inntraff, og uttalte at:

«... fristregelen for registrering og tilbakegående avgift som skattekontoret har anvendt, var gjeldende rett på tidspunktet for misligholdet, og at det ikke var adgang til å behandle begjæring som ikke ble fremmet innen terminen».

Retten konkluderte med at i en situasjon der fristforsømmelsen leder til umiddelbart tap, anses tapet å ha inntruffet allerede ved fristoversittelsen. Det forelå da tilstrekkelige opplysninger om tapet til å gå til søksmål. Dette gjaldt selv om saksøker neppe var fullt ut innforstått med konsekvensene av fristforsømmelsen, idet dette gjaldt saksøkers subjektive kunnskap, og tilleggsfristen var utløpt.

Til tross for at dommen gjelder profesjonsansvar for advokat, er den også relevant for revisorer. Ved vurderingen av om fristoversittelsen er ansvarsbetingende for revisor, må det etter vår oppfatning ses hen til hvem som er nærmest til å bære ansvar for dette. Revisor har en plikt til å tilkjennegi overfor klienten betydningen av en fristoversittelse. Klienten må på sin side ta ansvar for at revisor har fått tilstrekkelige opplysninger til å levere oppgaver, søknader mv. innen fristens utløp. I dette tilfellet ble rådgiveren reddet av «gongongen» ved at erstatningskravet var bortfalt som foreldet. Foreldelsesinnsigelsen kan under tiden være et effektivt vern mot ansvarskrav fra klienten når en rådgiver eventuelt har trukket feil.

*Oslo tingretts dom av 13. mars 2014 – fisjon og mva.*³

Det ble gjennomført en fisjon av et selskap slik at eiendom og drift ble skilt i to selskaper. Fisjonen trådte i kraft i desember 2004. Deler av eiendommen hadde vært leid ut til en ekstern leietaker, mens selskapet selv disponerte resten av eiendommen. Før fisjonen fakturerte selskapet husleie til den eksterne leietakeren uten merverdiavgift. Etter daværende regler kunne selskapet fradragføre inngående merverdiavgift på alle kostnader, fordi den utleide eiendommen utgjorde en så begrenset del av omsetningen at det var anledning til å gjøre dette i henhold til regelverket.

Fra 1. mars 2005 begynte eiendomsselskapet å fakturere sine leietakere med merverdiavgift. Det ble krevd fradrag for inngående merverdiavgift på drifts- og investeringskostnader. Selskapet var ikke frivillig registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Skattekontoret traff vedtak om etterberegning av merverdiavgift i 2011, og inngående merverdiavgift ble redusert. Ettersom selskapet ikke var frivillig registrert i merverdiavgiftsregisteret, kunne selskapet ikke fakturere husleie med merverdiavgift eller kostnadsføre inngående merverdiavgift. Ca. kr 480 000 ble krevd tilbakebetalt av selskapet.

Selskapet krevde dette beløpet dekket av revisor og advokat på grunn av påstått mangelfull rådgivning om frivillig registrering. Retten frifant både advokat og revisor for erstatningsansvar. Retten la til grunn at det var selskapet selv som håndterte avgiftsspørsmål, og at hverken revisor eller advokat hadde fått i oppdrag å vurdere avgiftsmessige konsekvenser. Retten fant at

3 13-106 353 TVI-OTIR/07.



MANGELFULL RÅDGIVNING: Selskapet krevde ca. kr 480 000 dekket av revisor og advokat på grunn av påstått mangelfull rådgivning om frivillig registrering.

selskapet selv måtte ta ansvar for den manglende registreringen i merverdiavgiftsregisteret.

Retten bemerket at revisor hadde opptrådt kritikkverdig, men at det likevel ikke utløste erstatningsansvar:

«Selv om retten er kommet til at [revisor] har opptrådt kritikkverdig ved ikke å gjøre nærmere undersøkelser om hvorvidt [eiendomsselskapet] var frivillig registrert eller ikke, mener retten dette ikke er kritikkverdig i slik utstrekning at det utløser erstatningsansvar, tatt i betraktning de krav som må stilles til selskapet selv.»

Dommen er påanket i forhold til revisor.

Mangelfull due diligence ved oppkjøp av selskaper

Rådgivere (revisorer, advokater mv.) blir ofte engasjert for å foreta selskapsgjennomganger (due diligence) i forbindelse med oppkjøp av selskaper/virksomheter. Det er viktig at oppdraget klart angir hva som skal gås igjennom og hva som forventes av rådgiveren. Representerer rådgiver en potensiell kjøper, er det viktig at det kommer frem hva som er risikopunkter ved virksomheten, da dette kan være avgjørende for om kjøp vil bli gjennomført.

Voldgiftsdom avsagt 18. desember 2013 – merverdiavgiftskompensasjon

Et revisjonsselskap ble kjent erstatningsansvarlig for mangelfullt gjennomført due diligence-oppdrag. Revisjonsselskapet var engasjert for å gjennomføre due diligence i 2007 av et selskap som ble vurdert kjøpt opp. I due diligence-rapporten ble det opplyst at det aktuelle selskapet hadde mottatt merverdiavgiftskompensasjon og at retten til kompensasjon var vurdert og godkjent av fylkesskattekontoret. Det var også opplyst at det ikke var avdekket forhold som kunne medføre en vesentlig avgiftseksposering. Aksjene i selskapet ble kjøpt av oppdragsgiver for due diligence-oppdraget.

Etter kort tid kom det varsel fra skattemyndighetene med krav om tilbakebetaling av merverdiavgiftskompensasjon da denne var mottatt på uriktig grunnlag. Voldgiftsretten kom til at revisjonsselskapet hadde opptrådt uaktsomt og følgelig erstatningsansvarlig. Due diligence-rapporten ble ansett å være misvisende på de punktene som gjaldt merverdiavgiftskompensasjon, og voldgiftsretten mente at

dette kunne føres tilbake til uaktsomhet ved utarbeidelse av rapporten. Voldgiftsretten vektla i uaktsomhetsvurderingen at det usikre var fremstilt som sikkert, og at risikoen ikke var nevnt i due diligence-rapporten:

«Det uforsvarlige ligg først og fremst i at tvilen kring retten til kompensasjon ikkje vart formidla.»

Det ble lagt til grunn at aksjene ikke ville blitt kjøpt dersom revisjonsselskapet hadde opptrådt aktsomt og påpekt risikoen. Etter vår oppfatning kan denne voldgiftsdommen virke streng. Det kan stilles spørsmål ved hvor langt en rådgiver skal gå i denne typen undersøkelser. Dommen viser at det stilles svært strenge krav til revisor i hans undersøkelser ved et bedriftsoppkjøp.

Voldgiftsretten satte det økonomiske tapet til kr 20 mill. I oppdragsavtalen som var inngått i forbindelse med due diligence-oppgjøret var det inntatt en klausul om ansvarsbegrensning der revisjonsselskapets ansvar var begrenset til det samlede honoraret for oppdraget. Voldgiftsretten satte ansvarsbegrensningen delvis til side. Det ble uttalt:

«Ei avgrensning av ansvaret til samla vederlag er omtrent det næraste ein kan koma ei full ansvarsfråskrivning. Skulle ei slik avgrensning utan vidare kunne gjerast gjeldande ved svikt i utføringa av den heilt sentrale oppgåva under kontrakten på dette punktet, ville det vera ei avskjering av den einaste praktiske mishaldsverknaden, og ein kan spørje kor mykje som sto att av plikta til å oppfylle avtalen.»

Det ble videre vist til avtaleloven § 36 som åpner for at en avtale kan settes helt eller delvis til side, eller et urimelig avtalevilkår kan endres. Retten uttalte deretter:

«I eit tilfelle som dette, der det er lite å innvende mot at ein oppdragsgjevar tek med ei avgrensning som kan sikre mot eit omfattande skadebotansvar, men der den konkrete avgrensninga set taket svært lågt, kan ei delvis tilsidesetting vera ei løysing som tek omsyn til interessene på begge sider.»

I denne voldgiftsdommen ble det tatt hensyn til at det faktisk var tatt inn en ansvarsbegrensning, og at dette derfor ikke kom som noen overraskelse for saksøker. Voldgiftsretten satte skjønnsmessig erstatningen ned fra kr 20 mill. til kr 10 mill. Ansvarsklausulen fikk dermed stor betydning, men retten gikk ikke så langt som ordlyden skulle tilsi.

Dommen illustrerer at det i rådgivningstilfellene – ikke minst ved oppkjøp av bedrifter – kan være viktig for revisor å ha (i) en oppdragsbekreftelse eller avtale med klienten og (ii) at oppdragsbekreftelsen inneholder en ansvarsbegrensningsklausul der et eventuelt erstatningsansvar er begrenset til et visst nivå, for eksempel tre eller fem ganger honoraret. Så får det bli opp til domstolen å vurdere hvor langt ansvarsbegrensningen skal rekke i det konkrete tilfellet. Det er i denne forbindelse verd å merke seg at slike klausuler kan være mer tvilsomme når revisor har utvist grov uaktsomhet og ikke bare simpel uaktsomhet som i den aktuelle saken.

Bistand med levering av ligningsoppgaver – for sent leverte oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene

Ettersom revisor er den profesjonelle part i oppdragsforholdet, og forutsetningsvis skal ha detaljert kunnskap om aktuelle lovregler og praksis, er det i utgangspunktet revisor som er nærmest til å ta ansvar når noe går galt, skjønt skadelidtes medvirkning (skadeserstatningsloven § 5–1) er et forhold som også er blitt tillagt betydning i flere av sakene.

Dom Oslo tingrett 30. november 2009 – for sen selvangivelse/skjønnsligning⁴

En klient saksøkte sin revisor med krav om erstatning for påståtte forsømmelser fra revisor i forbindelse med innsendelse av selvangivelsen for 2005. Det forelå ikke tilstrekkelige opplysninger fra klienten til å levere selvangivelse innen selvangivelsesfristen 31. mai 2006. Revisor purret gjentatte ganger på opplysninger for å levere selvangivelsen før skatteoppgjøret ble lagt ut («utlegg av ligningen»). Ligningen ble lagt ut 6. oktober 2006 uten at selvangivelsen var levert. Dermed var det også for sent å levere selvangivelsen slik at skjønnsligning var uunngåelig. På grunn av mangelfulle opplysninger fra klienten kunne ikke revisor undertegne på næringsoppgaven. Retten kritiserte ikke revisor for dette. Derimot kom retten til at revisor kunne bebreides for at det ikke var tatt opp med klienten hvordan klienten skulle forholde seg til utleggsfristen og konsekvensene av oversittelse av utleggsfristen, nemlig skjønnsligning og tap av klagerett.

4 09-045 868TVI-OTIR/04.



Et økonomisk gunstig valg

Tripletex gir våre kunder et sterkere eierforhold til sitt eget regnskap. Når systemet i tillegg er økonomisk gunstig for oss som driver et regnskapsbyrå, så er valget enkelt, sier regnskapsfører Jan-Erik S. Halvorsen.

Prøv gratis
idag på
tripletex.no

Tripletex er et komplett økonomisystem med en mengde automatiserte og tidsbesparende løsninger. Systemet er 100% skybasert, så du kan jobbe hvor du vil.

Prøv gratis på www.tripletex.no eller ring 22 83 60 00.

tripletex

Revisjon

Om skadelidtes medvirkning (skadeserstatningsloven § 5–1) uttalte retten at den hadde vært:

«... sterkt i tvil om hvor stor vekt det skal legges på [saksøkers] medvirkning i forhold til [revisors] eget forhold. Retten har kommet til at [revisor] bare i liten grad kan pålegges ansvar på grunn av [saksøkers] medvirkning.»

Revisor ble etter dette pålagt å betale kr 100 000 i erstatning, mens det fremsatte erstatningskrav var kr 1 000 000. Saksomkostninger ble ikke tilkjent, så klienten fikk ingen glede av dommen.

Borgarting lagmannsretts dom av 4. november 2010 – forsinket levering⁵

Saken gjaldt erstatningskrav mot revisor etter forsinket levering av ligningspapirer. Det var fremsatt krav om erstatning fordi selskapene ved skjønnsligning var påført en ekstra skattekostnad på kr 700 000. Ved innleveringsfristen 31. mai 2006 hadde revisor ikke mottatt regnskapsmateriale fra klienten, og det var derfor på det rene at innlevering ville skje etter fristen. I brev fra skattekontoret i august ble selskapet varslet om skjønnsligning dersom selvangivelse ikke ble levert, og det ble gjort oppmerksom på begrensninger i klagead-

gangen dersom selvangivelsen ikke ble levert før ligningen ble lagt ut. Ettersom selvangivelsen faktisk ikke ble levert innen utlegg av ligningen, fant skjønnsligning sted. Retten la til grunn at det var først i oktober 2010 at revisor hadde mottatt de bilagene som var nødvendige for å ferdiggjøre arbeidet. Lagmannsretten bemerket dog at:

«... det var grunn til å rette en viss kritikk mot [revisor] for ikke å rutinemessig varsle om når frist for utlegg er, og betydningen av dette.»

Retten fant imidlertid at revisor ikke hadde opptrådt uaktsomt fordi det var svært omfattende mangler ved regnskapene. Dette skyldtes forhold på selskaps side. Ved uaktsomhetsvurderingen la retten videre vekt på at selskapet hadde fått informasjon fra skattekontoret om konsekvensene ved forsinket levering av selvangivelsen.

Retten frifant revisor da det verken forelå ansvar grunnlag eller årsakssammenheng, og det heller ikke var sannsynliggjort noe økonomisk tap som revisor heftet for.

Selv om de to sakene endte med henholdsvis en frifinnelse og et symbolsk erstatningsbeløp, illustrerer sakene at når revisor bistår med innlevering av ligningsoppgaver

og klienten somler med opplysninger, er det viktig med tett oppfølging fra revisors side og at revisor samtidig orienterer klienten om risikoen for skjønnsligning og tap av klagerett.

Fusjoner og fisjoner

Gjennomføring av fisjoner og fusjoner er områder der det kan få svært negative følger dersom det gjøres feil. Skattytere vil normalt forutsette at fusjoner og fisjoner foretas med skattefri virkning. Skattefrihet forutsetter imidlertid at visse vilkår i lovgivningen er oppfylt, så vel regnskapsrettslig og selskapsrettslig, som skatterettslig. Her kan det gjøres feil på mange plan. Dette er typisk «advokat- og revisormat» der det forutsettes at disse rådgiverne har en særlig kompetanse og innsikt i regelverket. Nedenfor følger omtale av to saker som gjelder fisjon.

Borgarting lagmannsretts dom 22. oktober 2007⁶ – skattepliktig fisjon

Et revisjonsselskap ble holdt erstatningsansvarlig for uaktsom bistand/rådgivning i forbindelse med fisjon av klientens selskaper innen eiendomsinvesteringer og eiendomsmedling. Fisjonen var forutsatt å være skattefri. Ettersom aksjekapitalen ikke ble fordelt i samme forhold som nettoverdiene i selskapet, ble fisjonen skattepliktig. Revisjonsselskapet erkjente erstatningsansvar for fordelingsfeilen. Lagmannsretten kom til at det var påregnelig og adekvat sammenheng mellom denne feilen og det fremsatte erstatningskrav. Revisjonsselskapet ble dømt til å betale kr 25 mill. i erstatning. Erstatningskravet ble redusert med 1/3 på grunn av skadelidtes medvirkning.

Retten uttalte at selskapet selv og dets ledelse hadde:

«... det formelle ansvaret for verdsettelse av selskapets eiendeler og at dette skjedde på korrekt tidspunkt. De som driver selskapene til daglig har normalt bedre grunnlag og forutsetninger for å vurdere de reelle verdiene på et gitt tidspunkt enn selskapets revisor.»

En annen side av denne saken var at revisjonsselskapet ble ansett å ha meldt krav under sin ansvarsforsikring for sent i forhold til meldefristen i forsikringsavtaleloven. Dette spørsmålet var gjenstand for egen prøving i sak mellom revisjonsselska-

⁵ LB-2009-198 021.



SOMMEL: Når en klient somler med opplysninger, er det viktig med tett oppfølging fra revisors side.

⁶ «Notar-dommen» LB-2006-25 167, inntatt i Utv 2007 s 1681. Tingrettsdommen er omtalt i Revisjon og Regnskap 4-2006 s. 43-44.

pet og forsikrings-selskapet, og spørsmålet måtte helt til Høyesterett for å bli endelig avgjort.⁷ Kravet fra skadelidte til revisjonsselskapet var gjort gjeldende i en tydelig formulert e-post, og revisor hadde i tillegg fått kopi av klagen til overligningsnemnda der det ble gitt uttrykk for at det var gjort feil fra revisjonsselskapet. Revisor var altså varslet om at erstatningsansvar kunne bli gjort gjeldende. Deretter gikk det mer enn ett år før kravet ble meldt til forsikrings-selskapet. Høyesterett la til grunn at revisor hadde kunnskap om erstatningskravet da han fikk e-posten, og dette var tilstrekkelig til å utløse meldeplikten etter forsikringsavtaleloven. Høyesterett la vekt på at den oppdragsansvarlige revisor hadde plikt til å bringe informasjon om eventuelle erstatningskrav videre til selskapets ledelse, og var også den nærmeste til å gjøre det. Klientansvarlig revisor ble identifisert med revisjonsselskapet, som dermed måtte dekke erstatningskravet selv.

For å sikre at meldeplikten til forsikrings-selskapet overholdes, bør revisor sende melding til forsikrings-selskapet når klienten har antydning at revisor vil kunne bli holdt ansvarlig ved endring av ligningen som medfører tap for klienten. Da foreligger det «omstendigheter» som kan medføre at det senere kan fremmes erstatningskrav mot revisor. Det er viktig at dette gjøres selv om revisor vurderer det slik at kravet er uberettiget og ikke kan nå frem.

I praksis har det vært lagt til grunn at meldefristen i ansvarsforsikring begynner å løpe når skadelidte enten reiser erstatningskravet eller klart tilkjenner at han har et krav mot sikrede. Er revisor ikke kjent med at det foreligger et varsel om endring av ligningen, eventuelt vedtak fra skattekontoret, bør han senest sende melding når han får et erstatningskrav om dekning av skatt/tilleggsskatt fra sin klient.

Dom fra Borgarting lagmannsrett 31. mai 2013 – fisjon – tilpasning til skattereformen⁸

Saken gjaldt et erstatningskrav fra en klient mot sin advokat for mangelfull skatterådgivning ved fisjon og kapitalforhøyelse i et aksjeselskap. Retten la til grunn at hensikten var å tilpasse seg skattereformen 2004–2006 på best mulig måte. Det var forutsatt at fisjonen skulle være skattefri, men den ble ansett skattepliktig.

Advokaten ble funnet å ha handlet uaktsomt da fordeling av verdier mellom selskapene ikke samsvarte med fordelingen av aksjekapital. Det ble ikke tatt hensyn til gjelden i selskapet ved fordelingen av verdier. Dette medførte at fisjonen ble ansett skattepliktig.

Da det ble brukt to forskjellige tegningskurser ved kapitalforhøyelsen, fikk man et ujevnt skjermingsgrunnlag på aksjene, med den følge at skjermingsfradraget også var ujevnt mellom aksjene. Et lavt skjermingsgrunnlag og skjermingsfradrag på en del av aksjene førte til at senere utbytte ble skattepliktig. Advokaten konsulterte selskapets revisor om disse forholdene.

I begge henseender ble det fra selskapets revisor gjort feil som medførte skatteplikt. Lagmannsretten fant at advokaten hadde et skatterettslig oppdrag, ikke bare et selskapsrettslig oppdrag (som han selv anførte), og at han hadde det overordnede ansvaret for håndteringen av oppdraget, i forhold til klienten. De feilene som var gjort av revisor, måtte betraktes som gjort av advokaten, idet revisor ble ansett som en «underleverandør». Advokaten ble ansett erstatningspliktig med kr 1,3 mill. hvorav ilagt skatt for selskap og aksjonær til sammen utgjorde ca. kr 500 000. Det er uvisst om det ble reist regresskrav mot revisor, men det er nærliggende å anta at dette ble gjort.

Vi er kjent med at det har vært flere saker som gjelder «mislykkede» fisjoner der advokat og/eller revisor har vært involvert, og hvor det er sannsynlig at det har vært etterfølgende oppgjør mot rådgiverne.

Vi er ikke kjent med rettsavgjørelser som gjelder fusjoner som har medført erstatningskrav mot rådgivere. Vi er imidlertid kjent med at også «mislykkede» fusjoner og omorganiseringer har vært tema i saker mot skattekontoret, der rådgivere har vært involvert. Vi antar derfor at det kan ha vært diskusjoner om erstatningsansvar mot rådgiver også i slike saker.

Overgangsregel E til skattelovens § 2–38

Dom av 12. desember 2008⁹ – overføring av aksjer

Ved skatteloven § 2–38 ble det innført en fritaksmetode for beskatning av aksjeinntekter som tilfaller selskapsaksjonærer. For å sikre likebehandling mellom selskapsaksjonærer og personlige aksjonærer fikk sistnevnte gjennom overgangsregel E til

skattelovens § 2–38 adgang til å overføre sine aksjer til et nystiftet selskap innen 31. desember 2005, uten at det utløste gevinstbeskatning.

En skattyter opprettet i november 2005 et nytt holdingselskap som han overførte sine aksjer i et helikopterselskap til. Det springende punktet i saken var om skattyteren hadde overført samtlig av sine aksjer i helikopterselskapet til sitt nyopprettede holdingselskap. Ligningskontoret mente nei, og økte skattyterens inntekter i 2005 med kr 16,6 mill., som medførte et skattekrav på ca. kr 4,6 mill.

Skattyteren mente at hans revisor som hadde bistått ved omdannelsen, var erstatningsansvarlig for det tap skatten utgjorde. Vi ble kontaktet av revisorens forsikrings-selskap for å ivareta revisorens interesser. Vi mente at skattekravet var uberettiget, da det kunne bevises at samtlige aksjer var overført til «E-selskapet». Vi fikk medhold i ligningsnemnda, tapte 3–2 i overligningsnemnda og i tingretten, men fikk medhold i Frostating lagmannsrett. Skattyteren ble frifunnet og tilkjent fulle saksomkostninger.

Da skattekravet bortfalt, forelå ikke (lenger) noe erstatningsmessig tap og det ble ikke noe erstatningskrav mot revisor.

Dommen illustrerer at i ansvarssaker om skatt kan det være lønnsomt å gå noen runder med skattemyndighetene/ i rettsapparatet før det kan konstateres at det foreligger et økonomisk tap.

Materielle/formelle feil i selvangivelsen

I den senere tiden har det dukket opp flere saker med spørsmålet om revisor har sørget for i tilstrekkelig grad å orientere sin klient om skattemessige konsekvenser av de valgene klienten har gjort, f.eks. i forbindelse med transaksjoner mellom selskap og aksjonær, og om utilstrekkelig orientering i så fall kan anses som mangelfull eller unnlatt rådgivning som medfører erstatningsansvar.

Det er ikke nødvendigvis slik at revisor er med på planlegging, gjennomføring eller beslutninger ved enhver transaksjon eller kapitalforhøyelse/-nedsettelse. Ofte kan dette være noe som selskapets administrasjon beslutter, eller at det er en sak som besluttes av styret. Likevel kan det reises spørsmål om revisor, når han blir kjent med disposisjonen/ transaksjonen, har en «plikt» til å informere om skattemessige/

⁷ Dom av 6. mai 2011, HR-2011-927-A, Rt -2011-646.
⁸ LB-2011-154 003, inntatt i Utv 2013 s 1263

⁹ 08-056 892ASD-FROS, inntatt i utvalget 2009 s. 25.

avgiftsmessige konsekvenser eller implikasjoner. Det kan være at det er for sent å reversere transaksjonen, men det kan også hende at det bør gis supplerende opplysninger i vedlegg til selvangivelsen, ikke minst for å sikre at selskapets opplysningsplikt er oppfylt og i forhold til skattekontorets endringsadgang og mulig illeggelse av tilleggs-skatt.

Her som ellers er det å anbefale at revisor sørger for å dokumentere hva klienten har spurt om og hva han orienterer og råder klienten til, enten i e-post, notat eller referat fra møter.

Dom av Agder lagmannsrett 10. november 2006 – skatterådgivning – kapitalnedsettelse¹⁰

Saken gjaldt en aksjonærs erstatningskrav mot revisor for tap aksjonæren ble påført ved aksjetransaksjoner. Transaksjonene kom i stand etter råd fra revisor for å rette opp i et ulovlig lån på kr 12 mill. som forelå mellom selskap og aksjonær. Hovedmotivet var å unngå at skattemyndighetene anså det ulovlige lånet som utbytte eller lønn. Det ble foretatt en kapitalforhøyelse ved fondsemisjon og deretter en kapitalnedsettelse ved innløsning av aksjer. I tillegg til tilbakebetaling av aksjenes pålydende ble det utdelt midler til aksjonæren som så ble motregnet mot hans lån i selskapet. Dermed bortfalt lånet. Det ble lagt til grunn at kapitalnedsettelsen var å anse som realisasjon av aksjene. Ettersom aksjene hadde høy inngangsverdi, ville innløsningen og utdelingen ikke medføre beskatning.

Skattekontoret var ikke enig i dette og la til grunn at utdelingen måtte anses som utbytte. Ettersom saksøker var utenlandsk aksjonær bosatt i Argentina, ville utbytte i mangel av skatteavtale med Argentina medføre kildeskatt på 25 % av utbyttet. Det forelå en uttalelse fra Skattedirektoratet der en tilsvarende utdeling ble ansett som utbytte, med kildeskatteplikt. Til tross for at Skattedirektoratets uttalelse ikke var gjengitt i Lignings-ABC, og revisor heller ikke kjente til den aktuelle uttalelsen, kom retten likevel til at det måtte forventes at revisor hadde kjennskap til uttalelsen.

Retten uttalte at:

«Til enhver profesjonsutøver må det stilles krav til at fagkunnskapen vedlikeholdes og holdes oppdatert. På et dynamisk område som skatteretten, blir dette spesielt viktig.»

Retten la til grunn at revisor burde hatt kunnskap om uttalelsen og gitt råd ut fra dette:

«... en aktsom skatterådgiver med kjennskap til skattedirektoratets uttalelse fra 1997, på bakgrunn av det alene, [burde] ikke gitt rådet til de aktuelle transaksjonene uten å informere om at den skattemessige behandlingen av utdelingene var usikker».

Retten la til grunn at revisor på denne bakgrunn burde tatt forbehold om de skattemessige konsekvensene av de tiltakene han foreslo. Revisors feilgrep ble ansett å være erstatningsbetingende, og ikke innenfor den feilmargin som kan aksepteres uten at det medfører erstatningsansvar. Revisor ble dømt til å betale erstatning i tråd med det fremsatte krav; kr 3,3 mill. pluss dekning av sakskostnader med ca. kr 450 000.

Dom fra Frostating lagmannsrett 12. januar 2007 – skatterådgivning – delingsmodellen¹¹

Saken gjaldt et aksjeselskaps erstatningskrav mot revisor basert på feilaktig/mangelfull rådgivning om merskatt som konsekvens av «delingsmodellen». I henhold til dagjeldende skattelov skulle aksjonærer beregnes personinntekt fra selskapet og beskattes for andel av selskapets overskudd i de tilfellene aksjonærer med 2/3 av aksjene i selskapet var såkalte «aktive» aksjonærer. Delingsmodellen kom til anvendelse i selskapet. Personinntekt ble imidlertid ikke oppgitt i aksjonærens selvangivelser for ett av årene. De tre aksjonærene i selskapet fremsatte erstatningskrav mot revisor basert på mangelfull informasjon om føring av personinntekt i selvangivelsen, hvilket utløste 15 % tilleggs-skatt. Erstatningskravet som gjaldt skatt og tilleggs-skatt var på ca. kr 2,2 mill.

Revisor bestred at hun var engasjert eller hadde gitt råd til saksøkerne om tilpasning til delingsmodellen. Revisor oppdaget mangler ved lønns- og trekkoppgavene, sa fra til selskapet og leverte korreksjonsoppgaver til selskapet.

Retten uttalte at i forhold til selskapet forelå det ingen feil eller forsømmelse fra revisors side. Retten fant ikke holdepunkter for at revisors oppdrag gikk ut over teknisk bistand for tilretteleggelse av et utkast til selvangivelse, basert på de opplysningene og det materialet revisor fikk av

skattyter/aksjonæren. Retten bemerket at det må kunne forventes at revisor som tilrettelegger selvangivelse

«... gjør skattyter oppmerksom på feil og mangler som fremtrer som åpenbare for revisor».

Retten fant at det kunne betegnes som en svikt fra revisor side at hun i kontakten med en av saksøkerne ikke husket den aktuelle inntektsposten og varslet vedkommende.

På den annen side var det saksøkeren som lønsmottaker som hadde hovedansvaret for å holde rede på sine inntektsposter. Retten la til grunn at revisor:

«– til tross for utgangspunktet om et strengt profesjonsansvar – har en viss feilmargin; et visst spillerom for svikt, uten at erstatningsansvar inntreffer.»

Retten konkluderte med at revisor hadde gjort en feil, men at denne måtte avveies mot saksøkers forhold:

«... revisor [xx's] manglende varsling i sammenheng med utkast til selvangivelse representerte en feil; men – under en viss tvil – at det ikke dreier seg om en klanderverdigg opptreden av erstatningsbetingende art når forholdet også avveies mot det ansvar skattyter har og hva han visste eller burde vite.»

Revisor ble frifunnet for erstatningskravet.

Det følger av dommen at skattyter ble ansett selv å ha medvirket til at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattekontoret.

Dommen illustrerer at skadeserstatningsloven § 5–1 om bortfall av erstatningsansvar på grunn av skadelidtes medvirkning også er av stor betydning for revisor i saker om rådgivning og annen bistand i skattesaker.

Kapitalforhøyelser

Dom avsagt av Oslo tingrett 8. januar 2015 – rådgivning/selvangivelse¹²

Det var rettet krav om erstatning mot revisor som følge av uaktsom rådgivning og uaktsom føring av selvangivelse. Det var fremsatt krav om erstatning på ca. kr 5,4 mill. pluss dekning av sakskostnader. Revisor bisto klienten med gjennomføring av en kapitalforhøyelse gjennom overføring av aksjer og kontantinnskudd fra

10 LA-2006-71 568, inntatt i RG-2007 s 419.

11 LF-2006-125 467.

12 14-074 871 TVI-OTIR-02.

klienten privat til hennes aksjeselskap. Kursgevinsten ble ved en feil ikke oppgitt i selvangivelsen.

Klienten hevdet at hun var blitt rådet til å overføre aksjene til sitt selskap fordi det var skattemessig gunstig, men hun visste ikke fra hvem hun hadde fått rådet. Av dommen følger at det ikke var holdepunkter for at det var kommunikasjon mellom revisor og klienten om hvorvidt transaksjonen ville utløse skatt eller ikke. Etter rettens oppfatning måtte revisor forstå at skatteformål var et sentralt moment ved transaksjonen:

«Slik retten ser det burde en aktsom revisor med den kunnskap [revisor] hadde om faktum ikke gjennomført transaksjonen uten å informere om at den ville utløse skatt. Når dette ikke ble gjort, fikk ikke [saksøker] noe fullstendig bilde av konsekvensene ved transaksjonen. Revisor hadde i dette tilfellet en omsorgsforpliktelse til å ta opp skattespørsmålet og [saksøker] måtte etter rettens oppfatning med rimelighet kunne forvente at hun ble gjort kjent med de skattemessige konsekvenser

av transaksjonen. Revisor opptrådte uaktsomt da de ikke gjorde henne kjent med dette.»

Retten fant det imidlertid ikke sannsynliggjort at saksøkeren hadde lidt økonomisk tap ved å måtte betale restskatt som følge av revisors uaktsomhet da hun unnlot å opplyse om skattekonsekvensene av transaksjonen. Saksøker hevdet at hun kunne foretatt en skattefri omdanning i stedet for å overføre aksjer til sitt selskap. Retten fant at det var usikkerhet knyttet til omdanningsalternativet med den aktuelle porteføljen, og retten fant det ikke sannsynliggjort at saksøker ville valgt å gjennomføre overføringen av aksjer som en omdanning, og på den måten oppnådd skattefrihet for transaksjonen.

Når det gjaldt unnlatt oppføring av kursgevinst i selvangivelsen, fant retten at revisor burde sett feilen i de papirene som var oversendt fra forvalterselskapet. Revisor ble ansett å ha opptrådt uaktsomt og erstatningsbetingende for å ha levert en mangelfull selvangivelse, og ble på dette

grunnlaget dømt til å dekke tilleggsskatten på ca. kr 600 000.

Dommen er visstnok påanket.

Tilbakebetaling av innbetalt kapital

Bakgrunn

I utgangspunktet skal alle utdelinger fra selskap til aksjonær behandles som utbytteutdeling, jf. skatteloven § 10–11 (1) 1. pkt. Dette gjelder imidlertid ikke når det utdeles midler som er tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital knyttet til aksjen(e), jf. skatteloven § 10–11 (1) 2. pkt. Slik utdeling skal ikke behandles som utbytte. Effekten av at innbetalt kapital tilbakebetales, er at inngangsverdien på aksjene vil bli redusert med det tilbakebetalte beløpet. Ved et fremtidig salg av aksjene vil det således bli en høyere gevinst til beskatning. Innbetaling av kapital vil typisk skje ved stiftelse av selskapet og ved senere nyemisjoner der det hentes inn kapital. Skatteloven § 10–11 (4) presiserer at som innbetalt aksjekapital etter reglene i annet ledd regnes ikke aksjer som er utstedt ved forhøyelse av aksjekapitalen uten nyttegning, og tilskrivning på aksjer.



EFFEKTSKAPER

DET BLIR ENKLERE MED STICOS PROFF

Sticos Proff gir deg en rekke veivisere som er spesielt tilpasset deg som rådgiver. Veiviserne genererer dokumenter og leder deg trinn for trinn gjennom arbeidsprosesser som kapitalforhøyelse, omdanning og fusjon. I Sticos Proff får du også med eget klientregister. Med noen få tastetrykk laster du ned opplysninger om selskap, styre og aksjonærer til bruk i veiviserne – en gang for alle.

Enkelt. Trygt. Effektivt.

 **sticos**
Alltid oppdatert

Se sticos.no/proff eller ring 07356 for mer informasjon.



INNBETALT ELLER OPPTJENT? *Det har dukket opp flere saker der selskaper har behandlet kapitalen som skattemessig innbetalt kapital selv om kapitalen har vært opptjent.*

Dette innebærer at utdeling av fondsemitert kapital skal regnes som utbytte.

Av selskapets regnskap fremgår hva som er innskutt kapital i selskapet. Dette er imidlertid ikke det samme som skattemessig innbetalt kapital. Forut for innføringen av aksjonærmodellen i 2006 ble det av mange gjort tilpasninger slik at tidligere (dvs. til og med året 2005) skattefritt utbytte (gjennom godtgjørelsesmetoden) ble utbetalt til aksjonærene, og enten lånt tilbake til selskapet eller skutt inn i selskapet ved nytstedelse av aksjer. Det kan se ut til at det i noen tilfeller har vært en viss uklarhet om effekten av (skattemessig) innbetalt kapital versus ikke-innbetalt kapital.

Det har nylig dukket opp flere saker av denne typen der selskapene har behandlet kapitalen som skattemessig innbetalt kapital selv om kapitalen har vært opptjent. Revisor er i noen saker involvert både når det gjelder rådgivning og ved utarbeidelse og innsendelse av Aksjonærregisteroppgaven (Rf-1086). Vi har i flere saker registrert at selv om problemstillingen er den samme, kan det være stor forskjell på revisors involvering. Det er dermed ikke sikkert at erstatningskrav er noen sikker vei til «revisors dype lomme». I flere tilfeller er aksjonærregisteroppgavene blitt feilaktig utarbeidet av klienten selv eller av selskapets regnskapsfører. I slike tilfeller bør det ikke være kurant å gjøre revisor ansvarlig.

Rettspraksis

Asker og Bærum tingretts dom av 15. januar 2013 – generasjonsskifte¹³

Saken gjaldt rådgivning fra revisor til klient i forbindelse med overføring av klientens aksjer i et familieselskap til sine to sønner. På revisors råd ble overkursfondet nedsatt med kr 2,2 mill. for å redusere arveavgiften for mottakerne. Selskapet utbetalte beløpet til klienten, som ikke oppga beløpet til beskatning da dette ble ansett å være tilbakebetaling av innbetalt kapital, og derfor ikke gjenstand for utbytteskatning. Det viste seg imidlertid at skattemessig innbetalt kapital var lavere enn det revisor la til grunn. Skattekontoret tok opp endringssak og klienten ble utbytteskattet for kr 2,2 mill. og ilagt 30 prosent tilleggsskatt. Det fremsatte erstatningskravet var på ca. kr 350 000, hvorav tilleggsskatten utgjorde kr 170 000. I tillegg ble det krevd dekning av saksomkostninger.

Revisor ble holdt erstatningsansvarlig for manglende opplysninger til klienten om skattekonsekvenser ved nedsettelse av overkursfond. Revisor ble også holdt ansvarlig for tilleggsskatten og for diverse omkostninger, i tråd med det fremsatte erstatningskrav.

Retten uttalte følgende om revisors plikt til å orientere klienten:

«Dersom revisor ikke var tilstrekkelig sikker på [saksøkers] skatteposisjon, burde han ha identifisert problemstillingen om skatt og gitt klienten muligheten til å vurdere dette for nærmere utredning. Når skatt som konsekvens ikke ble formidlet, fikk ikke [saksøker] et fullstendig bilde av transaksjonens eventuelle konsekvenser og dermed ikke et fullstendig grunnlag for å vurdere sine valg. I mangel av opplysning om skatt, finner retten at [saksøker] berettiget kunne legge til grunn at transaksjonen ville være skattefri.»

Etter vår vurdering er dette en dom som kanskje er i strengeste laget, men så vidt vi er kjent med ble den ikke påanket (antakelig på grunn av kravets størrelse).

Dom fra Oslo tingrett 27. oktober 2014 – opptjent/innbetalt kapital¹⁴

Det var reist krav om erstatning fra et revisjonsselskap som bisto tre selskaper i forbindelse med skattereformen i 2004 til 2006. Det fremsatte erstatningskravet var

på kr 5,4 mill. samt dekning av saksomkostninger. Revisor rådet aksjonærene i selskapene til å ta ut betydelige beløp i utbytte, noe som ble gjort i tre selskaper i årene 2003 og 2004. Deretter ble aksjekapitalen økt i selskapene i 2004 og 2005 som innskutt kapital. Bakgrunnen for rådet var at aksjonærene deretter kunne ta ut pengene skattefritt etter 1. januar 2006.

Det ble etter en tid gjennomført kapitalnedsettelse av overkursfondet. Ved kontroll fra skattemyndighetene viste det seg at det som var utdelt var opptjent kapital og ikke skattemessig innbetalt kapital. Selskapene hadde selv sendt inn aksjonærregisteroppgavene, men de ble utfylt med bistand og rådgivning fra revisor. Aksjonærregisteroppgaven for 2003 var riktig, mens i aksjonærregisteroppgavene for 2004 ble uriktig beløp oppført som innbetalt kapital i overkursfondet. Det uriktige beløpet som gjaldt innbetalt kapital, ble deretter videreført i årene etterpå. Aksjonærene ble etterlignet for betydelige beløp.

Retten uttalte at siden revisor ga råd og svarte på henvendelser vedrørende aksjonærregisteroppgavene og spørsmål om å sette ned overkursfondene:

«... ligger det innenfor revisors fagfelt og også vurdere risikoen for at utbytte ville bli ilagt skatt.»

Revisor ble funnet å ha handlet uaktsomt ved ikke å informere om at det kunne få skattemessige konsekvenser å ta ut opptjent kapital av selskapet.

Ved spørsmålet om erstatningen skulle settes ned som følge av skadelidtes medvirkning, bemerket retten at:

«... man her befinner seg på et fagfelt hvor [revisor] klart var nærmeste til å ha detaljkunnskap og innsikt i regelverket. I et slikt tilfelle kan retten ikke se at saksøkerne har medvirket til tapet fordi de berettiget måtte kunne innrette seg i henhold til de opplysninger som ble gitt av revisor.»

Retten fant således ikke grunnlag til å nedsette erstatningen på grunnlag av skadelidtes medvirkning. Erstatningen ble satt til kr 5,4 mill., samt at saksomkostninger på ca. kr 600 000 kom i tillegg. Det er uvisst om dommen er påanket.

Avskjæring av skatteposisjoner

I tilfeller der selskaper som er part i omorganisering eller får endret eierforhold som

¹³ TAHER-2012-103 612.

¹⁴ 13-161 420TVI-OTIR/01.



FAMILIESELSKAP: Saken gjaldt rådgivning fra revisor til klient i forbindelse med overføring av klientens aksjer i et familieselskap til sine to sønner.

følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen, kan skatteposisjonen falle bort, jf. skatteloven § 14–90. Det vil således kunne være risiko for at skattemyndighetene avskjærer skatteposisjoner ved fusjon, fisjon, omdanning eller andre transaksjoner, herunder oppkjøp. Særlig aktuelt er avskjæring av skatteposisjonen «fremføring av underskudd». Vurderingstemaet er hva som er det overveiende motivet ved transaksjonen. Her er det ikke alltid enighet mellom skattyter og skattekontoret om hva som er det overveiende motivet, om det er det forretningsmessige eller det skattemessige.

Vi har sett eksempler i flere saker der skattyter krever erstatning for tap som skyldes at skattekontoret ved endringsligging avskjærer en skatteposisjon, for eksempel et underskudd til fremføring. Det kan være at revisor i en slik sak uriktig har akseptert skattefradraget. Klienten/selskapet hadde i så fall ikke *rett* til fradrag. At revisor ikke har gjort oppmerksom på dette, kan ikke medføre at revisor skal dekke selskapets skatt, ettersom skatten uansett skulle vært betalt av selskapet. Selve skatten kan neppe sies å utgjøre et tap for selskapet i et slikt tilfelle. Hvorvidt revisor eventuelt skal dekke tilleggs-skatt og

renter, avhenger av den konkrete situasjonen, og om selskapet kan sies å ha medvirket til tapet. I så fall kan kravet reduseres eller bortfalle helt.

Har revisor i et slikt tilfelle gjort det klart for sin klient at det er risiko knyttet til fradraget, men klienten likevel ønsker å fradragsføre ut fra en «går det så går det»-betraktning, bør dette få konsekvenser slik at revisor ikke bør bli ansvarlig for tilleggs-skatt og renter.

Til tross for at revisor kanskje ikke har vært involvert i transaksjonen, kan det være på sin plass for revisor å informere klienten om at det er en risiko knyttet til utnyttelse av skatteposisjonen, og at det eventuelt også bør gis opplysninger om transaksjonen i vedlegg til selvangivelsen for å sikre at det er gitt (riktige og) fullstendige opplysninger for å unngå tilleggs-skatt. Dette kan for eksempel tas ved gjennomgang av selvangivelsen før innlevering. Også her kan det være greit å skrive ned et kort referat/oppsummering etter møtet med klienten der tema for møtet gjengis kort, og der det fremgår hvilke forhold som ble særskilt påpekt.

Transocean-sakene

I den senere tiden har krav om erstatning fra skattekontoret i Transocean-sakene for

medvirkning til skatteunndragelse for rådgivere sendt sjokkbølger i rådgivermiljøene. Selv om opprinnelig beløp etter hvert ble redusert fra kr 1,8 mrd. til langt lavere beløp og til dels frafalt, er det svært ubehagelig å bli utsatt for slike krav og påstander. Vi går ikke nærmere inn på dommen her.

Selv om det gigantiske erstatningskravet i saken ikke ble opprettholdt, må Transocean-sakene ha satt en kraftig «støkk» i alle skatterådgivere som har klienter med kompliserte skattesporsmål som gjelder store beløp.

Oppsummerende kommentarer og anbefalinger

Klar og tydelig kommunikasjon med klient er viktig

Vi har sett at klienten i noen tilfeller ser ut til å ville begrense revisors oppdrag, kanskje for å redusere kostnadene. Når revisor blir presentert for «halvkvedede visere» i form av halve problemstillinger og bare en begrenset del av faktum, må klienten selv være forberedt på å bære ansvaret for at det bærer galt av sted. Dette var tilfelle i en tingrettsdom¹⁵ som gjaldt erstatningskrav mot revisjonsselskap med påstand om at revisor hadde gitt feilaktig råd om skattefrihet ved boligsalg. Retten fant at revisor

¹⁵ Moss byrett datert 8. februar 1993.

hadde uttalt seg generelt om reglene og ikke hadde konkret kunnskap om faktum. Han hadde derfor ikke gitt et konkret råd. Revisjonsselskapet ble frifunnet.

Det kan tenkes at revisor har diskutert en problemstilling med sin klient og frembrakt tvil om et forhold, for eksempel fradragsretten av en kostnad, uten at dette er av en slik karakter at revisor ikke kan underskrive på viktige ligningspapirer som næringsoppgaven. Selv om klienten selv har fylt ut og levert inn selvangivelsen, hender det at skattekontorets krav om tilleggsskatt forelegges revisor med krav om dekning, til tross for at revisor har kommet med en vurdering og skattyter ikke har fulgt denne. I slike tilfeller kan det være mer enn tvilsomt om kravet kan kreves dekket av revisor. Det er viktig at revisor i slike tilfeller kan dokumentere hva som er uttalt til skattyter, ved å fremlegge skriftlig dokumentasjon, som for eksempel referater/oppsummeringer etter telefonsamtale eller møte med klienten.

Det kan oppstå særlige utfordringer ved «aggressiv» skatteplanlegging, der klienten presser på for å få særlig gunstige skatteråd fra revisor. Her må en skille mellom råd gitt i «gråsonen» og ulovlige råd, som kan resultere i straffansvar for revisor. I noen situasjoner kan det være at revisor bør fratse helt, eller i alle fall tre ut av rådgivningsoppdraget. Er det uklart hvordan skattemyndighetene vil vurdere situasjonen, bør det gis opplysninger i (vedlegg til) selvangivelsen.

Revisor bør sørge for å gjøre klienten oppmerksom på at skattemyndighetene kan vurdere saken annerledes, og revisor bør sørge for å dokumentere den rådgivning som gis. Spekulerer klienten i oppdagelsesrisikoen og gjennomfører en transaksjon/disposisjon til tross for advarsler og rådgivning fra revisor, er klienten kjent med risikoen («går det så går det») og hvis utfallet blir negativt, må klienten ta tapet på egen kappe. I disse tilfellene er det særlig viktig at revisor dokumenterer hvilke råd han har gitt. Vi har sett flere tilfeller der klienten vender seg mot revisor og vil ha erstatning i slike saker, og da blir kravet å avvise.

Særlig om kapitalnedsettelse

Ettersom det har vært flere rådgivningssaker som gjelder tilbakebetaling av kapital som var forutsatt å være skattemessig innbetalt kapital, men som viser seg ikke å være innbetalt kapital likevel, har vi ned-

enfor satt opp en sjekklister for om mulig å forhindre eller begrense ansvarssaker for revisor i disse tilfellene.

1. Det kan være hensiktsmessig å ta en gjennomgang av Aksjonærregisteroppgave(r) (Rf-1086) sammen med klienten for å vurdere riktigheten av det som der fremkommer som skattemessig innbetalt kapital, både på selskaps- og på aksjonærnivå. Samtidig kan det også forklares hvilke konsekvenser det får dersom det utdeles midler som kan anses som tilbakebetaling av skattemessig innbetalt kapital versus utdeling av ikke-innbetalt (opptjent) kapital (som utløser utbytteskatt).
2. Er revisor involvert i forbindelse med kapitalnedsettelse i selskapet, bør han/hun være tydelig på konsekvensene for de personlige aksjonærene når det gjelder den skattemessige behandlingen av utdelingen (enten (i) utbytte eller (ii) tilbakebetaling av innbetalt kapital som ikke utløser utbyttebeskatning, men som reduserer inngangsverdien på aksjene). Det kan med fordel presiseres at opptjent kapital ikke regnes som (skattemessig) innbetalt kapital, og at utdeling av opptjent kapital derfor medfører utbyttebeskatning. Det kan gjerne også stilles spørsmål til klienten om og hvor mye (skattemessig) innbetalt kapital det er på både selskapsnivå og på aksjonærnivå.

Etter vår vurdering kan pkt. 1 og 2 redusere antallet fremtidige skadetilfeller ved at en er i forkant og dermed unngår at det gjøres feil ved utdeling av midler fra selskapet.

1. I tilfeller der revisor har kunnskap om at det allerede er utdelt midler fra selskap til aksjonær som er behandlet som tilbakebetaling av (skattemessig) innbetalt kapital, bør klienten orienteres om forskjellen mellom den skattemessige håndteringen ved tilbakebetaling av henholdsvis (skattemessig) innbetalt og opptjent kapital. Klienten, eventuelt i samarbeid med revisor, bør oppfordres til å sjekke om kapitalen var (skattemessig) innbetalt eller opptjent. Dersom det viser seg at utbetalingen skulle vært behandlet som utbytte, kan skattyter, for å unngå senere endrings sak og mulig ileggelse av tilleggsskatt, anmode skattekontoret om frivillig retting (etter lignl. § 10–3 nr. 2 bokstav c). For å unngå tilleggsskatt må det bes om slik anmodning før skattekontoret iverksetter kontrolltiltak.

Er det allerede utdelt midler som er urettmessig behandlet som tilbakebetaling av innbetalt kapital, kan skaden begrenses ved at tilleggsskatten unngås.

Tips for å forebygge ansvarskrav om skattemessig bistand og rådgivning

- a. Inngå oppdragsavtale/oppdragsbekreftelse med klientens medunderskrift der oppdraget er klart definert/presisert.
- b. I et løpende revisjonsoppdrag (som valgt revisor) der det allerede foreligger en oppdragsbekreftelse, bør det uansett være skriftlig dokumentasjon på ethvert rådgivningsoppdrag for klient, enten dette er stort eller lite. Her synes det en del i praksis.
- c. Sjekk regelverk og faktum grundig før råd gis. Kontakt juridisk ekspertise ved behov.
- d. Dokumenter diskusjoner og konklusjoner (referat, notat, e-post mv.). Det hender ikke sjelden at klient og revisor har ulik oppfatning om hva som faktisk har skjedd og hva revisor har uttalt seg om. For å unngå å komme opp i en diskusjon om dette med klienten, er det greit å kunne dokumentere dette. Noter ned det som var tema når du har vært i dialog med klienten enten dette gjelder telefonsamtale eller møter. I viktige saker, send gjerne en kort oppsummering til klienten.
- e. Skriv notater/korte referat etter viktige møter/telefonsamtaler.
- f. Ved bistand med ligningsoppgaver, gå igjennom selvangivelsen sammen med klienten før innleveringen, og informer om skattemessige konsekvenser på relevante punkter. Særlig gjelder dette de største postene i selvangivelsen. Sørg for å dokumentere dette.
- g. I tilfeller der klienten er sent ute med nødvendige opplysninger slik at selvangivelse ikke kan leveres rettidig, informer om at det kan ilegges forsinkelsesavgift. Gi klienten informasjon om at dersom selvangivelsen ikke leveres innen utlegg av ligningen (normalt primo oktober), kan klienten risikere å bli skjønnslynet samt tape sin klage rett.
- h. Sørg for å innta en rimelig ansvarsbegrensnings-klausul i forbindelse med oppdragsavtale/oppdragsbekreftelse.

Særlig om omstrukturering i konsern:

Bevissikring i skattesaker

Bevissikring innebærer at man bør sikre samtidig bevis for beslutninger og de forutsetningene og dataene som disse bygger på, typisk ved avtaleregulering av interne transaksjoner og gjennom dokumentasjon/rapporter.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Terje Arntzen
Partner arntzenlegal

Den som har bestemt faktum, har gjerne vunnet. Dette er et nyttig utgangspunkt for skattyter, hans rådgivere og revisor. Dessverre er det ikke sjelden at en som skatterådgiver fortviler over manglende sikring av bevis i skattesaker.

Uenighet om faktum

Twister mellom skattytere og skattemyndighetene bunner ofte i uenighet om faktum. Dersom skattyter har sikret bevis – og da helst samtidig bevis – for et faktum som taler i hans favør skattemessig, er dette normalt tilstrekkelig for at skattemyndighetene vil akseptere dette som grunnlag for ligningen.

I tillegg til å åpne for uriktig skattemessig behandling, vil mangelfull bevissikring kunne åpne for skjønnslingning. Da kan løpet allerede være kjørt for skattyter, siden domstolene gjerne er tilbøyelige til å gi skattemyndighetene romslig armslag i selve skjønnet.

Et særtrekk ved skattetwister er dessuten at dersom tilstrekkelig informasjon ikke er gitt skattemyndighetene forut for domstolsbehandling, er det begrenset adgang til å påberope seg informasjonen for domstolene.

Omstrukturering av konsern

På ett område er bevissikring særlig aktuelt, nemlig ved omstrukturering innen konsern. Dersom funksjoner, risikoer eller eiendeler flyttes mellom konsernselskaper, kan dette utløse skatteplikt for verdien av det som er flyttet. Eksempler er terminering av kon-

trakter, flytting av virksomhet, ansatte, driftsmidler eller immaterielle eiendeler.

Omstruktureringer kan også gi betydelige skattefordeler. Som vi ser i media, er det ikke mangel på eksempler på multinasjonale konsern som påstås å ha gått for langt i sin skatteplanlegging. Det er derfor ingen overraskelse at OECD og de enkelte landenes skattemyndigheter har fokus på dette området. OECD/G20-prosjektet Base Erosion and Profit Shifting «BEPS», som dels er et svar på aggressiv skatteplanlegging, og dels et forsøk på å sikre fortsatt internasjonal konsensus om armlengdeprinsippet – gjør det enda viktigere for skattyter å kunne bevise relevant faktum i et ettersyn eller en tvist.

Twister er ressurskrevende for skattyter. I tillegg kommer risiko for økte skattekostnader, renter og tilleggsskatt. I internasjonale forhold kan det oppstå dobbeltbeskatning.

I due diligence-prosesser i forbindelse med oppkjøp eller børsnoteringer, vil twister kunne påvirke verdsettelse og kapitalinnhentning negativt. Videre er skattetwister gjerne en omdømmemessig risikofaktor, særlig for børsnoterte selskaper.

Forebygging – rimeligere og mindre smertefullt

Det er følgelig mye å hente for skattyter gjennom samtidig og utførlig bevissikring. Som påpekt av tannleger, er forebygging betydelig rimeligere og mindre smertefullt enn reparasjon. Likevel er erfaringen at det ikke er uvanlig at relevante dokumenter er mangelfulle eller endog ikke eksisterer.

Årsaker til mangelfull bevissikring

Mangelfull bevissikring kan skyldes en rekke forhold. For det første kan det være forhold som skattyter ikke har tenkt på kunne være skattemessig relevante. Dette er særlig aktuelt for konsern, der ledelsen gjerne tenker avdelinger, driftsenheter eller

divisjoner, uavhengig av landegrenser eller selskaper. Her kan flytting av personell eller endring av forretningsmodell kunne utløse skattekonsekvenser.

Et annet klassisk eksempel er annullering av kontrakt som mellom uavhengige ville ha utløst et vederlag, uten at en er bevisst på at det må sikres bevis for at vederlaget er armlengdes. Det samme gjelder bevis for at en transaksjon er forretningsmessig motivert, og ikke er foretatt kun av skattehensyn.

Det er heller ikke sjelden å komme over avtaler som ikke har tilstrekkelige skattemessige reguleringer. Et eksempel er tidspunkt for endelig inngåelse av avtaler. Dette kan være kritisk ved utflytting eller ved innføring av nye skattebestemmelser. Et annet eksempel er manglende oppsigelsesklausuler.

Det er også viktig å være seg bevisst på termer og begreper som forstås ulikt i og utenfor skatteverdenen.

Gjennom revisjonen har revisor en mulighet til å avdekke svakheter i bevissikringen hos skattyter, og dermed bidra til å redusere risiko for twister og negative skattekonsekvenser.

Skattemyndighetenes etablering av faktum

Skattemyndighetene skal foreta en objektiv og nøytral fastsettelse av faktum, i hovedsak basert på informasjon fra skattyter. Når skattyter kan presentere et fullstendig og troverdig faktumgrunnlag, vil dette normalt legges til grunn for ligningen. I praksis er det likevel ikke sjelden at skattemyndighetene tar utgangspunkt i et faktum som skattyter ikke kjenner seg igjen i, og som er vanskelig å korrigere i ettertid. Det kan også tenkes at manglende informasjon fra skattyter gjør at skattemyndighetene er henvist til å påstå et faktum, og så er det opp til skattyter å motbevise dette.

Dersom skattemyndighetene har låst seg til et faktum, vil det erfaringsmessig kunne være vanskelig å få endret faktumforståelsen vesentlig i klageomgangen.

Skattemyndighetene har også tilgang til informasjon fra andre lands skattemyndigheter, andre skattytere, databaser mv., som kan danne utgangspunkt for påstått faktumetablering i mangel av informasjon fra skattyter.

Videre kan mangel på samtidig bevissikring åpne for bruk av etterpåklokskap, istedenfor at ligningen tar utgangspunkt i det faktumet og de forutsetningene som forelå da disposisjonene ble foretatt.

Restruktureringer mellom nærstående

Fra media er det lett å få inntrykk av at konsern med aktiviteter over landegrensar gjennomgående foretar illojal skatteplanlegging som undergraver skattegrunnlaget i høyskateland. Slike restruktureringer har også bidratt til at skattekostnadene for en del multinasjonale konsern har blitt svært lave. Det er derfor som forventet at land med høye eller middels høye skattesatser ser etter måter å forsvare sine skattefundament på.

Virkeligheten er likevel langt mer nyanisert. De fleste bransjer er under sterkt internasjonalt konkurransepress, og store internasjonale aktører presser mindre og lokale konkurrenter til å restrukturere virksomheten for å bli mer konkurransedyktige og dermed overleve. Luftfart, sport og forbrukerelektronikk er aktuelle eksempler på slike bransjer.

Restruktureringsstilfellene byr typisk på et langt videre faktumbilde enn innenfor tradisjonell skatterett. Dette faktumbildet utvides stadig, og da særlig som en følge av BEPS-prosjektet og stadig høyere dokumentasjonskrav. På dette området ser man at forretningsmessige og økonomiske hensyn er viktige faktorer, og at det legges særlig vekt på den informasjonen partene hadde tilgang til på beslutningstidspunktet samt motivasjonen for transaksjonen eller restruktureringen.

I tillegg har BEPS-prosjektet fokusert på elementer som antas særlig viktige fremover. Blant disse er dokumentasjon av substans, ansatte, kapital og partenes faktiske opptreden. Avvik mellom avtaler og partenes faktiske opptreden er også et punkt som er gjenstand for særlig oppmerksomhet.

Skatteetaten er i ferd med å bygge opp betydelige ressurser for å kontrollere internprising generelt, og restruktureringer spesielt. Videre er det i år opprettet egne avdelinger for behandling av såkalte Mutual Agreement Procedures, «MAP», som er en forhandling mellom involverte lands skattemyndigheter i etterkant av en transaksjon, og Advanced Pricing Agreement, «APA»-avtaler, som gjelder det samme, men som normalt skjer før transaksjonen foretas, særlig for å sikre forutberegnelighet. Dette gjør det enda viktigere for skattyter å kunne underbygge og dokumentere sin skatteposisjon.

For omstruktureringstilfellene gir OECD-retningslinjene veiledning for dokumentasjonen, også for restruktureringer innen et rent norsk konsern, jf. sktl. § 13-1, nr. 4. Veiledningen er relativt utførlig og kan også benyttes som inspirasjonskilde for dokumentasjon på andre områder innen skatteretten. For skattemessige verdsettelses er det viktige prinsipper å hente utenfor retningslinjene, særlig fra retts- og ligningspraksis. Danske skattemyndigheter har dessuten utgitt en veiledning for skattemessige verdsettelses som også kan benyttes som utgangspunkt i Norge.

«Frys» faktum

Selv om dokumentasjonsreglene først og fremst skal gjøre skattemyndighetene i stand til å vurdere om restruktureringen er armlengdes, gir disse en gylden mulighet til å «fryse» faktum. Dermed reduseres mulighetene for at skattemyndighetene – i Norge eller andre involverte land – senere skal påstå et annet, og for skattyter mindre gunstig faktum. Dokumentasjonen vil også kunne angi de forutsetninger og de fremtidsutsikter som skattyter sto ovenfor. Her som ellers er en dokumentasjon som er utarbeidet samtidig med restruktureringen, av større verdi enn et forsvarsdokument laget flere år senere, typisk etter en skattekontroll eller i en tvist.

Dokumentasjonsprosessen kan også tjene som et planleggingsverktøy for ledelsen og styret ved at det gir en fokusert og grundig gjennomgang av det man planlegger å gjøre, etablerer forutsetninger og gir muligheter for å oppnå optimale løsninger og unngå skattemessige fallgruver.

Der det er dialog med skattemyndighetene i forkant av restruktureringen, vil dokumentasjonen kunne tjene som en begrunnet forklaring av hva man tenker å gjøre, og gi et bedre grunnlag for at etaten kan gi

relevant veiledning. Ikke sjelden vil denne dialogen også motvirke at etterfølgende tvister oppstår.

Utgangspunktet er at kun større konsern har dokumentasjonsplikt etter ligningsloven 4-12. For slike konsern kan restruktureringen enten utgjøre en del av den årlige oppdateringen av internprisingsdokumentasjonen, eller en separat rapport. I de fleste tilfellene anbefales det å utarbeide en separat rapport som kun dekker restruktureringen.

For ikke-dokumentasjonspliktige vil likevel en samtidig dokumentasjon kunne ha tilsvarende verdi ved en skattekontroll eller ved tvister med skattemyndighetene.

OECD-retningslinjene kapittel IV

Et gjennomgående tema i kapittel IV er at de alminnelige prinsippene og veiledningen i retningslinjene også gjelder for restruktureringsstilfellene. Dette gjenspeiles ved at man i kapitlet gjentar punkter som finnes annetsteds i retningslinjene, eller at det refereres til disse. Kapitlet bærer preg av å være et kompromissdokument, noe som blant annet gjør veiledningen omfattende og kanskje mindre presis enn ønsket. I tillegg kommer at det er en stadig strøm av veiledninger fra OECD som også er relevante i restruktureringsstilfeller.

Det fremheves videre at hovedformålet med å dokumentere restruktureringer er å etablere grunnlag for å vurdere om restruktureringen er armlengdes, altså at den rimelig kunne tenkes å ha skjedd mellom uavhengige parter.

Oppbygging av en «Business Restructuring Report»

Utarbeidelse av dokumentasjon er skreddersøm, selv om det er mulig å ta utgangspunkt i maler. En rapport preget av «klipp og lim» har begrenset bevisverdi. Generelt er det viktig å underbygge både fremstilling og påstander med samtidige og etterprøvbare data. En tendensiøs eller ubalansert fremstilling svekker troverdigheten til hele dokumentasjonen. Det samme gjør manglende sammenheng mellom premiser og konklusjoner. Både juridisk, økonomisk og forretningsmessig kompetanse kreves for å utarbeide en god rapport.

Eksempel på disposisjon

1. Vise relevant faktum slik det forelå før og etter restruktureringen

Her bør det tegnes et begrunnet, balansert og utførlig faktumbilde som viser hvilke

rammevilkår og forutsetninger som lå til grunn for og etter restruktureringen, og som gir skattemyndighetene grunnlag for å forstå og identifisere seg med dette bildet. Relevante endringer må beskrives tilstrekkelig utførlig. Skjevheter i fremstillingen, påstander uten grunnlag i beviselig faktum, samt undertrykking av faktum bør unngås.

En industrianalyse, gjerne inkludert bruk av SWOT-analyser eller Porter-analyser, kan etablere et bilde av blant annet konkurransesituasjonen og de utfordringene som ledelsen sto overfor forut for restruktureringen.

Relevant faktum kan typisk være avtaler, partenes faktiske opptreden, eposter, interne rutiner, eksterne forutsetninger, verdsettelse, børsmeldinger, konsulentrapporter, styrereferater mv.

Den tradisjonelle funksjonsanalysen er også et viktig og nyttig verktøy, forutsatt at den er gjort i tråd med retningslinjene. Det er dessuten viktig å dokumentere de forretningsmessige hensynene som motiverte restruktureringen og de forventede fordelene.

2. Påvise hvilke funksjoner, risikoer og eiendeler som eventuelt har blitt flyttet eller avtaler som er endret eller kansellert

Det sentrale under dette punktet er å dokumentere om noe er overført mellom nærstående selskaper eller personer, eller om uavhengige ville ha kunnet oppnå kompensasjon fra den annen part. Typisk kan kontrakter eller virksomhet bli terminert eller overført. Overføring av immaterielle verdier er også et sentralt punkt.

3. Underbygge påstand om skattemessig verdi av det overførte

Under dette punktet bør den skattemessige verdien av det overførte underbygges. Dersom det er overført virksomhet, må denne verdsettes for skatteformål. Verdsettelsen kan inntas som vedlegg til hovedrapporten.

4. Dokumentere at de etterfølgende transaksjoner er armlengdes

Dette punktet inngår gjerne i den generelle internprisingsdokumentasjonen for det aktuelle inntektsåret. I så tilfelle kan det være tilstrekkelig å henvise til denne.

Typiske svakheter i bevissikringen

Manglende eller mangelfulle skriftlige avtaler

Manglende eller utilstrekkelig avtaleregulering er ikke sjelden forekommende. Eksisterende avtaler kan være muntlige, eller om de er skriftlige, mangle oppsigelsesklausuler, vederlagsbestemmelser eller løpetid. Videre forekommer det at selve omstruktureringen ikke er avtaleregulert, eller at avtaler nedfelles skriftlig lenge etter at restruktureringen har skjedd.

En forvirrende og fragmentert fremstilling

En god og sammenhengende historie i et enkelt og klart språk er overbevisende. Rotete strukturering av teksten, unødvendig bruk av fagtermer, vektlegging av mindre vesentlige forhold på bekostning av mer vesentlige, bidrar til å svekke rapporten. Dette er særlig aktuelt for engelskspråklig dokumentasjon.

Sammendraget

Et manglende, skjevt eller forvirrende sammendrag bør unngås. Et kort og dekkende innledende sammendrag er ikke bare overbevisende, men tvinger de som utarbeider rapporten til å tenke og skrive klart og fokusert. Sammendraget er dessuten kanskje det eneste som mer perifere brukere av dokumentasjonen noen gang kommer til å lese.

Forretningsmessig formål

Samtidig bevissikring av de forretningsmessige fordeler som forventes, og de konkurransemessige eller andre vesentlige faktorer som ligger til grunn for restruktureringen, er ofte mangelfull eller fraværende. Manglende samtidig dokumentasjon av styrets og ledelsens vurderinger kan være særlig uheldig. Det kan også være kritisk å tidfeste når disse vurderingene ble foretatt, og av hvem.

Korrelasjon og kausalitet

En logisk feilslutning er å konstatere en korrelasjon, altså en handling og et uavhengig utfall, og anta at det var en kausalitet, altså at det ene er en følge av det andre. Som påpekt i retningslinjene, er ikke det faktum at hendelser skjer samtidig i seg selv et bevis for kausalitet. Et praktisk eksempel er inntektsreduksjon i et selskap som er omdannet fra en distributør til en agent. I slike tilfeller er det viktig å kunne sannsynliggjøre enten eksisterende eller manglende kausalitet, alt ettersom faktum tilsier.

Partenes realistiske alternativer

En generell svakhet er en utilstrekkelig utpensling av det forretningsmessige bildet

som eksisterte på beslutningstidspunktet, samt utilstrekkelig presentasjon av de viktigste realistiske alternativene beslutningstakerne sto overfor. Her kan også såkalt spillteori kunne tydeliggjøre og kvantifisere alternativene.

Sikring av samtidige sammenlignbare data

Samtidige data har normalt størst troverdighet og gjennomslagskraft. Rapporter utarbeidet i ettertid, kanskje 4–5 år etter restruktureringen, vil ofte ikke kunne finne samtidige data, eller bli avvist av skattemyndighetene eller domstolene som konstruerte i forbindelse med en tvist. Ofte vil personell ha sluttet, og det derfor rent praktisk er vanskelig å rekonstruere forutsetninger, vurderinger og faktum i ettertid.

Inkonsistent informasjon fra andre kilder

Andre kilder kan gi tilsynelatende motstridende eller forvirrende informasjon. Dette kan være årsrapporter, presentasjoner, reklamemateriale, databaser osv. Manglende håndtering av slik informasjon vil vesentlig kunne svekke bevisverdien av dokumentasjonen.

Konklusjoner

En konklusjon som kommer som en overraskelse, er ikke heldig. Dette kan for eksempel skyldes manglende logisk sammenheng mellom premisser og konklusjon, at rapporten ikke gir adekvat empirisk grunnlag for konklusjonen, eller at vektige motargumenter eller motstridende data ikke i tilstrekkelig grad er drøftet og tilbakevist.

Verdsettelse

Verdsettelse som ikke er tilstrekkelig underbygd gjennom bruk av riktig økonomisk og skatterettslig metodikk, er ikke bare lite egnet til å overbevise skattemyndighetene, men kan også kaste tvil over selve rapporten. En annen ikke sjelden forekommende svakhet er at det ikke fremgår klart av verdsettelsen at viktige faktorer fra hovedanalysen er vurdert, og hvilken påvirkning disse har hatt på selve verdsettelsen. I noen tilfeller kan verdsettelse utarbeidet for oppkjøpsformål være misvisende fordi disse bygger på andre kriterier enn de som følger av reglene innen skatteretten.

Oppsummering

Samtidig bevissikring ved restrukturering gjennom skriftlige avtaler og en god Business Restructuring Report, kan forebygge tvister og bedre skattyters posisjon dersom tvister skulle oppstå. Dette gjelder

i enda større grad enn tidligere, siden skattemyndighetene ruster opp sin kompetanse på praktiske viktige felter, og da særlig innen konsernbeskatning. Rapporten kan også være nyttig i en planleggingsprosess internt i konsernet, ved samarbeid med skattemyndighetene og ved MAP- og APA-

forhandlinger. En rapport som tydelig og utførlig etablerer et troverdig faktumbilde og som viser at armlengdeprinsippet som nedfelt i skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene er fulgt, både i selve restruktureringen og i etterfølgende transaksjoner, vil være vanskelig å tilbakevise for

skattemyndighetene. Verdsettelse bør gjøres samtidig eller kort tid etter restruktureringen, bygge på analysen i rapporten, og baseres på alminnelige økonomiske prinsipper, supplert med skatterettslige særhensyn.

RF-1123 – oppgaveplikten for kontrollerte transaksjoner



Artikkelen er forfattet av:

Seniorrådgiver
Frank Lange
Skattedirektoratet, seksjon for metodeutvikling

Rettledning for RF-1123 om kontrollerte transaksjoner og mellomværender¹ gir veiledning i hvem som er oppgavepliktig og hva oppgaven skal omfatte, men ikke hva opplysningene skal brukes til. En bedre forståelse av hva opplysningene skal brukes til, vil sannsynligvis kunne lette utfylling av skjema.

Det forutsettes at foretak skal følge armlengdeprinsippet, dvs. at transaksjonene gjennomføres til virkelig verdi.² Det er imidlertid unntak i form av fellesadministrative tjenester og kostnadsbidragsordninger (KBO) hvor foretakene kan være fritatt for å beregne et armlengde-påslag.^{3,4}

Såfremt en transaksjon ikke kan anses som en felles administrativ tjeneste eller ikke inngår i en KBO, skal transaksjonen føres i posten for den aktuelle transaksjonsarten selv om det ikke er beregnet et påslag.

Et godt utgangspunkt ved utfylling av oppgaven er de bokførte interne transaksjonene som skal elimineres i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskapet, selv om klassifikasjonen av transaksjonene i regnskapet ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med skjemaet. Det er imidlertid viktig å fylle ut oppgaven korrekt og tenke på at skattemyndighetene også har andre kilder til informasjon om transaksjoner. For eksempel kan nevnes at skattemyndighetene får opplysninger vedrørende oppkjøp gjennom databasen Zephyr fra Bureau van Dijk. Videre vil alle papirinnleveringer bli registrerte og tatt med i risikovurderingen.

Hva skal de forskjellige opplysningene brukes til?

Generelt skal opplysningene brukes til en helhetlig utvelgelse av saker på TP-området, utvikling av et risk management-system, herunder gi mulighet for en strategisk tilnærming til området med hensyn til ressursinnsats, kompetanseutvikling mv. Informasjonen i RF-1123 skal sammen med annen informasjon kunne si noe om hvordan inntjeningen, herunder størrelsen av kostnadene, er i forhold til sammenlignbare transaksjoner. Dette vil si informasjon som kan bidra til vesentlighets- og risikovurderinger pr. transaksjonsart eller samlet for driften samt for transaksjoner

vedrørende anleggsmidler og finansielle transaksjoner.

Følgende opplysninger er viktige i denne sammenhengen:

Klassifikasjon av foretaket. Pkt. 1–6 handler om *eierskap*. Er foretaket et morselskap, datterselskap, fast driftssted eller hovedkontor?

Klassifikasjon av driftsformen. Pkt. 9 viser driftsformen og forteller om virksomhets art (funksjoner) og påtatte risikoer i overordnet form. Her skal det kanskje foretas noen endringer i fremtiden. Driftsformen henger sammen med oppsplittingen i transaksjonsarter samt for eksempel angivelse av kommisjonærers driftsresultat i prosent av omsetningen til eksterne.

Konsernsammenheng fremgår av pkt. 7 hvor det *ultimate morselskap* (konsernspissen i hele konsernet) skal angis. Inntjening for foretaket sett i forhold til inntjening i konsernet fremgår også av pkt. 7. For å kunne sammenligne inntjeningen for foretaket med den samlede inntjeningen i konsernet må konsernets eller underkonsernets resultat angis.

Transaksjonsarter mv. er inndelt med utgangspunkt i risikoen pr. transaksjonsart og mellomværende. Hovedinndeling: Drift (16–31), transaksjoner vedrørende anleggsmidler (32–39), finansielle transaksjoner (40–50), mellomværender (51–57) har sammenheng med finansielle transaksjoner, kostnadsdekning (58–59) og felles prosjekter (60–61). Det vil fremover kunne komme til ytterligere poster.

Landkoder pr. transaksjonsart gir skattemyndighetene mulighet til å foreta en

felles utvikling av varer, driftsmidler mv. Videre vil for eksempel prosjekter som kan sammenlignes med joint venture-avtaler inngå i disse postene.

4 Revisjon og Regnskap 8–2011, Konserninterne tjenester – kreves fortjenestepåslag, Hans Martin Jørgensen og Amrit Paul Singh.

1 skatteetaten.no/no/Skjemaer/Opplysninger-om-kontrollerte-transaksjoner-og-mellomværender/

2 Rettledningen for RF-1123 for 2014, 1. side 2. spalte, 5. avsnitt.

3 Revisjon og Regnskap 1–2008, side 49, 3. spalte, 3. og 4. avsnitt: Det er videre gjort endringer i høringsutgaven av oppgaven vedrørende postene 51 og 52. Disse postene er delt opp i fire nye poster, nr. 52 – 55. I post 52 (nå 58) og 53 (nå 59) skal det krysses av for kostnader til felles administrasjon mv. som er fordelt mellom nærstående. Sentraliserte tjenester som rapporteres uten fortjenestepåslag, skal inngå i disse postene. I post 54 (60) og 55 (61) skal det avkrysses for inntekter fra og kostnader til felles prosjekter. Med felles prosjekter menes blant annet såkalte kostnadsbidragsordninger som vil kunne omfatte

risikovurdering med utgangspunkt i hvilket land transaksjonsmotparten er skattemessig hjemmehørende.

Endringer i konsernet kan medføre risiko for feil (exit-beskatning mv.) Dette er årsaken til spørsmålene i pkt. 10–13.

Transaksjoner uten vederlag eller mot symbolsk betaling skal angis med betalingen under den enkelte transaksjonsart. I tillegg skal pkt. 14 eller 15 besvares med ja.

Endringer i skjema

Frem til 2015 har det kun vært forholdsvis få endringer i RF-1123. Disse endringene er beskrevet i de årlige TP-årsrapportene.^{5,6}

For inntektsåret 2014 er det foretatt flere endringer i skjemaet. Reglene for oppgaveplikt er ikke endret. Den viktigste endringen er at størrelsen av transaksjoner ikke lenger skal angis i intervaller, men med *bruttotall pr. transaksjonsart og mellomværender*, hvilket bedre tilfredsstiller SSBs behov.⁷ Samtidig gis skattemyndighetene bedre muligheter for å kalkulere risiko for feil for det enkelte foretaket pr. transak-

sjonsart.⁸ Angivelse av antall enheter som den opplysningspliktige har transaksjoner med, er bare tatt med for å tilfredsstille SSBs behov. Flere *transaksjonsarter har blitt splittet* i flere poster, enten for å få en bedre sammenheng med klassifikasjonen av virksomheten under punkt 9 eller fordi posten inneholdt transaksjoner med forskjellige risiko for feil. For eksempel kan nevnes bareboat leiekostnader i pkt. 23 a. som er vanskeligere å kalkulere enn andre leie- og leasingkostnader og derfor har en høyere iboende risiko.

Under *immaterielle driftsmidler* skal det nå angis antall nyregistrerte patenter mv. (godkjente søknader). I tillegg skal det angis kostnadsførte utgifter til egenutviklede immaterielle driftsmidler. Disse opplysningene sammen med andre tilgjengelige opplysninger, kan gi skatteetaten en mulighet for også å evaluere inntekter fra immaterielle driftsmidler.

Endring fra angivelse av intervaller til angivelse av bruttotall pr. transaksjonsart har medført at angivelsen av *andel av transaksjoner med nærstående pr. transaksjonsart har fått en ny funksjon*. Andelen av transaksjoner beregnes i forhold til transaksjonsverdien.⁹ Tidligere ble andel av kontrollerte transaksjoner pr. transaksjons-

art anvendt til å vurdere omfanget av den enkelte transaksjonsarten pr. foretak. Etter endringen vil andelen anvendes til å vurdere risikoen for feil. Såfremt andelen av transaksjoner med nærstående utgjør 100 %, vil muligheten for å finne *internal comparables* være begrenset og derfor vil risikoen for feil sannsynligvis være høyere enn hvis andelen er under 50 %.

Hvordan kan risiko for feil beregnes?

Risikoen beregnes ved å multiplisere størrelsen av transaksjonen (vesentlighet) med hhv. forventet avvik fra armlengdeprisen (basert på erfaringer og sammenligninger) og sannsynligheten for feil. Risiko kan enten beregnes pr. transaksjonsart eller for driftstransaksjonene under ett.

Avslutning

OECD har de senere årene fokusert på risikostyring av TP-området som RF-1123 er en del av.¹⁰ Skatteadministrasjonene skal bruke ressursene sine på best mulig måte og ikke kontrollere foretak som ikke representerer en risiko. Skjemaet har gjennomgått endringer de seneste årene og vil også i fremtiden bli tilpasset nasjonale og internasjonale trender.

5 Se TP-årsrapport 2011 pkt. 4.1 *Konsernkontoordninger*. skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Drive-bedrift/Aksjeselskap/Internprising/arsrapporter/TP-årsrapport.

6 TP-årsrapport 2013 pkt. 7.3.1. *Karakterisering av foretak* med angivelse av hvilken form for virksomhet foretaket driver. *Inntektsforhold for foretaket* skal angis i form av driftsresultat og driftsresultat i % av omsetningen. *Landkoder pr. transaksjonsart*. Opplysninger om *oppkjøp*.

7 R&R 1–2008, side 49, 3. spalte 2. avsnitt.

8 Danske myndigheter gjorde endringer fra intervaller til bruttotall for inntektsåret 2013.

9 For eksempel har et selskap leie- og leasinginntekter på i alt 100, herav inntekter fra konsern 60. Andelen utgjør således 60 %. Selskapet har en langsiktig gjeld på 1000,

herav utgjør konsernintern langsiktig gjeld 30. Andelen utgjør således 30 %.

10 OECDs rapport fra 2012: *Dealing Effectively with Challenges of Transfer Pricing*.

Internprising av immaterielle eiendeler – BEPS

Artikkelen er forfattet av:



Henrik Brødholt
Advokatfullmektig og Statsautorisert Revisor
Deloitte Advokatfirma



Hans Martin Jørgensen
Partner og Advokat
Deloitte Advokatfirma

16. september utga OECD en oppdatert veiledning vedrørende internprising av immaterielle eiendeler, som en del **av BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting)**. De foreslåtte endringene kan få betydelige skattemessige konsekvenser for

internasjonale konserner med verdier i immaterielle eiendeler.

En stor del av veiledningen om internprising av immaterielle eiendeler er ferdigstilt, og de delene av veiledningen som enda ikke er ferdigstilt inneholder viktig informasjon om den sannsynlige retningen den endelige veiledningen vil ta. Planlagt ikrafttredelsesdato er utgangen av 2015 sammen med resten av BEPS-prosjektet,

og veiledningen skal da implementeres i OECDs retningslinjer for internprising («OECDs retningslinjer eller retningslinjene») kapittel I og VI.

Immaterielle eiendeler synes å utgjøre en vesentlig andel av markedsverdien til internasjonale konserner, og interne transaksjoner utgjør en stor andel av verdenshandelen. Når immaterielle eiendeler i tillegg ofte er utfordrende å verdsette, relativt enkle å flytte over grenser og at det i mange land er et fravær av treffende lovregulering, er det ikke overraskende at transaksjoner med immaterielle eiendeler i dag benyttes til å flytte skattbart overskudd til land med lavere beskatning. Dette kan særlig anses problematisk dersom profitten allokteres til et annet land uten at det reflekterer den reelle verdiskapningen knyttet til den immaterielle eiendelen, og dagens internasjonale skatteregulering gir anledning til en slik form for overskuddsflytting i en del tilfeller. I lys av dette er immaterielle eiendeler både en viktig og utfordrende del av BEPS-prosjektet.

Deloitte Advokatfirma har tidligere utgitt en artikkel angående høstens BEPS-leveranser.¹ Denne artikkelen vil behandle den oppdaterte veiledningen vedrørende immaterielle eiendeler i nærmere detalj, samt diskutere mulige konsekvenser og forholdet til norsk rett. I hovedsak vil artikkelen berøre fem sentrale temaer knyttet til veiledningen:

- I. Betydning for norsk rett
- II. Definisjon
- III. Rett til avkastning
- IV. Internprisingsmetoder
- V. Tilsidesettelse og endring av vilkår

I tillegg utga OECD i desember 2014 nye høringsnotater vedrørende BEPS-tiltak 8, 9 og 10. De nye utkastene omhandler hovedsakelig risiko, tilsidesettelse, endring av vilkår og bruk av profit split-metoden, og vil behandles der de kan få særlig betydning for internprising av immaterielle eiendeler.

I. Betydning for norsk rett

Betydningen OECDs retningslinjer

I Norge reguleres internprisingsspørsmål gjennom skattelovens § 13–1, som viser direkte til OECDs retningslinjer. Etter sktl. § 13–1 skal det tas hensyn til retningslinjene i skatteavtaletilfeller og de bør tas hensyn til så langt de passer i andre tilfeller. Følgelig synes det klart at ret-

ningslinjene i skatteavtaletilfeller skal tillegges vekt etter norsk rett. Hvor mye vekt OECDs retningslinjer må tillegges i skatteavtaletilfeller, og om de må tas hensyn til i situasjoner uten skatteavtale, er imidlertid mer uklart, og omdiskutert i juridisk teori.^{2,3,4}

Et videre spørsmål er hva det innebærer å «ta hensyn til» retningslinjene. På grunn av deres karakter av å være av veiledende art og et produkt av en lang rekke kompromisser, gir de på flere punkter ikke tydelige svar. Om det må tas hensyn til retningslinjene og hvilken vekt de har etter norsk rett, blir dermed kun en mindre del av et større spørsmål – hvordan retningslinjenes omfattende og tidvis komplekse veiledning skal gis anvendelse i praksis.

Denne artikkelen tar ikke sikte på å behandle disse spørsmålene i dybden, men nøyer seg med å konstatere at det synes noe uklart om OECDs retningslinjer må anses obligatoriske i alle tilfeller, og hvilken rettskildemessig vekt de i så fall må tillegges.

Vedrørende grenseoverskridende spørsmål knyttet til internprising av immaterielle eiendeler, er det imidlertid vår oppfatning at de gir veiledning på et lite regulert område, og mest sannsynlig vil være relevant for, og tillegges vekt av, norske skattemyndigheter i en eventuell skattetvist.

Riktig versjon av retningslinjene

Et særlig spørsmål er om veiledningen vil få umiddelbar effekt når den trer i kraft som en del av OECDs retningslinjer. Her bør det skilles mellom tilfeller der retningslinjene gis virkning direkte i norsk rett etter sktl. § 13–1 og tilfeller der en armlengdebestemmelse i en allerede inngått skatteavtale gjøres gjeldende.

Vår erfaring er at de ofte anvendes direkte uten å gå veien om armlengdebestemmelsen⁵ i relevant skatteavtale, og ordlyden i sktl. § 13–1 fjerde ledd legger opp til dette.⁶ Det synes naturlig å tolke henvisningen i sktl. § 13–1 dynamisk, basert på ordlyden i sktl. § 13–1 fjerde ledd og siden Høyesterett uttaler at retningslinjene

«med senere endringer» skal tillegges betydning i Agip-dommen.⁷ Følgelig bør den siste offisielle versjonen av retningslinjene legges til grunn, og veiledningen vil da få umiddelbar effekt i norsk rett for skattesaker fremover i tid fra det tidspunktet den vedtas av OECD.⁸

I tilfeller der en armlengdebestemmelse i en allerede inngått skatteavtale anvendes, må spørsmålet avgjøres basert på en tolkning av denne. Retningslinjene anses i juridisk teori å ha samme tolkningsverdi ved tolkning av skatteavtaler som modellavtalens kommentarer.⁹ Nyere versjoner av kommentarene kan antakelig anvendes fra det tidspunktet de trer i kraft på eldre skatteavtalebestemmelser, så lenge de er av presiserende art.¹⁰ Nye kommentarer som gir uttrykk for andre oppfatninger enn tidligere kommentarer kan imidlertid normalt ikke anvendes. I tilfeller der nye kommentarer regulerer tidligere uregulerte situasjoner i modellavtalen kan det anføres at endringene kan legges til grunn så lenge de anses å være i tråd med artikkelens formål og plausible tolkning.¹¹ Veiledningen vedrørende immaterielle eiendeler kan forstås som en endring av retningslinjene som regulerer et tidligere lite regulert område innenfor artikkel 9 sitt virkeområde. Dermed kan det anføres at den nye veiledningen for immaterielle eiendeler også vil kunne gis umiddelbar effekt etter skatteavtalens armlengdebestemmelse, dog med forbehold om at vi ikke har sett hvordan det endelige nye kapittel VI i OECDs retningslinjer vil se ut.

På denne måten vil BEPS-endringene innen internprising antakelig få raskere effekt i norsk rett enn andre BEPS-endringer, som mest sannsynlig må gjennomføres i modellavtalen eller som ny nasjonal lovgivning. Selv om modellavtalen endres, må i tillegg nye skatteavtaler inngås før endringer får virkning i norsk rett. Det er dog en mulighet at det blir enighet om et multilateralt instrument etter BEPS-tiltak 15 som muliggjør en raskere implementering av endrede skatteavtaler enn i dag, men på

7 Rt. 2001 s. 1265; Agip.

8 I den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet, jf. sktl. § 13–1 fjerde ledd.

9 Se for eksempel Bullen, Andreas, «Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing», s. 38.

10 Bullen, Andreas, «Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing», s. 55.

11 Bullen, Andreas, «Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing», s. 55.

1 Pearson-Woodd og Gjeruldsen, «Det internasjonale skattesystemet endres», *Revisjon & Regnskap* nr. 7 2014.

Bakgrunnen for BEPS

BEPS er OECDs pågående prosjekt med hovedformål å motvirke at skattegrunnlag enkelt og lovlig kan flyttes mellom land. I tabellen under er den siste statusen for de 15 ulike BEPS-tiltakene oppsummert:

Figur 1: Status for 15 BEPS-tiltakene

Tema	Tiltak	Status
Digital økonomi	1. Digital økonomi	<ul style="list-style-type: none"> • Utgitt 16. september 2014 • Mye gjenstår og vil dekkes inn i hovedsak gjennom de andre tiltakene
Etablere en internasjonal sammenheng i selskapsbeskatningen («tette hullene»)	2. Nøytralisere hybrider	<ul style="list-style-type: none"> • Utgitt 16. september 2014 • Antatt ferdigstilt
	3. Styrke NOKUS-regler (CFC)	<ul style="list-style-type: none"> • Planlagt ferdigstilt september 2015
	4. Begrense rentefradrag/finansbetalinger	<ul style="list-style-type: none"> • Høringsnotat utgitt 18. desember 2014 • Planlagt ferdigstilt desember 2015
	5. Motvirke skadelig skattepraksis	<ul style="list-style-type: none"> • Utgitt høringsnotat 16. september 2014 • Planlagt ferdigstilt desember 2015
Gjenopprette fulle effekter og fordeler av internasjonale standarder («håndtere friksjoner»)	6. Forhindre misbruk av skatteavtaler	<ul style="list-style-type: none"> • Veiledning delvis ferdigstilt 16. september 2014 • Høringsnotat oppfølging utgitt 21. november 2014
	7. Forhindre kunstig unnngåelse av skattemessig fast driftssted (PE)	<ul style="list-style-type: none"> • Høringsnotat utgitt 31. oktober 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015
	8. Internprising av immaterielle eiendeler	<ul style="list-style-type: none"> • Veiledning delvis ferdigstilt 16. september 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015
	9. Risiko og kapital ved internprising	<ul style="list-style-type: none"> • Høringsnotat utgitt 19. desember 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015
	10. Andre høyrisiko-transaksjoner ved internprising	<ul style="list-style-type: none"> • Ulike høringsnotater utgitt i desember 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015
Sikre transparens og oppfordre til økt sikkerhet og forutsigbarhet	11. Etablere metodikker for å samle og analysere data vedrørende BEPS	<ul style="list-style-type: none"> • Planlagt ferdigstilt september 2015
	12. Redegjørelse for aggressiv skatteplanlegging	<ul style="list-style-type: none"> • Planlagt ferdigstilt september 2015
	13. Revurdere krav til internprisingsdokumentasjon	<ul style="list-style-type: none"> • Utgitt 16. september 2014 • Antatt ferdigstilt
	14. Gjøre konfliktløsningsmekanismer mer effektive	<ul style="list-style-type: none"> • Høringsnotat utgitt 18. desember 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015
Rask implementering	15. Utvikle et multilateralt instrument	<ul style="list-style-type: none"> • Utgitt 16. september 2014 • Planlagt ferdigstilt september 2015

nåværende tidspunkt forblir det en eventualitet.

Et annet spørsmål er om oppdateringen av OECDs retningslinjer kan gis retroaktiv effekt etter den blir endelig vedtatt, for eksempel ved at oppdateringen på immaterielle eiendeler gjelder for transaksjoner som har funnet sted i år før veiledningen vedtas av OECD. En slik effekt kan tenkes begrunnet ved at den nye veiledningen kun behandler temaer som ligger innenfor armlengdebestemmelsen i inngåtte skatteavtaler slik at fremtidige endringer i veiledningen således anses stilltiende godtatt ved skatteavtaleinngåelsen. I Agipdommen ble 1995-versjonen av retningslinjene anvendt på transaksjoner fra 1986–87.¹² Det kan altså ikke utelukkes at norske domstoler vil tillate retroaktiv anvendelse av retningslinjene.

Vi har observert at skattemyndighetene har vist til OECDs ikke-vedtatte høringsnotat om immaterielle eiendeler i sin argumentasjon i pågående skattesaker. Vår oppfatning er at en slik bruk synes noe tynt begrunnet, men at denne fremgangsmåten fra skattemyndighetenes side øker sannsynligheten for at de også vil forsøke å anvende vedtatt veiledning retroaktivt.

Det er i dette henseende viktig å ta med i betraktning at internasjonale skattespørsmål er høyt på dagens politiske agenda, og at dette nok kan bidra til en viss holdningsendring hos myndighetene. Det omfattende arbeidet som gjøres gjennom BEPS, kan medføre at skattemyndigheter og domstoler får tilgang til nye anførsler og argumenter, samt økt motivasjon for å anvende disse ved bokettersyn og i rettsaker. Særlig på et lite regulert felt som internprising av immaterielle eiendeler kan det tenkes at skattemyndigheter og domstoler ikke vil være upåvirket av OECDs nye retningslinjer, gitt at de vedtas i 2016, i saker som angår ligningen for 2015 og tidligere.

Rettspraksis og forholdet til OECDs retningslinjer

Det er begrenset med rettspraksis vedrørende internprising av immaterielle eiendeler, og i de tilfeller spørsmålet ikke tidligere er behandlet av en norsk domstol, synes det naturlig å tillegge OECDs retningslinjer mer vekt. Noe rettspraksis^{13,14} finnes det imidlertid, og der et konkret

¹² Rt. 2001 s. 1265, Agip.

¹³ Utv. 2007 s. 1440, Cyttec.

¹⁴ Utv. 2013 s. 1012, Accenture.

spørsmål er behandlet av domstolene, vil det i dag være naturlig å vektlegge dette, særlig på grunn av retningslinjenes relativt sparsommelige behandling av immaterielle eiendeler i sitt nåværende kapittel VI.

Ved fravær av anvendelig norsk rettspraksis kan en nok argumentere for at relevant internasjonal rettspraksis kan tillegges vekt i Norge. For eksempel ble internasjonal rettspraksis vektlagt i Dell-dommen. Dette var ikke en internprisingsdom, men antakelig vil internasjonal rettspraksis på et relativt uregulert område som internprising av immaterielle eiendeler kunne tillegges en viss vekt etter norsk rett på tilsvarende måte som i Dell-dommen.

På den annen side skal det nok en del til før internasjonal rettspraksis ved motstrid vil vektlegges mer enn den nye, omfattende veiledningen når den trer i kraft som en del av OECDs retningslinjer. Et interessant spørsmål for fremtiden kan være hvordan en skal vektlegge de oppdaterte retningslinjene i forhold til eldre underrettspraksis ved motstrid.

Delkonklusjon

Den nye veiledningen rundt internprising av immaterielle eiendeler vil antakelig få umiddelbar effekt gjennom sktl. § 13–1 når den vedtas av OECD, og vil nok måtte vektlegges i vesentlig grad da det er lite andre rettskilder på området. I det følgende vil vi redegjøre for veiledningens innhold og mulige konsekvenser.

II. Definisjon

Hva som defineres som en immateriell eiendel for internprisingsformål, avgjør om den oppdaterte veiledningen i OECDs retningslinjer kapittel VI vil komme til anvendelse for et objekt eller en omstendighet, og er således et viktig avgrensnings-spørsmål.

OECD har valgt en bred definisjon av immaterielle eiendeler blant annet for å redusere sjansen for at verdifulle objekter eller omstendigheter faller utenfor definisjonen, og dermed vanskeligere vil kunne være gjenstand for prising for skatteformål.

Veiledningen definerer en immateriell eiendel som noe som oppfyller følgende tre kumulative vilkår:

1. Ikke en fysisk eller en finansiell eiendel
2. Kan eies eller kontrolleres for bruk i kommersiell virksomhet, og

3. Bruk eller overføring ville blitt kompensert mellom uavhengige parter i en sammenlignbar situasjon

Veiledningen drøfter om de ulike objektene og omstendighetene i figur 2 under er omfattet av definisjonen:

Figur 2: Definisjonens virkeområde

Immateriell eiendel	Potensielt immateriell eiendel	Ikke-immateriell eiendel
Patenter	Arbeidsstokk	Konsern-synergier
Knowhow og forretningshemmeligheter	Goodwill og verdi av fortsatt drift	Markeds-spesifikke forhold
Varemerker og merkenavn		
Lisenser, andre kontraktrettigheter og lignende begrensede rettigheter til immaterielle eiendeler		

Alminnelige immaterielle eiendeler som patenter, varemerker og knowhow omfattes av vilkårene i definisjonen, mens konsernsynergier og markeds-spesifikke karakteristika derimot normalt ikke kan eies eller kontrolleres i tilstrekkelig grad til å være omfattet av definisjonen. Konsekvensen av ikke å være omfattet av definisjonen er at et slikt objekt eller omstendighet ikke selv vil kunne være gjenstand for prising. Om nødvendig skal den i stedet tas hensyn til som en sammenlignbarhetsfaktor med betydning for sammenlignbarhetsanalysen ved prisingen av andre interne transaksjoner.

Merverdier knyttet til arbeidsstokken i et selskap vil ikke omfattes av definisjonen med unntak av i helt spesielle tilfeller. Det samme gjelder markeds-spesifikke forhold. Dersom det foreligger en goodwill med faktisk verdi, skal den etter veiledningen enten omfattes av definisjonen eller behandles som en sammenlignbarhetsfaktor avhengig av situasjonen. Etter vår oppfatning har det mest for seg at goodwill ikke omfattes av definisjonen i de tilfellene der den faktisk representerer uidentifiserbar restverdi.¹⁵ Dette kan begrunnes med at goodwill da kan omfatte markeds-spesifikke forhold og arbeidsstokk, og siden veiledningen normalt ikke behandler disse som immaterielle eiendeler vil en selvmotsigelse kunne oppstå.

Når OECD identifiserer immaterielle eiendeler for internprisingsformål, fokuserer de på hva som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en sammenlignbar transaksjon. Den brede definisjonen er ment å gjelde uavhengig av ulike lands juridiske definisjoner innen andre rettsområder enn internprising, for eksempel innen regnskapsrett, patentrett og for alminnelige skatteformål. OECD påpeker at en internprisingsanalyse bør vurdere nøye om en immateriell eiendel eksisterer og om en immateriell eiendel har blitt brukt eller overført. Eksempelvis vil ikke kostnader til forskning og utvikling nødvendigvis skape en immateriell eiendel, eller øke verdien av denne, og alle markedsaktiviteter vil ikke skape eller forbedre en immateriell eiendel.

Eksistensen av juridisk, kontraktmessig eller annen form for beskyttelse er ikke en nødvendig betingelse for at en gjenstand kan karakteriseres som en immateriell eiendel, selv om det kan påvirke verdien og avkastningen av gjenstanden. Likeledes er ikke separat overførbarhet nødvendig for at en gjenstand faller inn under definisjonen.

Ved gjennomføringen av en internprisingsanalyse er det ifølge veiledningen viktig å identifisere relevante immaterielle eiendeler spesifikt. Vagt beskrevne eller udiffensierte immaterielle eiendeler anses utilstrekkelige for dette formålet. Funksjonsanalysen skal identifisere de relevante immaterielle eiendelene, på hvilken måte de bidrar til å skape verdier i transaksjonene som analyseres og på hvilken måte de bidrar til verdiskapning for øvrige eiendeler i selskapet. Dette kan by på utfordringer i praksis da en del potensielle immaterielle eiendeler kan være vanskelige å identifisere.

III. Rett til avkastning

Veiledningen drøfter hvordan avkastningen skal allokere når eierskapet til en immateriell eiendel helt eller delvis separeres fra aktiviteter relatert til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse eller anvendelse av den immaterielle eiendelen. Denne delen av veiledningen er både viktig og kontroversiell siden den kan medføre en vesentlig endring av dagens praksis. For eksempel vil en royalty som i dag betales til et utenlandsk selskap som er formell eier av den immaterielle eiendelen, men ikke utfører viktige tilhørende funksjoner, antakelig måtte nedjusteres. På dette punktet er ikke veiledningen endelig,

¹⁵ For øvrig slik den er definert i norsk regnskapsrett, jf. regnskapsloven § 5–7.

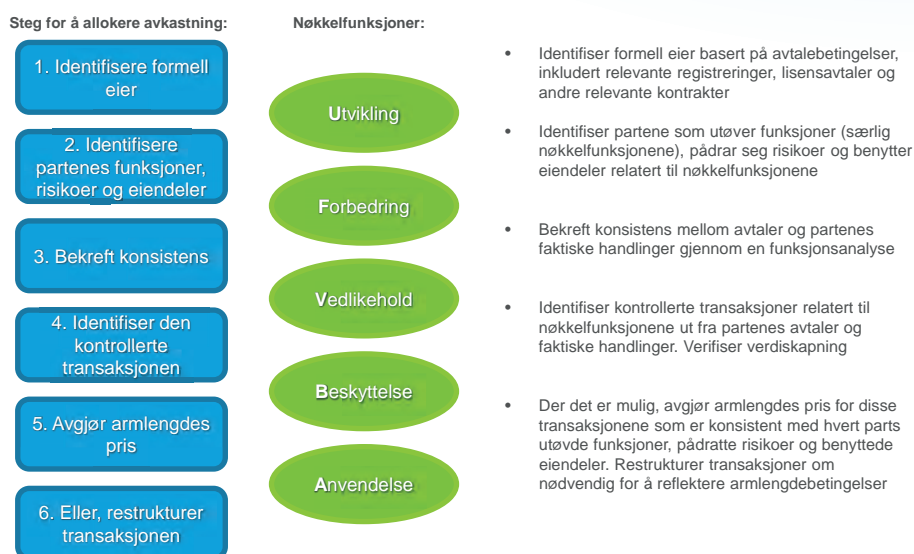
siden det her er sterk sammenheng med den pågående generelle oppdateringen av OECDs retningslinjer vedrørende risiko og kapital.

Som startpunkt for vurderingen bør betaling for bruk av en immateriell eiendel gjøres til den parten som har juridisk eierskap. Når en annen part har deltatt i aktiviteter som fører til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse eller anvendelse av den immaterielle eiendelen, må det også vurderes om denne parten skal kompenseres gjennom en separat transaksjon som tar hensyn til den antatte markedsverdien av de utførte aktivitetene.

Veiledningen diskuterer problemstillingene knyttet til separasjon av eierskap fra aktivitet som fører til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse eller anvendelse av immaterielle eiendeler, hvilken parts avkastning som skal testes og hvilken del av avkastningen som til slutt skal allokere til eieren og til de som gjennomfører disse aktivitetene. Konklusjonen synes å være at avkastningen bør være drevet av en funksjonsanalyse av de funksjonene som utføres, eiendeler som brukes og risikoer som pådras av alle medlemmene i konsernet, i henhold til kapittel I-III av OECDs retningslinjer. Den juridiske eieren vil ikke nødvendigvis ha krav på en andel av avkastningen. Hensikten er å redusere muligheten for lovlig overskuddsflytting ved bruk av immaterielle eiendeler, og vil antakelig effektivt redusere handlingsrommet for noen typer skatteplanlegging.

Figur 3 viser veiledningens seks steg for å allokere avkastning fra immaterielle eiendeler. Rammeverket synes teoretisk og vil antakelig være ressurskrevende å anvende i praksis. På den annen side indikerer veiledningen hvilke områder skattemyndighetene vil fokusere på i fremtidige bokettersyn.

Figur 3



Ved fastsettelsen av prisene anses noen viktige funksjoner å ha spesiell betydning for verdien av en immateriell eiendel, og inkluderer:

- Design og styring av forsknings- og markedsføringsprogrammer
- Etablering av retning og prioriteringer for kreative virksomheter
- Kontroll over strategiske beslutninger vedrørende utvikling av immaterielle eiendeler
- Styring og kontroll av budsjetter
- Viktige beslutninger om forsvar og beskyttelse av immaterielle eiendeler
- Pågående kvalitetskontroll over funksjoner som kan ha en vesentlig effekt på verdien av den immaterielle eiendelen

Mellom uavhengige parter kan flere av disse aktivitetene utføres av en annen part med spesialisert kunnskap, og følgelig benyttes til å dokumentere armlengdes pris. Internprisingspraktikere bør undersøke og identifisere aktiviteter av vesentlig betydning for sin virksomhets immaterielle eiendeler for å øke muligheten for å mønstre et effektivt forsvar av sin prising i et bokettersyn.

IV. Internprisingsmetoder

Valg av mest hensiktsmessig metode

OECDs retningslinjer gir anvisning på fem aksepterte metoder¹⁶ for å teste om en kontrollert transaksjon kan anses å være i tråd med armlengdeprinsippet. Fire av disse metodene er ensidige, og i de fleste tilfellene er det disse som anvendes i dag. Det at en metode er ensidig, betyr at det er tilstrekkelig å teste en av partene i den kontrollerte transaksjonen for å kunne konkludere at den er gjennomført på armlengdes vilkår. Ofte gjennomføres testingen ved å lage en benchmark med et prisingsintervall ut fra observerte sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. En av hovedgrunnene til at slike metoder i dag aksepteres er av hensyn til enkelhet og praktisk gjennomførbarhet, da en tosidig vurdering kan bli mer komplisert ved at en må ta hensyn til prisingsforhold hos både kjøper og selger, potensielt etter ulike lands reguleringer.

Profit split-metoden er ikke ensidig, da den søker å fordele overskudd i en transaksjon basert på en vurdering av flere parters bidrag. Ved valg av internprisingsmetode for immaterielle eiendeler, sannsynliggjør den nye veiledningen at profit split i flere situasjoner vil være å foretrekke, sammen med mer konvensjonell verdsettelsesmetodikk gjennom diskonterte kontantstrømsanalyser. Etter vår oppfatning vil dette særlig gjelde unike immaterielle eiendeler som etter sin art og innhold ikke enkelt kan sammenlignes med andre transaksjoner. Ved mangel på relevant sammenlignbar data vil en benchmark gjennom en ensidig metode være mindre egnet, og en vil kunne bli presset til å anvende profit split eller helt alminnelige verdsettelsesmetodikker.

Valget av den mest hensiktsmessige metoden for internprising bør etter veiledningen baseres på en funksjonsanalyse som gir en klar forståelse av konsernets globale forretningsprosesser og hvordan de immaterielle eiendelene samhandler med andre funksjoner, eiendeler og risikoer i den globale virksomheten. Funksjonsanalysen skal identifisere alle faktorer som bidrar til verdiskaping, inkludert hvem som bærer risiko, spesifikke egenskaper ved markedet, beliggenhet, forretningsstrategier og konsernsynergier. Dette vil antakelig medføre at det blir større fokus på konsernets prising som helhet, og ikke kun prisingen hos enkeltsekskapene.

¹⁶ CUP (Comparable Uncontrolled Price), Resale minus, Cost plus, TNMM (Transactional Net Margin Method) og Profit split, jf. Retningslinjene kapittel II.

OECD påpeker videre at internprisingsmetoder som søker å anslå verdien av en immateriell eiendel basert på kostnaden ved utviklingen av den immaterielle eiendelen generelt ikke anbefales, på grunn av lav korrelasjon mellom kostnadene til utvikling og den senere verdien av den immaterielle eiendelen.

De unike funksjonene til den immaterielle eiendelen bør vurderes ved å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse. Dette er spesielt viktig når CUP-metoden benyttes, men er også relevant når andre metoder avhengige av sammenlignbare transaksjoner anvendes. Hvis sammenlignbarhetsjusteringer representerer en stor andel av verdien av den immaterielle transaksjonen, vil justeringen inneholde større usikkerhet. Følgelig vil det være økt sannsynlighet for at transaksjonen ikke anses tilstrekkelig sammenlignbar til å kunne anvendes som en CUP. Spesielt for sjeldne og unike immaterielle eiendeler vil det være vanskelig å finne egnede sammenlignbare transaksjoner for bruk av CUP-metoden.

Videre advares det om at påliteligheten av ensidige internprisingsmetoder vil bli vesentlig redusert dersom parter som utfører en betydelig del av de viktige funksjonene behandles som testede parter i internprisingsanalysen. Hvis disse funksjonene ikke blir outsourcet mellom uavhengige parter, kan konsekvensen være at tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner ikke er mulige å finne.

Veiledningen konkluderer med at CUP- og profit split-metoden antakelig vil være best egnet ved prising av immaterielle eiendeler. I tillegg påpekes det at verdsettelsesteknikker kan være nyttige verktøy, og det settes en høy terskel for sammenlignbarhet, som sannsynligvis medfører at CUP-metoden vanskelig kan anvendes. Mulige unntak er der det nylig er gjennomført et sammenlignbart oppkjøp av en uavhengig part eller der det foreligger en passende intern CUP.

Dersom CUP normalt ikke kan anvendes, og de andre ensidige metodene heller ikke anses egnede, gjenstår kun profit split. Veiledningen antyder at profit split kan være den mest pålitelige metoden ved verdsettelse av egenutviklede immaterielle eiendeler. Forventningen til flere praktiskere er at bruk av profit split-metoden vil øke, og at myndighetene i økende grad vil utfordre bruk av ensidige metoder på transaksjoner knyttet til immaterielle eien-

del. Dette kan underbygges videre ved at OECD i desember utga et høringsnotat¹⁷ som spesifikt diskuterer bruk av profit split-metoder, og prising av immaterielle eiendeler et av hovedtemaene.

Realistiske handlingsalternativer

I tillegg til utvidet veiledning vedrørende metodebruk og funksjonsanalyse skal realistiske handlingsalternativer for partene vurderes før en kan konkludere med at en transaksjon er gjennomført på armlengdes vilkår. Dette fremgår både av veiledningen til immaterielle eiendeler og det nye høringsnotatet¹⁸ vedrørende risiko. Der som dette blir gjennomført som en del av OECDs retningslinjer, vil det nok medføre vesentlig merarbeid av for skattyterne, og det kan stilles spørsmål ved om en vurdering av en lang rekke hypotetiske realistiske alternativer for et konsern vil gjøre armlengdevurderingen mer treffsikker. Merk imidlertid at realistiske handlingsalternativer allerede implementert som en del av OECDs retningslinjer når det gjelder restruktureringer, jf. kapittel IX oppdatert i 2010.

Immaterielle eiendeler som er vanskelige å verdsette

Enkelte lands skattemyndigheter har uttrykt bekymring for at noen immaterielle eiendeler er vanskelige å verdsette og teste ved hjelp av OECDs tradisjonelle metoder, enten fordi den immaterielle eiendelen er unik, og at en følgelig ikke kan finne sammenlignbare transaksjoner, eller fordi inntektsstrømmen som den immaterielle eiendelen anses å kunne generere, er svært usikker på transaksjonstidspunktet.

OECD åpner nå for bruk av alminnelige verdsettelsesteknikker for å anslå armlengdes pris i slike situasjoner der det er vanskelig å finne korrekt pris, herunder inntektsbaserte metoder som diskonterte kontantstrømmer. Ved anvendelse av slike verdsettelsesmetoder, er det viktig å vurdere forutsetningene som ligger til grunn for analysen. OECD tar ikke mål av seg å utarbeide en helhetlig veiledning for slike verdsettelse, men bemerker blant annet at følgende punkter spesielt bør vurderes:

- Nøyaktighet av økonomiske prognoser
- Forutsetninger for vekstrater
- Diskonteringsrente
- Brukstil for immaterielle eiendeler og terminalverdier

¹⁷ BEPS-tiltak 8, 9 og 10: «Discussion draft in revisions to chapter 1 of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterization, and special measures».

¹⁸ BEPS-tiltak 10: «Discussion draft on the use of profit splits in the context of global value chains».

- Forutsetninger vedrørende skatter
- Betalingsmåte

V. Tilsidesettelse og endring av vilkår

Immaterielle eiendeler er ofte enkle å flytte over landegrenser og kan være vanskelige å identifisere og verdsette. På grunn av dette er det utfordrende for lovgivere og skattemyndigheter å motvirke overskuddsflytting med transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler. Derfor vurderer OECD gjennom BEPS spesielle tiltak, inkludert økt mulighet for tilsidesettelse og endring av transaksjoners vilkår.

Gjeldende retningslinjer tillater skattemyndighetene å sette til side og eventuelt endre vilkår i en kontrollert transaksjon kun i to *eksepsjonelle* tilfeller:¹⁹

1. Når den økonomiske substansen i transaksjonen er forskjellig fra sin form (substansunntaket), *eller*
2. Når vilkårene i transaksjonen i sin helhet skiller seg fra de som kunne blitt avtalt mellom kommersielt rasjonelle uavhengige parter, og selve strukturen hindrer skattemyndighetene å gjennomføre en hensiktsmessig prisfastsettelse (rasjonalitetsunntaket).

Ifølge ny veiledning skal kontrakter kunne brukes til å beskrive roller, ansvar og rettigheter mellom nærstående foretak, og tjene som et utgangspunkt for å identifisere og analysere kontrollerte transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler.

Imidlertid, hvis faktisk pådratt risiko og utøvde funksjoner som fører til utvikling, forbedring, vedlikehold, beskyttelse eller anvendelse av immaterielle eiendeler avviker fra det som følger av kontraktsforholdet, er det den faktiske situasjonen som skal være gjenstand for prising. Her synes OECD i økt grad å fokusere på partenes faktiske handlemåte.

Nytt høringsnotat vedrørende behandling av risiko, tilsidesettelse og spesielle tiltak har tilsvarende tilnærming.²⁰ Partenes faktiske handlemåte skal i utgangspunktet legges til grunn slik at eventuelle avvik i forhold til det som er avtalt medfører at avtalen må endres. I sin nåværende form kan dette anses å utvide retningslinjenes nåværende substansunntak.

¹⁹ Retningslinjene punkt 1.65.

²⁰ BEPS-tiltak 8, 9 og 10: «Discussion draft in revisions to chapter 1 of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterization, and special measures».

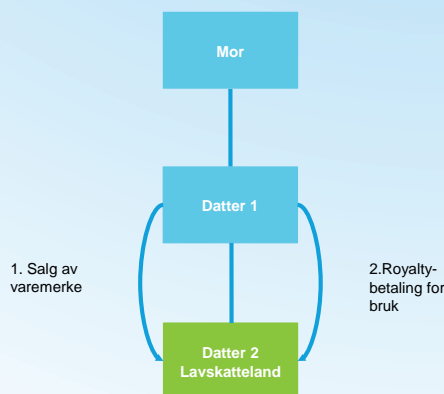
I tillegg synes høringsnotatet å legge opp til en potensielt vesentlig utvidelse av rasjonalitetsunntaket, som kan få store konsekvenser om det forblir uendret. Både substans- og rasjonalitetsunntaket i de nåværende retningslinjene skal kun anvendes i eksepsjonelle tilfeller, men det nye høringsnotatets diskusjon av grunnleggende økonomiske egenskaper og kommersiell rasjonalitet synes å legge opp til en utvidet adgang for myndighetene til å sette til side en transaksjon, og i stedet legge til grunn en transaksjon med endrede vilkår som antas å bedre reflektere armlengdeprinsippet.²¹ Dette vil kunne øke sannsynligheten for dobbeltbeskatning, da en endring til antatte armlengdes vilkår i stedet for kun en endring av prisen, øker kompleksiteten i transaksjonen og kan medføre at det blir mer utfordrende for ulike lands skattemyndigheter å komme til enighet.

Et annet spørsmål er om eventuelle endringer i tråd med høringsnotatet vil medføre en endring i norsk rett. Ifølge «*Fornebudoktrinen*» kan det anføres at rasjonalitetsunntaket kan gjøres gjeldende uten at retningslinjenes vilkår om at selve strukturen hindrer skattemyndighetene å foreta en hensiktsmessig prisfastsettelse må være oppfylt.^{22,23}

Trolig vil høringsnotatet vedtatt uendret likevel kunne medføre økt adgang til tilsidesettelse og endring av vilkår enn norsk rett tillater i dag, da det kan diskuteres om «*Fornebudoktrinen*» gir anledning til tilsidesettelse og endring av vilkår også i tilfeller som ikke anses eksepsjonelle etter OECDs retningslinjer. I et slikt tilfelle vil antakelig de nye retningslinjene anses styrende for når tilsidesettelse og endring av vilkår kan skje, gitt at norsk rettspraksis ikke utvikler seg i en annen retning.

Selv om dette høringsnotatet ikke spesifikt gjelder immaterielle eiendeler, er eksempelet²⁴ vedrørende tilsidesettelse og endring av vilkår i kjernen av diskusjonen rundt retten til avkastning av immaterielle eiendeler.

I eksempelet driver Mor og Datter 1 virksomhet i samme land og Datter 1 eier et verdifullt egenutviklet varemerke som det benytter ved salg av alle sine produkter. Datter 1 utøver vesentlige markedsfunksjoner for å vedlikeholde og forbedre varemerket, og selskapets strategi er helt avhengig av å kunne anvende dette varemerket.



Varemerket selges så til Datter 2 lokalisert i et lavskatteland for en engangssum på \$ 400 millioner, og Datter 1 får en lisens som det gir det rett til en anvende varemerket mot en årlig royaltybetaling. Datter 1 avtaler med Datter 2 å utøve vesentlige markedsfunksjoner relatert til vedlikehold og forbedring av varemerket. Datter 2 har flere ansatte som er egnet til å styre og følge opp anvendelsen av varemerket og \$ 10 millioner i kostnader. Imidlertid har ikke Datter 2 selv muligheten til å anvende varemerket siden hovedvirksomheten skjer i Datter 1. Intensjonen er at skattebesparelsen gjennom fradrag for royaltybetalingene hos Datter 1 vil overstige ekstrakostnadene gjennom økt administrasjon og antall ansatte i Datter 2.

Basert på disse fakta konkluderer OECD med at transaksjonen mangler grunnleggende økonomiske egenskaper som uavhengige parter ville benyttet, hovedsakelig på grunn av:

1. Transaksjonen hverken beskytter eller forbedrer den kommersielle eller finansielle situasjonen til Datter 1 eller Datter 2,
2. Konsernets totale kostnader før skatt har økt, og
3. Det realistiske alternativet for Datter 1 – å ikke gjennomføre salget – synes mer forretningsmessig fornuftig, da varemerket er svært sentralt for virksomheten.

Dette resulterer ifølge OECD i at salget av varemerket må tilsidesettes for internprisingsformål, slik at Datter 1 og Datter 2

skattlegges som om salget ikke hadde funnet sted.

OECD synes gjennom sitt eksempel å tydeliggjøre en hensikt om å redusere mulighetene for overskuddsflytting gjennom immaterielle eiendeler, og de ønsker derfor å gi skattemyndigheter økt anledning til å angripe selve transaksjonen eller strukturen i stedet for kun selve internprisingen.

Dersom dette trer i kraft uendret, vil det kunne få stor betydning for hvordan transaksjoner ved utflytting av immaterielle eiendeler vurderes skattemessig. Merk at dette eksempelet foreløpig kun er en del av et høringsnotat, og antakelig vil bli gjenstand for mye diskusjon i tiden fremover.

Konklusjon

OECD har tatt på seg den vanskelige oppgaven å oppdatere veiledningen for internprising av immaterielle eiendeler i et BEPS-perspektiv. Selv om deler av veiledningen ikke er endelig, er retningen rimelig klar – juridisk eierskap av en immateriell eiendel alene skal ikke medføre at eieren har krav på betydelig avkastning fra den immaterielle eiendelen. Dette vil antakelig innebære at inntekter i større grad enn i dag tilordnes og beskattes i de landene hvor den immaterielle eiendelen utvikles, og at handlingsrommet for skattemessig overskuddsflytting ved bruk av immaterielle eiendeler, reduseres.

Videre synes OECD å legge til rette for økt bruk av profit split og mer konvensjonelle verdsettelsesteknikker for å estimere pris på transaksjoner med immaterielle eiendeler som en ikke kan finne igjen blant uavhengige parter.

OECD foreslår å øke muligheten for tilsidesettelse av og endring av vilkår i en transaksjon som ikke er i tråd med nærmere definerte grunnleggende økonomiske egenskaper. Dette har i sterkere grad blitt foreslått i det nye høringsnotat vedrørende risiko, tilsidesettelse og spesielle tiltak.

Den kommende veiledningen vil etter vår oppfatning kunne få betydelig innvirkning på dagens internprisingspraksis. Særlig internasjonale konserner med vesentlige interne transaksjoner knyttet til immaterielle eiendeler bør vurdere å gjennomgå kontrakter og strukturer, samt følge nøye med på den videre utviklingen.

21 BEPS-tiltak 8, 9 og 10: «Discussion draft in revisions to chapter 1 of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterization, and special measures)», punkt 83–93.

22 Rt. 1940 s. 598, Fornebu.

23 Bullen, Andreas, «Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing», s. 521–523

24 BEPS-tiltak 8, 9 og 10: «Discussion draft in revisions to chapter 1 of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterization, and special measures)», punkt 90–91.

Høyesterettsdom om merverdiavgift:

Tap på fordring og interessefellesskap

I dom 9. februar 2015 (HR-2015-312-A) har Høyesterett tatt stilling til når et avgiftssubjekt kan korrigere merverdiavgiftsberegningen som følge av tap på fordring. Dommen, som er avsagt under dissens 4-1, innebærer en mer liberal forståelse av reglene om tap på fordring enn det som hittil har vært lagt til grunn i praksis.



Artikkelen er forfattet av:

Advokattfullmektig
Sofie Aandal Vangsnes
Advokatfirmaet PwC

Høyesterett har også avsagt en dom om tap på fordring i skatteretten, i et tilfelle hvor det var interessefellesskap mellom kreditor og debitor. Denne dommen omtales i en senere utgave av bladet.

Avgiftssaken gjaldt for det første spørsmålet om det må trekkes en grense mellom alminnelige kundefordringer og fordringer som er *omdannet* til mer langsiktig kreditt i et interessefellesskap. For det andre, dersom det kunne foretas en slik omklassifisering, var det et spørsmål om fordringen var omdannet i det konkrete tilfellet.

Høyesterett kom til at fordringen ikke var omdannet. En betalingshenstand på 1,5 år ble ikke ansett å være til hinder for fradragsrett som følge av tap på fordring, all den tid henstanden var «forretningsmessig begrunnet». Tidligere har terskelen for å avskjære tapsfradrag vært svært lav ved en viss passivitet på kreditors hånd. Disse tilfellene må nå vurderes mer konkret, med spørsmål om kreditor kan begrunne passiviteten forretningsmessig.

Sakens bakgrunn

Lønningshaugen 15 AS var frivillig registrert for utleie av fast eiendom. De leide i en periode på omtrent 1 ½ år ut lokaler til to selskaper, Johs Lunde Flytteservice AS og Johs Lunde Cargo Bergen AS. Alle de tre selskapene inngikk i en selskapsstruktur

hvor én person («A») hadde en dominerende rolle. A eide indirekte 91 % av Johs Lunde Flytteservice AS og Johs Lunde Cargo Bergen AS, samtidig som han hadde indirekte eierinteresser i Lønningshaugen 15 AS varierende mellom 25 og 36,7 %.¹

Leietakerne betalte i all hovedsak ikke husleie i den aktuelle perioden. Leien ble imidlertid fakturert med merverdiavgift. Da det i 2011 ble åpnet konkurs i de to leietakerselskapene, hadde Lønningshaugen 15 AS derfor innbetalt totalt kr 404 585 i merverdiavgift til staten. Den inngående avgiften var dessuten fradragsført i leietakerselskapene. I omsetningsoppgaven for første termin 2011 korrigerer Lønningshaugen 15 AS beregningsgrunnlaget for tidligere utgående merverdiavgift. Teknisk sett gjøres det ved å føre beløpet til fradrag. For selskapet innebar det at kr 404 585 skulle tilbakeføres til dem. Ved Skattekontorets vedtak 31. august 2011 ble tilbakeføringen ikke akseptert, og vedtaket ble stadfestet av Klagenemnda for merverdiavgift 12. desember 2011. Saken for domstolene gjaldt gyldigheten av Klagenemndas vedtak.

Sakens spørsmål

Et avgiftssubjekt må innbetale beregnet utgående merverdiavgift til staten uavhengig av om kunden betaler vederlaget eller ikke. På nærmere vilkår, fastsatt i merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd, kan avgiftssubjektet likevel fradragsføre tidligere beregnet merverdiavgift:

«Beregningsgrunnlaget kan korrigeres dersom en utestående fordring som det tidligere er beregnet utgående merverdiavgift av, på grunn av skyldnerens manglende betalingsvegne anses endelig konstatert tapt.»

I saken til Lønningshaugen 15 AS var det enighet om at fordringen var endelig tapt. For Høyesterett var det reist to problemstillinger:

1. For det første var det et spørsmål om det etter mval. § 4-7 første ledd må trekkes en grense mellom alminnelige kundefordringer og fordringer som er omdannet til mer langsiktig kreditt, og da slik at bare tap på alminnelige kundefordringer kan fradragsføres.
2. For det andre, og dersom det i prinsippet kunne foretas en slik omklassifisering, var det et spørsmål om fordringen var omdannet i det konkrete tilfellet.

Høyesterett kom til at vilkårene for korrigering var oppfylt, slik at selskapet kunne fradragsføre tidligere innbetalt merverdiavgift på de utestående fordringene.

Noe om hensynene og tidligere praksis

Hensyn

Merverdiavgiftsloven § 4-7 innebærer kort sagt at en kreditor slipper å bli belastet med den avgiften som egentlig skulle vært betalt av kjøper. En slik regel synes i utgangspunktet rimelig: kreditor er av staten gitt en oppkrevningsfunksjon, men skal ikke betale denne merverdiavgiften dersom debtors betalingsvegne svikter.

Bestemmelsen om tap på fordring begrenser imidlertid ikke *debtors* rett til å fradragsføre den inngående merverdiavgiften etter merverdiavgiftsloven § 8-1. Debitor kan altså fradragsføre merverdiavgiften uavhengig av om fordringen blir betalt. Det var også tilfellet i vår sak.² Den samlede effekten kan bli at debtors virksom-

¹ Se dommens premiss 4-5.

² Se dommens premiss 3.

het til dels subsidieres av staten.³ Det tilsier at det settes vilkår for å korrigere beregningsgrunnlaget ved tap på fordring.

Problemstillingen settes ofte på spissen i tilfeller hvor partene er nærstående. Dette fordi en nærstående kreditor etter omstendighetene kan ha mindre insentiver til å kreve inn vederlag fra debitor – eiernes totale fortjeneste vil være den samme. Til dette kommer at en nærstående kreditor ofte vil være nærmere enn andre kreditorer til å yte alminnelig finansieringsbistand.

Tidligere praksis

Avgiftspraksis har av disse grunner lagt seg på en streng linje for fradragsføring når kreditor og debitor er nærstående, og det i større eller mindre grad er gitt en form for henstand. I flere saker er det lagt til grunn at kreditors fordring enten er ettergitt eller konvertert til finansiering,⁴ og det er derfor nektet fradrag for tidligere oppkrevd merverdiavgift.⁵ Det har vært tilfellet selv om debitor senere går konkurs, og fordringen dermed utvilsomt er tapt, slik som i Høyesteretts sak.

Nærmere om Høyesteretts vurderinger

Det generelle spørsmålet om omdanning

Høyesterett kom til at det generelt var grunnlag for å avgrense tapsfradrag etter mval. § 4–7 første ledd når en kundefordring skifter karakter fra leverandørkreditt til en annen form for tilgodehavende (premiss 39–48).

Flertallet viste til at ordlyden i mval. § 4–7 første ledd ikke ga særlig veiledning. Derimot var det av betydning at merverdiavgiftsloven tok sikte på å videreføre eldre rett. Den tidligere forskriften bygget på at det ikke var adgang til tilbakeføring dersom kundefordringen hadde skiftet karakter.⁶ Videre la flertallet særlig vekt på de reelle hensynene som det er vist til ovenfor. I premiss 43–44 peker førstvoterende på grensedragningen mot finansiering, og på risikoen for at staten ellers vil lide

avgiftstap. I premiss 48 oppsummerte Høyesterett slik:

«Det må etter mitt syn anses klart at det ikke vil være adgang til tilbakeføring når leverandørkreditten omdannes til et ansvarlig lån, eller det uttrykkelig er avtalt at leverandørkreditten skal omdannes til en del av den langsiktige finansiering. Det samme må i utgangspunktet også gjelde der omdanningen fremkommer av den regnskapsmessige behandling. Etter mitt syn må det videre legges til grunn at tilbakeføring også kan nektes når leverandørkreditten har skiftet karakter til en annen form for tilgodehavende.»

Dette utgangspunktet er i samsvar med underrettspraksis de siste 20 årene.

Den konkrete vurderingen i de tvilsomme tilfellene

To sentrale momenter

Spørsmålet som gjenstår, er da hvordan man skal trekke grensen i de tvilsomme tilfellene, nemlig der hvor det ikke har skjedd noen uttrykkelig omdanning av fordringen, men hvor det er gitt en betalingshenstand som i større eller mindre grad *fremstår* som en omdanning.

For det første gjør Høyesterett det klart at omdanning kan skje også utover tilfellene med interessefelleskap (premiss 50). Dette har frem til nå ikke vært åpenbart, ettersom spørsmålet om tap på fordring sjelden er satt på spissen i slike tilfeller.

Høyesterett oppstiller to momenter som særlig skal tillegges vekt ved vurderingen av om en fordring er omdannet:⁷

1. Om kreditorskapet har særbehandlet debitorskapet i forhold til sine øvrige debitorer
2. Om kreditorskapets handlemåte kan begrunnes forretningsmessig når dette skal vurderes ut fra kreditorskapet stilling alene

I tilfeller uten interessefelleskap oppstiller Høyesterett imidlertid en presumsjon for at kreditors formål med leverandørkreditten er forretningsmessig begrunnet i egne forhold.⁸ Resten av Høyesteretts dom gir derfor færre holdepunkter for vurderingen av tilfeller uten interessefelleskap.

Det første av Høyesteretts to kriterier er ikke overraskende: en slik særbehandling tilsier at henstanden er begrunnet nettopp i interessefelleskapet.



KORRIGERING: Høyesterett har tatt stilling til når et avgiftssubjekt kan korrigere merverdiavgiftsberegningen som følge av tap på fordring.

Et perspektiv som i denne sammenheng er fraværende hos Høyesterett, er hvorvidt kreditor har gjort det som er nødvendig for å inndrive avgiftskravet. Man kunne tenkt som så at hvis kreditor ikke lojalt følger opp innkrevingen, så skal ikke det ramme avgiftsprovenyet.⁹ Men Høyesterett legger altså ingen vekt på dette.

Det andre av de to momentene innebærer formodentlig en oppmykning i forhold til tidligere praksis. At betalingshenstanden er «forretningsmessig begrunnet», har tidligere vært anført av den private part uten hell i underrettspraksis. I prosedyrene for Høyesterett var det likevel staten som hadde understreket betydningen av dette momentet. Til sammenlikning kan man se på begrunnelsen i Stavanger tingretts dom 19. juni 2013,¹⁰ hvor tingretten – i tråd med statens anførsel i den saken – uttaler følgende:

«Retten ser ikke vekk fra at det kan ha vært forretningsmessig hensiktsmessig, men vilkårene for tapsfradrag innebærer ingen slik hensiktsmessighetsvurdering.»

Ettersom også langsiktig finansiering kan tenkes å være forretningsmessig begrunnet, og staten regulært ønsker å avgrense fradragsretten mot slike tilfeller, er det ikke gitt at man bør legge vekt på om kreditors handlemåte er forretningsmessig begrunnet. Tidligere har passivitet derfor vært flittig benyttet som argument fra skattekontorets side for at en fordring er omdannet til en form for langvarig kreditt, selv om dette ikke er uttrykkelig avtalt.

Høyesteretts dom innebærer altså at det mer konkret må vurderes om henstanden har vært forretningsmessig begrunnet. Uansett hva man måtte mene om dette, er

⁹ Se til sammenlikning TFRED-2012–97 354, hvor retten formulerer totalvurderingen som et spørsmål om kreditor har gjort det som er rimelig for å kreve at Staten skal bære en del av tapet.
¹⁰ TSTAV-2012–208 086.

³ Se Høyesteretts vurdering i premiss 44.

⁴ I form av kreditt/driftstilskudd/lån eller annen finansieringsbistand.

⁵ Dette kommer blant annet klart til uttrykk i Merverdiavgiftshåndboken 10. utgave på side 357 med henvisning til KMVA 3671 av 2. mars 1998, TOSLO-2010–33 878 (Autosalongen Eiendom AS), TAUAG-2009–130 090 og LH-1994–42. Se også TFRED-2012–97 354 og TSTAV-2012–208 086. Det er en rekke klagenemdsavgjørelser som ligger på samme linje. Se for eksempel KMVA-2003–4936 (som også ble anført av staten som uttrykk for gjeldende praksis), KMVA –6750–2010 og KMVA-2014–8235.

⁶ Adgangen til tilbakeføring ved tap på fordring var tidligere regulert i forskrift 20. august 1969 nr. 1 § 13.

⁷ Se premiss 50.

⁸ Se premiss 51.

vurderingskriteriene nå blitt klarere, og tilsier også en mer lempelig praksis enn den som hittil er ført.

Dette innebærer også at skattekontoret ikke kan bygge på en formodning om at så fort det gis en kortere eller lengre henstand, så har fordringen endret karakter. En så skarp grensedragnings er det ikke grunnlag for etter Høyesteretts dom.¹¹

Hva ligger i «forretningsmessig begrunnet»?
Spørsmålet er etter dette hva som ligger i «forretningsmessig begrunnet».

Det konkrete saksforholdet viser at det kan være tale om et omfattende betalingsmislighold, pågått over lang tid, uten at det nødvendigvis endrer fordringens karakter. Lønningshaugen 15 AS sendte riktignok purring og varsel om inkasso hver måned, men det ble ikke gjort forsøk på inndrivelse utover dette. Man undersøkte heller ikke muligheten for alternative leietakere. Et slikt mislighold på 1 ½ år er altså alene ikke nok til å konstatere at en fordring er gått over til å bli finansieringsbistand. Det vil dermed bli vanskeligere for skattekontoret å nekte tapsfradrag, også ved interessefellesskap.

I Oslo tingretts dom 20. oktober 2010¹² (Autosalongen Eiendom AS) hadde et eiendomsselskap leid ut næringslokaler til sine søsterselskaper. Selskapet hadde en fordring på husleie fra datterselskapet som ble ansett ettergitt av retten og fradrag nektet. Tingretten trakk frem at leieavtalens betalingsbetingelser ble fraveket i hele perioden, at det ikke var gjort inndrivelsesforsøk utover muntlige purringer og at selskapet heller ikke undersøkte mulighetene for å få inn andre leietakere. Retten mente selskapet måtte ha forstått, i god tid før konkurs/driftsopphør hos leietaker, at fordringene ikke ville bli innfridd. Når Autosalongen likevel forholdt seg passiv, mente retten det skyldtes at fordringen var ettergitt.¹³ Etter Høyesteretts dom vil spørsmålet snarere være om den manglende kreditorpågangen var forretningsmessig begrunnet.

Det kan også spørres om resultatet i Stavanger tingretts nevnte dom ville blitt annerledes etter de kriteriene Høyesterett nå har oppstilt. I den saken hadde kreditor blant annet foretatt millioninvesteringer i

de utleide lokalene, for å tilpasse dem til leietakers storskala-trykkervirksomhet. Det ble støpt nye gulv som kunne tåle de tunge maskinene, tilrettelagt strøm og rør etc. Det var få alternative leietakere for slike spesialinnredede lokaler. I et tilfelle som det, vil det gjerne være forretningsmessig begrunnet å fortsette leieforholdet, heller enn å gå til avvikling fordi noen betalinger uteblir. Det gjelder selv om forholdet da får karakter av langsiktig finansiering.

Forankring i styrende organer

Reelt sett var årsaken til manglende leieinnbetaling at leietakerselskapene hadde fått instruks fra A om foreløpig ikke å betale. Da kreditor gjorde pågang overfor leietakerne, fikk de også dette til svar. Når det nettopp er As gjennomgående rolle i konsernet som ligger til grunn for manglende leieinnbetaling, kunne det kanskje vært naturlig å se det som avgiftssubjektets risiko at A har opptrådt med flere hatter. Høyesterett la imidlertid ikke nevneverdig vekt på dette – de så det slik at A opptrådte på vegne av leietakerselskapene, selv om As innflytelse på leietakerselskapene også medvirket til at utleier ikke foretok seg noe ytterligere.

I den konkrete vurderingen viste Høyesterett isteden (avsnitt 64–65) til kreditorselskapenes hensikt med manglende inndrivelse, og pekte på tre forhold av betydning:

1. Kreditor hadde ikke gitt bindende tilsagn om henstand
2. Styret var ikke kjent med den manglende husleiebetalingen
3. A hadde ingen kompetanse til å konvertere leiekravene på vegne av utleier

Samlet sett tilsier dette at det må kreves en nokså streng forankring i avgiftssubjektets styrende organer før en fordring kan sies å være omdannet til annen form for finansiering.

Kort om kriteriet «manglende betalingssevne» og mindretallets votum

Mindretallet, dommer Noer, kom til et annet resultat. Hun la avgjørende vekt på at tapet av fordringen etter lovens ordlyd må skyldes manglende betalingssevne hos debitor. Hun knytter dermed vurderingstemaet nærmere til lovteksten, heller enn en sammensatt vurdering av om fordringen har endret karakter (avsnitt 87).

Dommer Noer mente at Lønningshaugens oppfølging av kundeforholdet samlet sett

var sterkt avvikende fra vanlig forretningsmessig oppføringen, «og at det i realiteten er ytet driftskreditt til leieselskapene gjennom de løpende leveransene».

Det er ikke gitt at et slikt vurderingstema som mindretallet oppstiller, skiller seg noe særlig fra flertallets. Dommer Noer er selv inne på dette, i avsnitt 76. Kriteriet om manglende betalingssevne gjør at det må avgrenses mot tap som skyldes manglende betalingsvilje. Flertallet og mindretallet synes enige om det.

I den konkrete vurderingen kommer flertallet likevel til at kriteriet «manglende betalingssevne» er oppfylt, og at en slik vurdering ikke ga noe ytterligere utover spørsmålet om fordringen var omdannet. Det er ikke helt lett å følge det resonnermentet – det fremgår av premiss 61 at den manglende leieinnbetalingen skyldtes nettopp instruks fra A, men at han ga denne instruks på vegne av *leietakerselskapene*. Uansett hvem han ga instruks på vegne av, trekker en slik instruks i retning av manglende *betalingsvilje*, heller enn manglende *betalingssevne*. Dersom førstvoterende tas på ordet, er det et spørsmål hvor mye som gjenstår av avgrensningen mot manglende betalingsvilje.

Oppsummering – konsekvenser av dommen for den avgiftspliktige

Høyesteretts avgjørelse innebærer en annen tilnærming til merverdiavgiftsbehandlingen av tap på fordring enn den som tidligere har vært rådende i praksis. Det vil nå være større plass for å vurdere hvorvidt betalingshenstand er forretningsmessig begrunnet i kreditors forhold. Tidligere har terskelen for å avskjære tapsfradrag vært svært lav ved en viss passivitet på kreditors hånd. Disse tilfellene må nå vurderes mer konkret.

For den avgiftspliktige vil Høyesteretts avgjørelse innebære at man i følgebrev til omsetningsoppgaven hvor tapet korrigeres, bør gjøre rede for hvorfor henstanden er forretningsmessig begrunnet. Høyesteretts konkrete vurdering gir dessuten holdpunkter for å legge større vekt på selskaps egen vurdering av dette, ved at flertallet la stor vekt på opptredenen til selskaps styrende organer. Om det er rimelig at staten bærer deler av tapet i det konkrete tilfellet, for eksempel fordi kreditor har vært for passiv i innkrevningen, har tilsynelatende mindre vekt.

¹¹ Det var det neppe heller tidligere, jf. prinsipputtalelsen i KMVA-2003-4936, som også Høyesterett bygger på (særlig er dette behandlet i mindretallets votum, avsnitt 80).

¹² TOSLO-2010-33 878.

¹³ Se også TFRED-2012-97 354.

Skattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift:

Hvem har egentlig siste ord i avgiftssaker?

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Jonny Rabben
Deloitte Advokatfirma



Advokatfullmektig
Ola Fredriksen
Deloitte Advokatfirma
Foto: CF-Wesenberg/Koloni-
haven.no

Vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift er en rettskilde som i utgangspunktet skal følges av skattekontorene. Nemndas vedtak må i saker med likt faktisk og rettslig forhold være bindende for rettsoppfatningen som skal legges til grunn av skattekontorene i senere saker, fordi nemnda er sentral avgiftsmyndighet, mens skattekontorene er avgiftsmyndighet i første instans.

Noe annet vil innebære risiko for usaklig forskjellsbehandling, være i strid med både merverdiavgiftsloven og grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper, i tillegg til at nemndas posisjon som sentral avgiftsmyndighet kan bli undergravet og vedtakene kan bli illusoriske.

Bakgrunn – uheldig utvikling ved skattekontorene

I vår artikkel i Revisjon og Regnskap 7–2014 tok vi tak i det vi oppfatter som en uheldig utvikling ved at skattekontorene de senere årene synes å ha en økende tendens til å se bort fra vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift i like

saker. Vi rettet i artikkelen søkelyset mot de tilfellene der skattekontorene synes å opponere mot en rettsoppfatning som klagenemnda har lagt til grunn i like saker. Kjetil Neset – fagsjef mva i Skatt øst – har i Revisjon og Regnskap 1–2015 kommet med en omtale av det han oppfatter som vårt primære anliggende, nærmere bestemt relevans og vekt av klagenemndsavgjørelser i avgiftssaker.

Det er gledelig at avgiftsmyndighetene i første instans, representert ved Neset, fant artikkelen vår så interessant at den avstedkom en kommentar som kunne ha bidratt til en saklig debatt rundt dette temaet. Dessverre for debatten unnlater Neset å kommentere det vi mener er det prinsipielt sett viktige her; hvorfor velger skattekontorene i enkelte tilfeller å treffe nye vedtak i strid med vedtak truffet av klagenemnda i saker med likt faktisk og rettslig innhold?

Neset påpeker selv at rettskildebildet er utfordrende, og at staten så langt ikke har tatt ut søksmål mot vedtak truffet av klagenemnda, etter at Finansdepartementet ikke lenger har kompetanse til å omgjøre vedtak truffet av klagenemnda. Mener Neset at det bidrar til avklaring av dette utfordrende rettskildebildet når skattekontorene velger ikke å forholde seg til klagenemndas vedtak i nye saker med likt faktisk og rettslig innhold?

Utgangspunktet

Det primære anliggendet med vår artikkel var å belyse en praksis som synes å utvikle seg hos skattekontorene ved behandling av saker hvor verken faktum eller rettskildebildet er forskjellig. Det primære anliggendet var ikke å lage en artikkel om nemndsvedtak som rettskilde i sin alminnelighet. At skattekontorene ved behandling av avgiftssaker har både rett og plikt til ikke å føle seg bundet av nemndspraksis i tilfeller hvor f.eks. lovendring eller ny avgjørelse

fra Høyesterett ikke lar seg harmonisere med nemndspraksis, er noe vi antar at de fleste som arbeider med merverdiavgift vil gi sin tilslutning til. I saker hvor fakta ikke er sammenlignbare eller der hvor rettskildebildet ikke er sammenfallende, vil utfallet av sakene naturligvis kunne bli forskjellig. Det er imidlertid lite hensiktsmessig å begrunne usaklig forskjellsbehandling med adgangen til saklig forskjellsbehandling, om det i denne sistnevnte situasjonen overhodet er fruktbart å bruke betegnelsen forskjellsbehandling.

Klagebehandling i avgiftssaker vil alltid handle om lovtolkning som følge av at etterberegning av merverdiavgift faller innenfor legalitetsprinsippets område. Når klagenemnda i sak 1 legger til grunn lovtolkning A, kan ikke skattekontorene i sak 2, når faktum og rettskildebilde er sammenfallende med sak 1, legge til grunn lovtolkning B. En slik praksis fremstår som forskjellsbehandling, og ikke likebehandling slik Neset hevder at skattekontorene tilstreber.

De forvaltningsrettslige reglene

I vår artikkel i Revisjon og Regnskap 7–2014 viste vi til at merverdiavgiftslovens ordning er at skattekontorene må be Finansdepartementet ta ut søksmål mot nemnda dersom de mener at nemnda har truffet en avgjørelse som bygger på en uriktig oppfatning av et rettssspørsmål. Vi skal ikke her gå nærmere inn på dette, men påpeker kort at det følger av merverdiavgiftsloven §§ 12–1 og 12–2 at skattekontorene er avgiftsmyndighet i første instans, mens Klagenemnda for merverdiavgift er sentral avgiftsmyndighet. Videre er skattekontorene gjennom disse bestemmelsene i merverdiavgiftsloven underlagt Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet.

Eksempler fra praksis

Neset synes i sin artikkel å stadfeste den rettsoppfatningen hans kolleger ga uttrykk

for i Revisjon og Regnskap 6–2014 om at skattekontorene ikke er bundet av klagenemndas avgjørelser 7856, 7857 og 7858. Klagenemnda la i samtlige av disse sakene til grunn at overdragelse av en kapitalvare mellom fellesregistrerte selskaper ikke utgjør en justeringshendelse.

For oss fremstår det som overraskende at Neset og hans kolleger i Skatt øst mener at nemndas vedtak i disse sakene ikke skal legges til grunn ved behandling av fremtidige saker hvor fakta er sammenfallende med det som var tilfellet i de tre klagesakene. Etter det vi kan se, har det i tiden etter at vedtakene ble truffet ikke kommet til rettskilder som avviker fra rettskildebildet slik det var da sakene ble behandlet. Snarere tvert imot. I etterkant av nemndsavgjørelsene har Skattedirektoratet endret den elektroniske versjonen av Merverdiavgiftshåndboken 10. utg., 2014, s. 672, og uttrykt at nemndas rettsoppfatning skal legges til grunn. Videre fremstår det som overraskende at skattekontoret heller ikke vil underordne seg den rettsoppfatningen Skattedirektoratet offentliggjør i Merverdiavgiftshåndboken.

Et annet aspekt er at de avgiftspliktige på dette området vanskelig kan forutse sin

rettsstilling. Klagenemnda og Skattedirektoratet har lagt til grunn den rettsoppfatningen at overdragelse av kapitalvare mellom fellesregistrerte selskaper ikke er en justeringshendelse, men den avgiftspliktige vil altså bli møtt av skattekontorenes motsatte oppfatning.

Av andre eksempler på at skattekontorene unnlater å følge rettsoppfatningen til klagenemnda, er sakene som kom i kjølvannet av Høyesteretts avgjørelse i Halliburtondommen, jf. Rt. 2011 s. 1260. I Halliburtondommen kom Høyesterett til at en avgiftspliktig ikke har fradragrett for mva. på kostnader for ansatte på reiser fra hjemsted til oppmøtested. I tidsrommet hvor tvisten stod til behandling for domstolene, var det flere avgiftspliktige som hadde fradragført merverdiavgift på slike transportkostnader. Dette resulterte senere i etterberegningssaker hvor skattekontorene, ved siden av tilbakeføring av fradragført mva, også ila tilleggsavgift. I klagenemndssakene 7624 og 7728 la nemnda til grunn at tilleggsavgift ikke skulle ilegges og begrunnet dette med at spørsmålet om fradragrett rettslig sett fremstod som usikkert, og dermed var det ikke uaktsomt av den avgiftspliktige å kreve fradrag.

I senere saker hvor fakta og rettskildebildet har vært likt som i nemndsakene 7624 og 7728, er avgiftspliktige blitt ilagt tilleggsavgift ved at skattekontoret har sett vekk fra avgjørelsene til nemnda. Dette vil etter vårt syn være helt legitimt dersom det kan påvises forskjeller i sakenes fakta eller vektlegging av andre rettskilder dersom rettskildebildet endrer seg, men når det ikke er tilfelle, fremstår utfallet i disse sakene som ubegrunnet forskjellsbehandling.

Praksis ikke avgjørende?

Neset viser i sin artikkel til en avgjørelse fra klagenemnda som han tar til inntekt for at nemndsmedlemmene selv ikke anser seg bundet av tidligere praksis. Etter vår vurdering er nemndsavgjørelsen Neset viser til ikke relevant for spørsmålet om det er skattekontoret eller klagenemnda som skal ha siste ord i avgiftssaker.

Vi vil sterkt anta at nemndsmedlemmene ikke vil være tilbøyelig til å undergi like saker ulik behandling. Illustrerende i så måte er votumet i nemndssak 8067 (hvor skattekontorets ileggelse av tilleggsavgift for fradragføring av transportkostnader ble opphevet): «*At to selskap i samme konsern får forskjellig resultat i klagebehandling for identiske typetilfeller er etter mitt syn ikke holdbart.*»

Etter avtale med forfatter av ovenstående artikkel har Kjetil Neset fått anledning til å komme med en replikk i denne utgaven av bladet, og vi anser diskusjonen av temaet som avsluttet for denne gang.

Replikk: Hvem har egentlig siste ord i avgiftssaker

Jeg benytter anledningen til å kommentere ovenstående artikkel. Nedenstående er begrenset til noen korte presiseringer av hva jeg gir uttrykk for i Revisjon og Regnskap 1–2015, som et avsluttende innlegg herfra.

Klagenemnda for merverdiavgift har ikke instruksjonsmyndighet over skattekontorene. Nemndsvedtak og den rettsoppfatningen nemnda legger til grunn for sine vedtak, har likefullt betydning i kraft av å utgjøre forvaltningspraksis. I utgangspunktet har imidlertid rettskildefaktoren forvaltningspraksis begrenset vekt. Dersom det forutsettes at også Klagenemnda kan komme i skade for å legge uriktig rettsoppfatning til grunn for et vedtak, er det nær uunngåelig at skattekontoret kan måtte anvende «lovtolkning B» i «sak nr. 2», selv om Klagenemnda i «sak nr. 1» har gitt uttrykk for «lovtolkning A». Dette slår begge veier, og jeg viser her til min artikkel i Revisjon og Regnskap 1–2015, om at en rettsoppfatning som er til ugunst for noen kan være til gunst for andre. Med artiklene har vi forhåpentlig klargjort at skattekontoret, som andre rettsanvendere, er forpliktet til å vurdere det samlede rettskildebildet. Vi har i denne forbindelse dokumentert vota fra nemndsmedlem som synes å måtte bygge på tilsvarende oppfatning, at rettskildelæren ikke gir grunnlag for å legge avgjørende vekt på tidligere klagenemndsavgjørelser.

Rettsusikkerhet medfører en beklagelig risiko. Kunnskap om rettsusikkerhet er imidlertid nødvendig for å kunne håndtere denne risikoen på en hensiktsmessig måte. Målet for Skatt øst med innlegget i Revisjon og Regnskap, har vært å gi de avgiftspliktige økt forutberegnelighet og kunnskap om aktuelle risikoer. Hva angår spørsmålet om overdragelser av kapitalvarer mellom fellesregistrerte selskaper, fremholder jeg at vi «...tilbrår...» at overdragende part behandler dette som en justeringshendelse. Tilrådingen er utslag av vår lovforståelse, samt vårt inntrykk av at avgiftspliktige ønsker å opptre i henhold til gjeldende rett, herunder å bli gjort oppmerksom på reell rettsusikkerhet. Det ligger utenfor skattekontorets kompetanse å eliminere rettsusikkerhet med tilhørende risiko, sett bort fra ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Det synes klart at vi ikke har oppnådd full oppslutning om det vi oppfatter er «korrekt jus». Jeg er imidlertid trygg på at vi har pekt på relevante risikoer og derved at artikkelen – selv om den muligens har vært besværlig/irriterende – var et berettiget tiltak.

Kjetil Neset

Betydning for norske næringsdrivende:

Mini One Stop Shop

Fra nyttår trådte siste del av EUs merverdiavgiftsreform i kraft. Regelverket har betydning for norske næringsdrivende som nå må rapportere sin omsetning av digitale tjenester til private kunder i EU gjennom portalen Mini One Stop Shop (MOSS).



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Maj Hines Grape
NHO

Fra 1. januar 2015 er stedet for avgiftsberegning av elektroniske tjenester, kringkastingstjenester og telekommunikasjonstjenester i EU endret fra det landet hvor leverandøren er etablert, til landet hvor den private kunden er hjemmehørende.

EUs VAT-direktiv omfattes ikke av EØS-avtalen. For leveranser fra land utenfor EU til forbrukere i EU, har det helt fra 2003 vært plikt til registrering i EU. For disse leverandørene har de nye reglene betydning ved at omsetningen i EU nå skal registreres i en portal – Mini One Stop Shop – og at avgiftsberegningen skal skje iht. MVA-satsen i det landet der kunden er etablert. De nye reglene om endret leveringssted har også betydning innad i EU, der endringen innebærer et helt nytt prinsipp for stedet for avgiftsplikt. Dette gjelder blant annet norske bedrifter som er etablert i EU via egen juridisk enhet eller ved filial.

Omsetning av tjenester til privatmarkedet i EU

Reglene innebærer at norske næringsdrivende med omsetning i EU må beregne merverdiavgift (VAT) i det landet hvor den private kjøperen befinner seg, dvs. i utgangspunktet registrere seg og innrapportere til myndighetene i hvert enkelt land hvor de har omsetning. For å få dette til har EU-landene innført en forenklet rapporteringsordning – en «One Stop Shop», som innebærer at de næringsdrivende kan registrere sin omsetning av tjenester til privatmarkedet i EU samlet gjennom en portal. I første omgang er dette

etablert som en «Mini One Stop Shop» – MOSS som er begrenset til elektroniske tjenester, kringkastingstjenester og telekommunikasjonstjenester. På sikt er tanken at portalen kan utvides til annen type omsetning.

Ordning for EU-etablerte og ikke-EU-etablerte

Det er etablert en MOSS-registreringsordning for EU-etablerte virksomheter og en ordning for ikke-EU-registrerte og/eller etablerte. For leverandører med etablering eller fast driftssted i EU som følger ordningen for EU-etablerte virksomheter, vil MOSS-registrering måtte skje i det landet hvor faktisk etablering foreligger. Om det foreligger ulike faste driftsteder (ulike filialer i EU av f.eks. et norsk selskap), vil leverandøren kunne velge sted for MOSS-registrering. MOSS-rapportering omfatter bare leveranser over landegrensene. Innenlandsk omsetning skal fortsatt oppgis på ordinær MVA-oppgave i landet hvor leverandøren er VAT-registrert.

Skaper like konkurranseforhold

Bakgrunnen for de nye reglene er ønsket om å skape like konkurranseforhold mellom innenlands omsetning og import. Tidligere var selgers etableringssted avgjørende for hvilken MVA-sats som skulle benyttes ved omsetning i EU. Det førte til at land med lav avgiftssats tiltrakk seg svært mange registreringer, samtidig som avgiftsberegningen korresponderte dårlig med avgiftsnivået på stedet for faktisk forbruk. Denne fordelene er falt bort når fakturering av private kunder nå skal skje i henhold til MVA-satsen i det landet hvor kunden er hjemmehørende.

Myndighetene i det landet hvor leverandøren er MOSS-registrert, skal allokere beregnet merverdiavgift til det EU-landet hvor forbrukeren befinner seg. Kritikere av ordningen har påpekt at det i praksis er umulig å kontrollere at omsetningen rap-

porteres og at riktig VAT beregnes. Europakommisjonens svar på dette har vært at de forutsetter at seriøse bedrifter ønsker å innrette seg etter gjeldende regelverk.

Gjelder store og små

En annen innvending har vært at MOSS-registrering innebærer en stor byrde for små og mellomstore bedrifter med enkle regnskapsrutiner og -system, og at det derfor burde vært innført en beløpsgrense for hvilke transaksjoner som utløser plikt til rapportering i MOSS. Ordningen er imidlertid innført uten beløpsbegrensning, og registreringsplikten omfatter følgelig alle transaksjoner som gjelder omsetning av digitale tjenester til private kunder i EU. Leverandøren må nå kjenne til og registrere hvor den private kunden er hjemmehørende. Siden det ikke har foreligget noe krav om dette tidligere, og kjøp av de aktuelle tjenestene ofte skjer i form av registrering i forenklete skjemaer på nett, i applikasjoner og lignende, stilles det nå i praksis mye større krav til å ha kjennskap til både eksisterende og fremtidig kundemasse.

Siden 1. juli 2011 har utenlandske leverandører av elektroniske tjenester til privatmarkedet i Norge hatt en tilsvarende plikt til å registrere seg her og å beregne 25 % norsk merverdiavgift på denne omsetningen. For dette er det etablert en forenklet registreringsordning – «VOES» – med mange av de samme egenskapene som MOSS.

Oppsummert

Fra årsskiftet er det plikt til rapportering av elektroniske tjenester, kringkastingstjenester eller telekommunikasjonstjenester til private kunder i EU via MOSS-registrering i land hvor leverandøren ikke er allerede etablert eller har et fast driftssted.

- Reglene omfatter elektroniske tjenester, men ikke leveranser gjennom

- fysiske medium (bøker, tidsskrifter, programvare m.fl.)
- MOSS-ordningen omfatter ikke fradragføring av inngående merverdiavgift. Pådratt MVA i EU må fortsatt søkes refundert gjennom ordningen for ikke-etablerte virksomheter i 13. direktiv, dvs. søknad om refusjon til det enkelte medlemslandet hvor MVA-kostnaden er pådratt.

- Reglene for fakturainnhold og MVA-regelverket som sådan, inkludert rett til å føre bokettersyn, vil være landet hvor kunden er hjemmehørende

De nye reglene har betydning for leverandører av:

- Telekommunikasjonstjenester
- Radio- og tv-tjenester
- Programvare

- Data- og elektroniske spill over internett
- Tidsskrifter og publikasjoner over internett
- Musikk, video og streamingtjenester
- E-læringstjenester
- Sky-tjenester
- Formidlere/markeds plasser for distribusjon og formidling av elektroniske tjenester

Konserninterne tjenester kjøpt fra utlandet:

Etterberegning av toll og importmerverdiavgift

Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) har nylig stadfestet flere vedtak om etterberegning av toll og importmerverdiavgift overfor norske datterselskapers betaling for kjøp av konserninterne tjenester fra morselskapet i utlandet. Det ble også ilagt tilleggsavgifter.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat
Pål Valheim
Senior Manager EY

Betalingen ble ansett som delvis betaling for kjøp av importerte varer. Dette ble begrunnet med at det ikke var tilstrekkelig sannsynliggjort at enkelte tjenester faktisk ble mottatt av kjøper.

Bakgrunn

Ved kjøp av varer fra utlandet for import til Norge påløper det normalt importmerverdiavgift og for visse typer varer også toll. Importmerverdiavgift skal fastsettes på bakgrunn av varens tollverdi, jf. merverdiavgiftsloven § 4–11 (1). Det samme gjelder toll som skal beregnes på grunnlag av varers verdi og ikke ut fra antall, mengde eller vekt. Etter tolloven skal tollverdien på varer som hovedregel fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien, det vil si den prisen som faktisk er betalt eller skal

betales for varene ved salg for eksport til Norge, med visse justeringer for enkelte kjøp/kostnader som er særskilt nevnt i tolloven, § 7–10, jf §§ 7–17 og 7–18. I transaksjonsverdien skal den fullstendige betalingen som kjøperen gjør til selgeren for varene, inngå. Transaksjonsverdien skal også benyttes selv om det foreligger avhengighetsforhold, typisk konsernfellesskap, mellom den utenlandske selgeren og kjøperen/importøren, så lenge den avtalte prisen ikke er påvirket av avhengighetsforholdet (tollovens armlengdeprinsipp). Dersom vilkårene for å benytte transaksjonsverdien ikke er oppfylt, f.eks. fordi prisen er påvirket av avhengighetsforholdet eller at informasjon om prisen for varene helt eller delvis ikke er tilgjengelig, må tollverdien fastsettes på grunnlag av alternative metoder som er nærmere skissert i tolloven.

Kjøp av konserninterne tjenester

Det er ikke uvanlig at utenlandske selskaper innretter sin varesalgsvirksomhet på det norske markedet gjennom egne norske datterselskaper. Morselskapet selger da ofte varene for eksport til sitt norske datterselskap som på sin side videreselger varene til

norske kunder. Ved innfortollingen av varene til Norge, deklarerer og betaler datterselskapet merverdiavgift og eventuelt toll på grunnlag av transaksjonsverdien. Som dokumentasjon til tollvesenet, fremlegges normalt salgsfakturaen som morselskapet har utstedt til datterselselskapet.

For å kunne drive sin varesalgsvirksomhet i Norge, har datterselskapet behov for å få utført en rekke operasjonelle funksjoner. Dette vil eksempelvis gjelde funksjoner som ledelse, IT, markedsføring, juridiske vurderinger, HR og innkjøpsadministrasjon. Dette er funksjoner som datterselskapet kan få utført av egne ansatte. Et alternativ er å kjøpe inn enkelte eller en rekke av slike funksjoner fra eksterne tjenesteleverandører. I konsernforhold er det svært vanlig at datterselskapet kjøper inn slike funksjoner fra et av konsernselskapene, typisk morselskapet, som produserer tilsvarende funksjoner til alle konsernselskapene, herunder til seg selv. Ved at morselskapet produserer samme type funksjon/tjeneste til alle konsernselskapene, oppnås en stordriftsfordel som i mange tilfeller gjør tjenesteproduksjonen billigere enn

ved bruk av egne ansatte eller innkjøp fra eksterne.

Betaling for konserninterne tjenester

Betalingen for slike konserninterne tjenester omtales ofte som «management fee». Det er vanlig at morselskapet fakturerer datterselskapet periodevis, ofte hver måned eller hvert kvartal, for leveranser av slike tjenester. Utfaktureringen av slike tjenester vil kunne være basert på faktisk tidsbruk for det arbeidet som til enhver tid utføres for det respektive konsernselskapet. Man kan for eksempel tenke seg at ansatte i IT-avdelingen i morselskapet fører timelister over når de hhv. arbeider for de respektive datterselskapene, for eksempel med vedlikehold av datterselskapenes egne web-sider, og når de arbeider med å ivareta morselskapets egne IT-behov. Løpende timeføring vil som oftest være svært upraktisk, bl.a. fordi arbeidet for de ulike selskapene lett kan gli over i hverandre. Det er derfor svært vanlig at tjenestene faktureres på grunnlag av avtalte fordelingsnøkler.

Den mest vanlige fordelingsnøkkelen er omsetningsbasert, det vi si at datterselskapet belastes for kostnadene etter samme brøk som selskapets andel av konsernets samlede omsetning. Dersom f.eks. morselskapet har kr 1 million i totale IT-kostnader og det norske datterselskapet har en omsetning som utgjør 10 % av konsernets samlede omsetning, blir datterselskapet fakturert kr 100 000 av IT-kostnadene. Dette er en fordelingsnøkkel som er akseptert i OECDs retningslinjer for internprising og aksepteres normalt av norske skattemyndigheter med hensyn til bedriftsbeskatning.

Kjøp av slike konserninterne tjenester fra utlandet er normalt å anse som fjernleverbare tjenester som skal merverdiavgiftsbe-regnes av kjøper etter reglene om snudd avregning, jf. merverdiavgiftsloven § 3–30 (1). Dette gjelder likevel ikke dersom vederlaget for tjenestene omfattes av tollverdien ved kjøp av varer, jf. samme bestemmelses annet punktum. Tollvesenet har altså forrang til å avgiftsberegne tjenestene, dersom det følger av tolloven at tjenestene skal omfattes av importerte varers tollverdi.

Tjenester som skal inngå i tollverdien

Det følger av tolloven at betaling for kjøp av enkelte typer tjenester på visse vilkår skal inngå i tollverdien når varene fortolles på grunnlag av transaksjonsverdien, jf.

§ 7–17. Dette gjelder eksempelvis betaling for transport av varene frem til innførselsstedet, royalties, design og utvikling av de importerte varene.

Dette innebærer at i den grad management fee-fakturaen omfatter slike tjenester, må den delen av betalingen inngå i tollverdien på de importerte varene.

Kostnadselementer som ikke er særskilte tjenesteytelser

Betaling for andre tjenester enn de som etter tolloven skal inngå i tollverdien, skal ikke være omfattet av tollverdien av varene. En forutsetning for at slike betalinger kan holdes utenom tollverdien, er naturligvis at det reelt sett er snakk om tjenesteytelser. Dersom det i realiteten er snakk om fakturering av kostnader som burde vært fakturert som del av prisen for varene, er forholdet et helt annet.

Dersom management fee-fakturaen for eksempel omfatter arbeid som IT-avdelingen i morselskapet har utført for morselskapet selv, og som er knyttet til morselskapets eget innkjøpssystem for varekjøp fra underleverandører, er dette kostnader som skal inngå i prisingen av varene og kan ikke anses som tjenester som er levert til de andre konsernselskapene.

Øvrige tjenesteleveranser

I den grad det faktisk gjelder betaling for konserninterne tjenester som det ikke er særskilt hjemmel for å legge til i tollverdien etter tolloven §§ 7–17, skal betalingen ikke inngå i tollverdien av varene. Kjøp av eksempelvis IT-tjenester knyttet til datterselskapets egne web-sider er tjenester som etter sin art ikke skal omfattes av tollverdien av importerte varer. Bakgrunnen er at dette nettopp er betaling for noe annet enn varer.

Etterberegningssaker

Tollvesenet har de senere årene hatt bok-ettersyn hos en del norske selskaper med fokus på ovennevnte problemstillinger. TAD har i lengre tid samordnet klagebehandling av saker der tollregioner har etterberegnet mange av selskapene for deres kjøp av konserninterne tjenester fra morselskapet i utlandet. Nylig fattet TAD vedtak om å stadfeste tollregionens vedtak om etterberegninger, samt ileggelse av administrative tillegg.

To av disse sakene gjelder selskaper som jeg selv har bistått under prosessen. Selskapene ble etterberegnet for alle sine

konserninterne tjenestekjøp. Etterberegningene og de administrative tilleggene utgjorde betydelige beløp, da selskapene hadde få ansatte i Norge og dermed kjøpte inn de aller fleste funksjonene fra morselskapene. Selskapene drev videresalg av varer innkjøpt fra morselskapene sine i henholdsvis Danmark og Tyskland. De konserninterne tjenestene var fakturert på grunnlag av omsetningsbaserte fordelingsnøkler. I den ene saken ble det under prosessen avklart at ett av elementene i management fee-avtalen viste seg å gjelde morselskaps kostnader til emballasje vedrørende de eksporterte varene, dvs. kostnader som skulle vært medtatt som del av vareprisen. Etterberegningen av dette elementet ble akseptert av selskapet og dermed ikke påklaget.

Begrunnelse for etterberegning

Som begrunnelse for etterberegningen av alle management fee-betalinger, viste TAD dels til at de enkelte elementene i management fee-avtalen og fakturaene ikke var angitt med en spesifikk verdi. For eksempel var det ikke angitt en egen verdi for «IT-tjenester» i fakturaene, men kun angitt en samlet verdi for alt kjøp av konserninterne tjenester i perioden. I tillegg ble det fremholdt at det er sannsynlig at enkelte av de fakturerte elementene også var av interesse for morselskapet selv. For eksempel ble det fremhevet at den markedsføringsaktiviteten som morselskapet hadde utført i forhold til det norske markedet også måtte anses å være av interesse for morselskapet selv i forhold til morselskapets egen virksomhet med salg av varer til Norge. TAD avviste for øvrig at det etter tolloven var grunnlag for å fakturere tjenestene ut fra en omsetningsbasert fordelingsnøkkel.

Følges tolloven?

Etter min mening er disse etterberegningene svært tvilsomme sett opp mot tollovens regler. Det foreligger ingen spesielle dokumentasjonskrav i tolloven knyttet til når tjenestekjøp skal kunne holdes utenfor tollverdien av varene. Heller ikke foreligger det noen generelle retningslinjer fra tollmyndighetene på dette området. Det er derfor klart problematisk at mange importører likevel risikerer å måtte betale toll, importmerverdiavgift og endog tilleggsavgifter på alle sine reelle tjenestekjøp knyttet til viktige operasjonelle funksjoner i virksomheten i Norge.

Jeg finner vektleggingen av manglende verdsetting av de enkelte tjenesteelemen-

Avgift

tene noe underlig, når tjenestene jo var fakturert ut fra en omsetningsbasert fordelingsnøkkel og dermed hadde en verdi som lett kunne fremskaffes, hvis tollvesenet hadde bedt om dette tidligere. Uansett mener jeg tolloven ikke åpner for å etterberegne hele management fee-betalingen alene på grunnlag av at tollvesenet mener det er sannsynlig at enkelte elementer også kan være relevante for morselskapet selv. At morselskapet har en egeninteresse i å levere tjenester, for eksempel markedsføring, til datterselskapet fordi det indirekte vil fremme også morselskapets virksomhet som underleverandør, kan i seg selv vanskelig gi grunnlag for å hevde at tjenestene ikke fullt ut er levert til datterselskapet. Dersom tollmyndighetene var i tvil om hva det reelle vederlaget for kjøp av varene var, burde de ikke etterberegnet selskapene på grunnlag av transaksjonsverdien, men derimot ansett vilkårene for å anvende transaksjonsverdien for ikke oppfylt og i stedet basert tollverdien på en av de alternative metodene i tolloven. En anvendelse av en av disse alternative metodene ville i praksis medført at all betaling for management fee ble holdt utenfor tollverdien.

PepperCorn-dommen

TAD synes i stor grad å ha bygget sine etterberegninger på en dom avsagt av Borgarting lagmannsrett i 2008 (LB-2008–11 968); den såkalte PepperCorn-dommen. Dette gjaldt etterberegning av et norsk selskap som, i tillegg til å kjøpe varer fra sitt morselskap i Danmark, også betalte et årlig vederlag for kjøp av konserninterne tjenester benevnt «administrasjonsbidrag» til samme selskap. Saken gjaldt tvist om to av elementene i administrasjonsbidraget benevnt hhv. «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse». Det var enighet mellom partene om at disse to elementene delvis besto av kostnader som relaterte seg til morselskapets virksomhet og derfor burde vært inntatt i tollverdien av varene i stedet. Siden selskapet ikke hadde bidratt til opplysninger om hvordan disse to elementene skulle fordeles mellom mor- og datterselskapet, la retten til grunn at de to elementene i sin helhet måtte medtas i tollverdien på varene. Retten var av den oppfatning at selskapet måtte bære risikoen for at tollverdien ble for høy, når det ikke hadde medvirket til avklaring av fordelingen.

Vesentlig annerledes forhold

Forholdene i PepperCorn-dommen er imidlertid etter min mening vesentlig annerledes enn forholdene i angjeldende saker, noe som gjør dommen lite relevant.

Utgangspunktet der var at partene var enige om at de to elementene delvis inneholdt kostnader som relaterer seg til morselskapets virksomhet. Spørsmålet var kun hvordan fordelingen skulle gjennomføres. I de sakene jeg har omtalt, foreligger det ikke noen slik enighet. Her var det kun slik at det var tollvesenet som mente det var sannsynlig at enkelte av kostnadene relaterte seg til morselskapets virksomhet. I dommen ble selskapet dessuten kun etterberegnet for de to elementene – ikke resten av administrasjonsbidraget. Dommen støtter dermed etter min mening ikke de etterberegningene som TAD her har foretatt.

Status pr. idag

Det er etter TADs vedtak grunn til å regne med ytterligere fokus i tolletaten på management fee-avtaler der kjøperen av tjenestene også kjøper varer fra samme selskap. Det er også sannsynlig at de nye strengere skattemessige dokumentasjonskrav ved internprising som for tiden er under etablering, vil bidra til økt fokus på dette området, da de nye dokumentasjonskravene vil gjøre at langt mer informasjon om konsernselskapenes transaksjoner vil være tilgjengelig for myndighetene.

Bransjer der det ved vareimporten påløper toll basert på verdi, vil fremover være særlig utsatt. I Norge gjelder dette tekstilbransjen, men også andre bransjer er utsatte. Selv om en etterberegning i andre bransjer kun knytter seg til importmerverdiavgift,

som er fradragberettiget i avgiftsoppgaven som inngående avgift, må det forventes illeggelse av tilleggsavgift som ikke er fradragberettiget. Nylig ble en importør ilagt i overkant av kr 1,7 millioner i tilleggsavgift i forbindelse med etterberegning av merverdiavgift på betalt management fee i en periode på tre år.

Hva må til?

På bakgrunn av TADs vedtak er det etter min mening nå vanskelig å si sikkert hva som skal til for å unngå etterberegninger ved et eventuelt bokettersyn. Dette alene tilsier at rettsspørsmålet bør prøves for domstolene så snart som mulig. I tillegg er mange selskaper nå kommet i den uheldige situasjonen at management fee som de har betalt på grunnlag av en omsetningsbasert fordelingsnøkkel, aksepteres for skatteformål, men ikke nødvendigvis for tollformål.

Det er viktig at alle konsern som berøres av dette nå sørger for at det foreligger skriftlige avtaler mellom mor- og datterselskapet om konserninterne tjenestesalg, der de respektive tjenestene er godt spesifisert. Trolig bør de enkelte tjenestene verdsettes/prises separat. Det er særlig viktig å påse at ingen av elementene i avtalen reelt sett gjelder kostnader knyttet til morselskapets virksomhet, da man her har sett at kun ett feilplassert element vil kunne medføre at all management fee blir etterberegnet som del av varenes tollverdi.

Revisjon og Regnskap på web og på papir

Faglig opplæring og utvikling

Revisjon, Regnskap, selskapsrett, avgift, skatt og mye mer



Borgarting lagmannsretts dom i Telenor-saken:

Salg av aksjer og fradragsrett for inngående avgift



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur./doktorgradstipendiat
Jørn Lyngstad
Institutt for offentlig rett
ved UiO

Lagmannsretten har etter min mening anvendt et for strengt tilknytningskriterium i vurderingen av Telenors fradragsrett for inngående avgift på ulike tjenester som selskapet benyttet seg av i forbindelse med salget av et datterselskap.

I Borgarting lagmannsretts dom av 6. oktober 2014 fikk staten medhold i at Telenor ASA («Telenor») ikke hadde fradragsrett for inngående avgift på ulike tjenester som selskapet hadde benyttet seg av i forbindelse med salget av et datterselskap. Retten bygget på at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse fremstår som «bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig», og at den må være en «innsatsfaktor» i avgiftspliktig virksomhet for at fradragsrett skal foreligge. Det er korrekt at slike kriterier er kommet til uttrykk hos Høyesterett, men å bruke dem som generell terskel for fradragsrett, slik lagmannsretten gjør, er etter mitt syn i strid med relevanskravet, slik dette ellers er skissert opp av Høyesterett. Jeg sikter særlig til at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår for fradragsrett, jf. Rt.1985.93 (Sira Kvina). Dommen illustrerer også et behov for å få belyst hvordan man tilnærmer seg det forhold at aksjene som det disponeres over, gjelder et selskap innenfor en fellesregistrering, samt at anskaffelsene knytter seg til en unntatt transaksjon.

Sakens bakgrunn

Det foreligger lite rettspraksis om fradragsrett for inngående avgift og aksjedisposisjoner. Så langt foreligger bare to tingrettsdommer, som begge gjelder kjøp av selskap.¹ Telenor-saken er den første som gjelder salg. Det foreligger noe forvaltningspraksis, men det er vanskelig å utlede noe prinsipielt av denne.²

Telenor ASA, som er morselskapet i Telenor-konsernet, er fellesregistrert med ca. 60 norske datterselskaper, jf. merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58 (mval.) § 2–2 tredje ledd. I 2006 solgte selskapet sitt heleide fellesregistrerte datterselskap Telenor Satellite Services AS til et fransk selskap. I den forbindelse benyttet enheten ulike finansielle og juridiske tjenester, hvor inngående avgift ble fradragsført. Staten tilbakeførte fradraget, hvorefter Telenor, etter forgjeves forvaltningsklage, tok ut stevning. Søksmålet omfattet også to andre spørsmål knyttet til enhetens fradragsrett, som ikke vil bli kommentert nærmere her.

I Oslo tingretts dom av 10. juni 2013 sa tingretten seg enig med staten i at den fellesregistrerte enheten ikke hadde fradragsrett for inngående avgift på anskaffelsene knyttet til transaksjonen. Telenor fikk imidlertid medhold på et annet punkt. Etter anke fra begge parter behandlet Borgarting lagmannsrett spørsmålet, hvor konklusjonen igjen var at fradragsrett ikke forelå.

Nærmere om problemstillingen

Fradragsrett forutsetter at den aktuelle anskaffelsen oppfyller tilknytningskravet,

dvs. at den er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Mval. § 8–1 formulerer dette slik:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.»

Telenor mente at dette kravet var oppfylt fordi salget av Telenor Satellite Services AS bidro til at ledelsesressurser og kapital ble frigjort til enhetens avgiftspliktige kjernevirksomhet, som er salg og drift av mobiltelekommunikasjon. Datterselskapets virksomhet var knyttet til overføring av telesignaler via satellitt, som ikke lenger var et satsingsområde. Lagmannsretten fant ikke dette argumentet tilstrekkelig og bemerket bl.a. at «det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig». Den fant det heller «ikke godtgjort at gevinsten ved aksjesalget var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge».

Etter mitt syn er lagmannsrettens dom diskutabel, og da særlig fordi den tilsynelatende bygger på en generell rettssetning om at det ikke er tilstrekkelig at en anskaffelse har «bedriftsøkonomisk» tilknytning til avgiftspliktig virksomhet, og at den må være en «innsatsfaktor» i slik virksomhet. En slik tese er riktignok kommet til uttrykk hos Høyesterett, men det kan, som jeg kommer tilbake til, være grunn til å hevde at den er myntet på en helt annen situasjon enn Telenors. Første gang den kan ses uttrykt er i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38, og da slik:

«Skal jeg oppsummere rettstilstanden så langt, vil jeg si at fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er anskaffelsen til direkte, faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren

¹ Utv. 2009.1219 (Rasmussengruppen) og Utv. 2011.572 (Nopco Holding). Hertil kommer rettspraksis som er i en viss berøring med problemstillingen. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), gjaldt primært et morselskaps opprydning i et datterselskap, som opprinnelig var solgt, deretter tilbakeført. Borgarting lagmannsretts dom i Utv. 2012.1570 (Hansa Property) gjaldt kjøp av fast eiendom, som i neste omgang ble overført til datterselskaper hos kjøperen.

² Se f.eks. KMVA-2008-6148 (salg), KMVA-2008-6229 (salg), KMVA-2009-6309 (kjøp) og Skattedirektoratets uttalelse av 28. januar 2014 til et advokatfirma (salg).



IKKE-GODKJENT FRADRAG: Telenor solgte sitt heleide fellesregistrerte datterselskap Telenor Satellitte Services AS til et fransk selskap og fradragførte inngående avgift på finansielle og juridiske tjenester. Staten tilbakeførte fradraget.

bedriftsøkonomisk tilknytning vil normalt ikke være tilstrekkelig.»

Jeg kommer tilbake til denne uttalelsen nedenfor. Først følger en redegjørelse for Borgarting lagmannsretts dom.

Lagmannsrettens dom

Fellesregistreringens betydning

Lagmannsretten innledet med å bemerke at Telenors fellesregistrering ikke «automatisk» medførte fradragsrett, og fortsatte med å forklare fellesregistreringens formål og virkninger slik:

«Formålet med fellesregistrering er å oppnå at merverdiavgiftsreglene skal virke likt, uavhengig av om virksomheten er organisert som ett selskap eller som et konsern bestående av flere selskaper. Ved å fellesregistrere seg får selskapene fradragsrett for den samlede inngående avgiften til de fellesregistrerte selskapene i gruppen, se blant annet Rt-2013–858 avsnitt 33 med videre henvisninger. Lagmannsretten kan

imidlertid ikke se at en fellesregistrering i seg selv gir grunnlag for en videre fradragsrett enn den som følger av merverdiavgiftsloven § 21. Dersom en anskaffelse ikke er til bruk i avgiftspliktig virksomhet etter reglene i § 21, kan ikke fellesregistreringen i seg selv gi rett til fradrag for anskaffelser til bruk i avgiftsfri omsetning. Salg av aksjer er avgiftsfri omsetning etter § 5b nr. 4 bokstav e, se Rt-2009–1632 avsnitt 38 sammenholdt med avsnitt 5. Det følger av fast forvaltningspraksis, og er ikke bestridt av Telenor under ankeforhandlingen, at anskaffelser til bruk i virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftsloven, som den klare hovedregel ikke gir rett til fradrag. Fellesregistreringen kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av relevanskravet i § 21, noe blant annet Skattedirektoratets tolkingsuttalelse 20. januar 2014 gir uttrykk for.³ Dette gjelder særlig når virksomheten er delt på et eierselskap og et driftsselskap. Dette er

³ Korrekt dato er her muligens «28. januar 2014».

ikke situasjonen i saken lagmannsretten nå skal ta stilling til.»

Lagmannsretten avviste videre Telenors argument om at siden avhendelse av «innmat» hos et enkeltelskap ville vært fradragsberettiget, tilsa nøytralitetshensynet at tilsvarende måtte gjelde ved salg av aksjer fra en fellesregistrert enhet. Den viste særlig til at Telenor som konsern hadde hatt et valg mellom salg av virksomhet og selskap, og at selskapet valgte sistnevnte alternativ bl.a. fordi at gevinsten skulle være skattefri:

«Lagmannsretten bemerker videre at hensynet til organisasjonsnøytralitet ikke uten videre tilsier at salg av virksomhet i form av aksjesalg skal sidestilles med salg av selve virksomheten – salg av innmat. Et avgiftssubjekt som er organisert i ett selskap, kan bare avhende deler av virksomheten ved salg av innmat. Et konsern kan imidlertid også velge å avhende deler av den samlede virksomheten i konsernet ved salg av innmat og slik oppnå samme avgiftsmessige behandling av anskaffelser til bruk ved salget. Valget har en rekke rettslige konsekvenser, i denne saken er det opplyst at Telenor valgte å selge aksjene i stedet for å selge innmat blant annet fordi gevinsten da ble skattefri og kjøper unngikk debitorskifte med de rettsvirkninger dette kunne få overfor TSS' kunder. Så lenge det står åpent alternativer som gir en nøytral behandling, kan lagmannsretten ikke se at det er i strid med nøytralitetshensynet at anskaffelser til bruk ved salg av deler av en fellesregistrert virksomhet i form av aksjesalg behandles annerledes enn om salget hadde skjedd ved avhendelse av innmat.»

Etter dette definerte retten problemstillingen slik:

«Spørsmålet er etter dette om anskaffelse av advokattjenester med videre i forbindelse med salget av aksjene i TSS var «til bruk i» Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 21.»

Den gikk så over på selve tilknytningsspørsmålet.

Tilknytningskravet

I sin redegjørelse for tilknytningskravet tok lagmannsretten utgangspunkt i Rt. 2012.432 (Elkjøp), og viste bl.a. til avsnitt 43, hvor det fremgår at det ikke er nok at

anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. Lagmannsretten uttalte:

«Det foreligger en rekke avgjørelser fra Høyesterett om forståelsen av denne bestemmelsen. I Rt. 2012.432 (Elkjøp) er det i avsnitt 43 uttalt at bestemmelsen blant annet «angir hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomheten dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning». Kravet til tilknytning må vurderes ut fra situasjonen på anskaffelsestidspunktet, se avsnitt 44. Det er ikke tilstrekkelig for fradragsrett at anskaffelsen eller oppofrelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig. For at det skal foreligge fradragsrett, må anskaffelsen eller oppofrelsen være relevant for virksomheten og ha en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne, se avsnitt 43 med henvisning til tidligere høyesterettspraksis.»

Lagmannsretten viste så til det samme avsnitt 43 i Rt. 2012.432 (Elkjøp), hvor det uttales at tilknytningskriteriet er formulert ulikt i praksis, men at dette ikke betyr at det er endret. Den eksemplifiserte dette ved å sitere avsnitt 43 i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), hvor flertallet introduserer «klar interesse» som hjelpeskriterium for å bestemme bruken av tjenester, her advokat tjenester. Lagmannsretten oppsummerte så rettstilstanden slik:

«Sett i lys av Rt. 2012 side 432 avsnitt 43 legger lagmannsretten til grunn at vurderingstemaet også ved anskaffelsen av tjenester fortsatt er om anskaffelsen er relevant for den avgiftspliktige virksomheten og har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til denne.»

Så langt er det lite å si på lagmannsrettens innledende beskrivelse av tilknytningskravet. Det er særlig under den konkrete vurderingen av Telenors fradragsrett at den opererer med kriterier som etter mitt syn er for strenge og i strid med en korrekt forståelse av mval. § 8–1.

Om Telenors fradragsrett

Lagmannsretten innledet drøftelsen av Telenors fradragsrett med å bemerke at den frigjøringen av ressurser mv. som transaksjonen innebar, som selskapet hadde påberopt som argument for fradragsrett, bare var «bedriftsøkonomiske fordeler»:

«Tjenestene ble anskaffet for å gjennomføre salg av aksjene i TSS, og kan dermed entydig spores tilbake til avgiftsfri virksomhet i Telenor. Telenor har anført at aksjesalget styrket den avgiftspliktige kjernevirksomheten ved at kapital og ledelsesressurser ble frigjort. Lagmannsretten er uten videre enig i dette, men understreker at dette er bedriftsøkonomiske fordeler som ikke alene er tilstrekkelig til at tilknytningskravet er oppfylt ...»

Denne rettslige beskrivelsen av Telenors anskaffelser fremstår etter min mening som foregripende, idet den, tatt på ordet, forutsetter at anskaffelsene ble brukt i *virksomhet*. Telenors aksjesalg inngikk åpenbart ikke i noen løpende aktivitet med transaksjoner av samme type, og spørsmålet om transaksjonen var virksomhet er et spørsmål for seg, som jeg kommer tilbake til nedenfor.

Retten falt så ned på det den tilsynelatende mente var avgjørende, nemlig at anskaffelsene måtte være «innsatsfaktorer» i avgiftspliktig virksomhet, og at dette ikke gjaldt for Telenors anskaffelser. Dette ble formulert slik:

«.. I motsetning til Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) var salget ikke et nødvendig og integrert ledd i et tiltak i den avgiftspliktige virksomheten. Det er ikke ført bevis for hva de frigjorte midlene ble brukt til. Det er dermed ikke godtgjort at gevinsten ved aksjesalget var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet i Norge.»

Man kan her observere at retten synes å bruke Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), ikke Rt. 2008.932 (Bowling 1), som argument for et krav om «innsatsfaktor». Videre antydes det at en gitt bruk av salgsprovenyet kunne ha ledet til et annet resultat. Dette siste er det i og for seg lite å si på. Man kan f.eks. si at et aksjesalg som foretas for å finansiere egen avgiftspliktig virksomhet, har en sterkere avgiftstilknytning enn et salg som skal frigjøre midler til utbytte. EU-domstolen har også antydnet at bruken av salgsprovenyet kan være relevant for fradragsretten.⁴ For øvrig er det strengt tatt de innkjøpte tjenestene som rettslig sett utgjør den eventuelle «innsatsfaktoren», ikke salgsprovenyet, slik lagmannsretten forutsetter, hvilket følger av ordlyden i mval. § 8–1. Jeg vil i det følgende se nærmere på dommens begrunnelse.

Kommentarer til dommen

Tilknytningskravet og aksjedisposisjoner

Anskaffelser til aksjedisposisjoner særpreges ved at de ikke kan ha direkte tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Lagmannsrettens dom gir foranledning til å presisere at dette ikke i seg selv er noe

⁴ C-29/08 AB SKF [2009] avsnitt 62. Se motsatt C-4/94 BLP Group plc [1995], særlig avsnitt 19.



ADVOKATTJENESTER OG MERVERDIAVGIFT

ALT DU BEHØVER FOR ADVOKATREGNSKAPET

Veiledende pris: Kr 400,-

Pris for medlemmer av
Advokatforeningen: Kr 325,-

Publikasjonen kan bestilles på
www.advokatforeningen.no/medlemstilbud/publikasjoner/



ADVOKATFORENINGEN



ELKJØP-DOMMEN: Det fremgår i Elkjøp-dommen at det ikke er nok at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig.

hinder for fradragsrett. Allerede i Rt. 1985.91 (Sira Kvina) uttrykkes det at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår for fradragsrett, og at begrensningen ligger i at anskaffelsen må være *relevant*. Senere er det presisert at anskaffelsen må ha en *naturlig og nær* tilknytning til virksomheten.⁵

Foreliggende underretts- og forvaltningspraksis underbygger at aksjedisposisjoner ikke står i noen særstilling i så måte. Tilknytningen til aksjer avskjærer ikke i seg selv fradragsrett.⁶ Lagmannsretten sier da heller ikke dette uttrykkelig. Imidlertid bruker den kriterier som i realiteten forutsetter direkte faktisk bruk. Dersom disse kriteriene, slik lagmannsretten tilsynelatende forutsetter, kan brukes helt generelt, vil dette utestenge alle aksjeaktiviteter fra fradragsretten. Jeg kommer tilbake til lagmannsrettens forståelse av tilknytningskravet. Først kommenteres rettens vurderinger omkring det forhold at aksjene ble solgt ut av en fellesregistrering.

Fellesregistreringens betydning

Det er korrekt, som lagmannsretten anfører innledningsvis, at «fellesregistreringen i seg selv ikke gir grunnlag for videre fradragsrett». Det er også riktig når den påpeker at «anskaffelser til bruk i virksomhet som ikke omfattes av merverdiavgiftslo-

ven» ikke blir fradragsberettiget bare fordi denne virksomheten utøves innenfor en fellesregistrering.

Imidlertid er det vanskeligere å følge lagmannsretten når den går inn på Telenors argument om at aksjesalg fra en fellesregistrering må likestilles med salg av «innmat» fra et enkeltsekskap. Retten tilbakeviser dette med at Telenor «som konsern hadde hatt et valg» mellom å gjennomføre avviklingen ved å selge «innmat» og ved å selge aksjer. Når Telenor valgte aksjer, må selskapet, slik jeg forstår lagmannsretten, avfinne seg med at dette kunne bli avgjørende for fradragsretten.

Etter mitt syn beveger lagmannsretten seg her bort fra det sentrale poeng, som er at under en fellesregistrering må anskaffelsene vurderes i forhold til enhetens *samlede* virksomhet. Dessuten kan man ikke, som jeg kommer tilbake til, generelt kreve at de er «innsatsfaktorer» i avgiftspliktig virksomhet. I stedet for å fokusere på Telenors mulighet til å selge «innmat», skulle lagmannsretten derfor ha diskutert *om den transaksjonsbistand mv., som Telenor benyttet seg av, var relevant for, og hadde naturlig og nær tilknytning til, enhetens totale avgiftspliktige virksomhet.*

Dette spørsmålet må etter mitt syn besvares bekreftende. De aktuelle rådgivningstjenestene ble kjøpt inn for å avvikle en mindre del av en større virksomhet, som var organisert i mer enn 60 datterselskaper. Man kan vanskelig si at det fremstår som særlig perifert eller unaturlig at dette skjedde ved salg av aksjer. Inngående avgift på avviklingskostnader er fradragsberet-

tiget, og tilknytningen til aksjer avskjærer som nevnt ikke i seg selv fradragsrett.⁷

Det er grunn til å anta at lagmannsrettens «enten-eller»-tilnærming, hvor det legges avgjørende vekt på at Telenor solgte aksjer, ikke virksomhet, også henger sammen med at den, som jeg har vært inne på, har bygget på et for strengt tilknytningskrav. Jeg vil se nærmere på dette i det følgende.

Kravet om «innsatsfaktor» – Rt. 2008.932 (Bowling 1)

Som nevnt bygget lagmannsretten sin konklusjon på at «det er ikke tilstrekkelig at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig», og at «gevinsten ved aksjesalget [ikke] var en nødvendig og integrert innsatsfaktor i Telenors telekommunikasjonsvirksomhet». Som jeg har vært inne på, antas dette synspunktet å ha sitt opprinnelige opphav i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38, sitert ovenfor.

Lagmannsretten, som riktignok ikke viser til denne dommen, bruker kriteriene derfra som grunnlag for å nekte Telenor fradragsrett. Etter mitt syn kan det imidlertid reises spørsmål om disse kriteriene egentlig er ment å avgrense fradragsretten generelt. Slik jeg tolker Rt. 2008.932 (Bowling 1) siktes bare til spørsmålet om når en anskaffelse til en unntatt virksomhet kan være *fellesanskaffelse*. Å nøye seg med det tradisjonelle relevanskravet i en *slik* situasjon, kan innebære avgiftslekkasje, hvilket kan tilsi slike strengere kriterier. Bruk av de samme kriterier helt generelt, vil derimot kollidere med synspunktet om at direkte faktisk bruk ikke er noe vilkår, jf. Rt. 1985.93 (Sira Kvina). Det faller derfor naturlig å se nærmere på Rt. 2008.932 (Bowling 1), hvor lagmannsrettens synspunkt synes å ha sitt opphav.

Bowling 1 Strømmen AS drev avgiftspliktig virksomhet i form av salg av mat og drikke, og unntatt virksomhet ved omsetning av tilgang til bowling- og biljardspill.⁸ Spørsmålet var om anskaffelser til den unntatte delen var fellesanskaffelser fordi denne bidro til økt omsetning i den avgiftspliktige delen. Høyesterett besvarte dette benektende og bygget på de forutsetningene den selv hadde skissert opp i avsnitt 38.

Ordlyden i dette avsnittet indikerer at førstvoterende bare tenkte på anskaffelser

⁵ Se f.eks. Rt.2005.951 (Porthuset) avsnitt 35 og Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42.

⁶ Se KMVA-2012-7340 (kjøp av selskap), hvor fradragsrett aksepteres. Se også RG. 2011.572 (Nopco Holding), hvor tingretten riktignok fant at fradragsrett ikke forelå vedrørende kjøp av aksjer. Imidlertid forutsetter retten at spørsmålet beror på en konkret vurdering, og at man skal vektlegge hvorfor transaksjonen ble foretatt, idet den anfører bl.a. at «tjenestens tilknytning ikke kan vurderes isolert, men i lys av begrunnelsen for aksjekjøpet.»

⁷ Merverdiavgiftshåndboken (10. utgave 2014) side 573.

⁸ Bowling- og biljarddelen falt inn under unntaket for omsetning av rett til å utøve idrettsaktiviteter, jf. mval. § 3-8 annet ledd.



TOLKNING: Artikkelforfatter tolker Bowling 1-dommen slik at det bare siktes til spørsmålet om når en anskaffelse til en unntatt virksomhet kan være fellesanskaffelse.

til unntatt virksomhet, idet det her tales om anskaffelser til «avgiftsfri virksomhet» (min uthevelse). Også opptakten i forkant, hvor Høyesteretts praksis gjennomgås, trekker i samme retning. Førstvoterende uttrykker her at problemstillingene i Rt. 1985.91 (Sira Kvina) og Rt. 2001.1497 (Norwegian Contractors), som oppstiller det alminnelige relevanskravet, handlet om noe annet. Etter å ha omtalt disse to dommene anfører hun således:⁹

«Ingen av dommene gjaldt således direkte den problemstilling som er aktuell i vår sak, og som gjelder en situasjon der oppførelsen, helt eller delvis, er pådratt som ledd i ikke avgiftspliktig virksomhet. I Rt–2001–1497 sa førstvoterende uttrykkelig på side 1502, at det «er ikke nødvendig å gå inn på tilfeller hvor oppførelsen kan sies dels å gjelde virksomhet som ligger innenfor avgiftsområdet, dels virksomhet som ligger utenfor». Slike situasjoner reiser særlige

problemer, der behovet for presis avgrensning av fradragsretten må vurderes særskilt.»

Førstvoterende mente altså at Rt. 1985.91 (Sira Kvina) og Rt. 2001.1497 (Norwegian Contractors), som formulerer tilknytningskravet i tradisjonelle vendinger, prinsipielt handlet om noe annet enn anskaffelser til *unntatt virksomhet*, hvor «behovet for en presis avgrensning av fradragsretten må vurderes særskilt».

Derfor var det høyesterettsdommene om anskaffelser med tilknytning til unntatt virksomhet, som ifølge førstvoterende hadde interesse. Hun viste for det første til Rt. 2003.1821 (Hunsbedt Racing), hvor Høyesterett fant at anskaffelser til en rallycrossbil var fradragsberettiget fordi bilen ble brukt til eksponering av avgiftspliktig reklame.¹⁰ For det annet viste hun til Rt.

2005.951 (Porthuset), hvor oppføring av hotellrom med fellesarealer ble ansett fradragsberettiget fordi arealene la til rette for avgiftspliktig omsetning på værelsene.¹¹ Romutleie i hotellvirksomhet var frem til 31. desember 2005 unntatt fra avgiftsplikt.

I begge disse saker var anskaffelsene innsatsfaktorer i den avgiftspliktige virksomheten, og da, slik jeg ser det, ved at de var til direkte faktisk bruk i denne. Om Rt. 2003.1821 (Hunsbedt Racing) bemerket da også førstvoterende at det «dreide seg om ett felles driftsmiddel – bilen – til faktisk bruk i begge virksomhetene.»¹² Om tilfellet i Rt. 2005.951 (Porthuset) uttalte hun bl.a. at de aktuelle kostnadene gjaldt «de lokaler der den avgiftspliktige omsetningen fysisk fant sted».¹³

¹¹ *Ibid.*, avsnitt 35–39.

¹² *Ibid.*, avsnitt 34.

¹³ *Ibid.*, avsnitt 37.

⁹ Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 31.

¹⁰ *Ibid.*, avsnitt 32–33. Rallycrossaktiviteten falt inn under idrettsunntaket, se mval. § 3–8 annet ledd.

Det er etter dette grunn til å hevde at Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38 bare beskriver hva som skal til for at anskaffelser til unntatt virksomhet kan være fellesanskaffelser. Denne forståelsen styrkes også av at en generell bruk av tesen vil kollidere med synspunktet at direkte faktisk bruk ikke er noe vilkår.

Kravet om «innsatsfaktor» – lagmannsrettens tilnærming

Også i de to høyesterettsdommer som Borgarting lagmannsrett omtaler, dvs. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) og Rt. 2012.432 (Elkjøp), brukes kriteriet «innsatsfaktor». Imidlertid får ikke lagmannsretten frem at dette bare gjelder mindretallets begrunnelse. Det er derfor lite trefende når retten tar Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) til inntekt for et krav om «innsatsfaktor». Flertallet her nevner overhodet ikke dette kriteriet.¹⁸ Tilsvarende er det bare mindretallet i Rt. 2012.432 (Elkjøp) som omtaler «innsatsfaktor» som et kriterium.¹⁹

Som nevnt mener jeg at tesen uttrykt i Rt. 2008.932 (Bowling 1) avsnitt 38 bare er myntet på anskaffelser til unntatt virksomhet. Uttalelsene fra Høyesteretts mindretall i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig), som Borgarting lagmannsrett bygger på, må etter mitt syn tillegges begrenset vekt. En helt generell bruk av tesen vil som nevnt også være i konflikt med synspunktet om

at direkte faktisk bruk i virksomheten ikke er noe vilkår.

Anskaffelsen tilknytning til en unntatt transaksjon

Ovenfor har jeg argumentert for at lagmannsretten har vurdert Telenors anskaffelser på et for strengt grunnlag, og at fradragsrett foreligger fordi transaksjonskostnadene hørte naturlig hjemme i gruppens avgiftspliktige virksomhet. Godtar man dette, er det nærliggende å si at det er nektelsen av fradragsrett som må begrunnes, dvs. at det må påvises at anskaffelsene hadde tilknytning til *noe annet* utenfor virksomheten, som helt eller delvis bryter avgiftstilknytningen.

Det er etter mitt syn her anskaffelsen tilknytning til en isolert sett unntatt transaksjon kommer inn. Telenors salg av daterselskapet er en *omsetning* etter mval. § 1–3 første ledd bokstav a, og da slik at den etter sin art faller inn under verdipapirunntaket i mval. § 3–6 bokstav e.²⁰ Dette reiser særlige spørsmål. Som nevnt foreligger det så langt ingen dommer om fradragsrett og salg av selskap.

Et spørsmål dette reiser er, for det første, om tilknytningen til en unntatt transaksjon i *seg selv* avskjærer fradragsrett. Staten anførte ikke dette i Telenor-saken, noe den gjorde i Rt. 2012.432 (Elkjøp), hvor Høyesterett delte seg. Jeg kommer tilbake til dette. Imidlertid, selv om tilknytningen til en unntatt transaksjon ikke har en slik definitiv effekt, er man ikke helt forbi hva tilknytningen innebærer. Mval. § 8–1 krever bruk i avgiftspliktig virksomhet, mens salg av selskap er en unntatt transaksjon. Selv om Telenors aksjesalg selvsagt ikke inngikk i en kommersiell verdipapirhandel, hvilket åpenbart ville gjort anskaffelsene ikke-fradragsberettiget, kan det spørres om hva som prinsipielt bringer en

slik transaksjon utenfor fradragsretten. Å kunne peke på en yttergrense, kan, selv om den ligger langt unna og er upraktisk, virke oppryddende.

Veiledning om hvordan man tilnærmer seg disse spørsmålene finnes etter mitt syn i Rt. 2012.432 (Elkjøp), avsagt ca. én måned før Klagenemndas vedtak i Telenor-saken. Den unntatte transaksjon var her omsetning av fast eiendom, jf. mval. § 3–11. Elkjøp Norge AS, som omsatte elektroniske produkter, hadde oppført en tomannsbolig på en eiendom, som selskapet overførte til to privatpersoner i bytte mot deres eiendom. Dette var omsetning av fast eiendom, jf. mval. § 1–3 første ledd bokstav a jf. § 3–11. Dermed var anskaffelsene, dvs. oppføringen av boligen, som i Telenor-saken, til bruk i en isolert sett unntatt transaksjon. Bakgrunnen var at Elkjøp ønsket å bygge seg et nytt og større forretningsbygg på en tomt som selskapet hadde kjøpt, hvilket krevde at selskapet fikk tilgang til en tilliggende nabotomt.²¹ På denne tomten stod en tomannsbolig, og eierne av denne stilte som betingelse for å overføre eiendommen at Elkjøp skaffet dem ny tomannsbolig. Elkjøp foretok derfor oppføring av den nevnte tomannsboligen på en tredje eiendom som selskapet eide, som ble byttet mot den tilliggende naboeiendommen.

Elkjøp krevde fradrag for inngående avgift på oppføringsarbeidene fordi de inngikk i et eiendomsbytte som var nødvendig for at selskapet skulle få stor nok tomt til sitt planlagte forretningsbygg. Staten bestred Elkjøps fradragsrett, og mente bl.a. at anskaffelsen tilknytning til en unntatt transaksjon *i seg selv* avskar fradragsrett. Høyesteretts flertall var uenig med staten, og uttalte om dette siste følgende:²²

«... Staten har anført at dersom det i en avgiftspliktig virksomhet blir foretatt en avgiftsfri transaksjon, må det ha den kon-

14 Ot.prp. nr. 2 (2000–2001), se særlig kap. 7.2.5 («Finansielle tjenester») og kap. 15 (særmerknaede til finansunntaket).

15 Se f.eks. KMVA-2005–5487 og KMVA-2012–7489.

16 I omtalen av Telenors fellesregistrering uttaler den således: «Salg av aksjer er avgiftsfri omsetning etter § 5b nr. 4 bokstav e, jf. Rt. 2009 side 1632 avsnitt 38 sammenholdt med avsnitt 5.» Dommen det her vises til, gjaldt spørsmålet om to meglerforetak, som hadde bistått hver sin bank ved en fusjon, hadde formidlet verdipapirer etter unntaket i mval. § 3–6 bokstav e, eller om de hadde levert avgiftspliktig rådgivning.

17 Se C-29/08 AB SKF [2009]. I Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester heter det: «I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) er det vist til at unntaket for finansielle tjenester er i samsvar med et lignende unntak i de fleste andre land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. Departementet anser at dette tilsier at det ved tolkingen av unntaket sees hen til EUs sjette avgiftsdirektiv artikkel 13 (B) (a) og (d) (1)–(6) og praktiseringen av dette innen EU.»

18 *Flertallet* i Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) oppstilte bare et krav om at anskaffelsen må ha en «klar interesse» for avgiftspliktig virksomhet, noe man etter en konkret vurdering anså som oppfylt, se avsnitt 43–44 og 48. *Mindretallet* bygget derimot på et krav om «innsatsfaktor», idet man i avsnitt 58 i.f. uttalte: «Den omstendighet at anskaffelsen fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig, er ikke tilstrekkelig for fradragsrett, jf. Bowling-dommen avsnitt 38. For at det skal foreligge fradragsrett for inngående avgift, må anskaffelsen inngå som innsatsfaktor i den avgiftspliktige virksomhet, eller på annen måte være direkte knyttet til den produksjon eller omsetning som skjer i denne.»

19 Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 73 i.f.

20 Med at salget «etter sin art» eller «isolert sett» er unntatt, menes her at salget som transaksjon faller inn under unntaket, dvs. uten at det er tatt stilling til om det inngår i næringsvirksomhet eller ei.

21 Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 6 og 7.

22 *Ibid.*, avsnitt 45.

Omsetning av finansielle instrumenter

Selv om det ikke er særlig grundig diskutert i norsk praksis og teori, og forarbeidene ikke berører spørsmålet, må det anses som relativt sikker rett at salg av alle aksjene i et selskap kan anses som «omsetning av finansielle instrumenter», jf. mval. § 3–6 bokstav e.¹⁴ I forvaltningspraksis ser man til tider at dette forutsettes.¹⁵ Også Borgarting lagmannsrett synes å bygge på dette.¹⁶ Videre har EU-domstolen forutsatt dette, noe som må vektlegges, idet Finansdepartementet har uttrykt at det bør «sees hen til» hvordan finansunntaket anvendes innen EU.¹⁷

sekvens at det ikke kan kreves fradrag for inngående avgift på anskaffelser og oppofrelser som knytter seg til den avgiftsfrie transaksjonen. Denne betraktningmåte kan imidlertid etter min mening ikke føre frem.»

Staten har som nevnt ikke forsøkt samme argument i Telenor-saken, og senere praksis hos EU-domstolen forutsetter at også kostnader vedrørende salg av aksjer må vurderes konkret i forhold til fradragsretten.²³ Høyesteretts flertall antydte videre det som etter mitt syn må være korrekt tilnærming også i Telenor-saken, nemlig at man skal lete etter transaksjonens naturlige plassering i den avgiftspliktige virksomheten. Dette kom til uttrykk slik:²⁴

«Fradragsretten etter § 21 første ledd første punktum gjelder anskaffelser eller oppofrelser «til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV», dvs. merverdiavgiftspliktig omsetning. Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår i den avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng.»

At transaksjonene må «ses i sammenheng», kan for øvrig ses som et uttrykk for at det ikke er transaksjonens art, men dens mulige rolle innenfor virksomheten, som er temaet.

Høyesteretts flertall kom så inn på spørsmålet om hva som skal til for at en enkeltstående unntatt transaksjon innenfor en avgiftspliktig virksomhet skal falle utenfor fradragsretten. Avgjørende, mente flertallet, er om transaksjonen utgjør *egen virksomhet*. Om hva som skal til for å oppfylle dette uttalte flertallet:

«Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet, men dette avhenger av de konkrete omstendigheter og kan ikke legges til grunn som en generell regel. Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en egenverdi for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten, kan transak-

sjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet.»

At en enkeltstående unntatt transaksjon faller utenfor fradragsretten hvor den utgjør en egen virksomhet, gir etter mitt syn mening. Under denne forutsetning bruker den avgiftspliktige virksomheten ressurser på en aktivitet av en viss varighet og omfang, og med økonomisk overskudd for øye, uten at dette skaper utgående avgift. I en slik situasjon kan fradragsrett bety avgiftslekkasje, og det er behov for strengere kriterier. Utgjør transaksjonen derimot bare et *middel* til å oppnå noe innenfor en avgiftspliktig virksomhet, kan det derimot oppstå kumulasjon hvis fradragsretten håndheves for strengt.

Vender vi tilbake til Telenor, er det etter mitt syn lite som tyder på at salget av Telenor Satellite Services AS kan ses som en egen virksomhet. Transaksjonen skyldtes at Telenor ønsket å avvikle en del av sin avgiftspliktige virksomhet, og hang dermed nettopp sammen med denne. Telenors eierskap til selskaper, og behovet for til tider å disponere over aksjer, fremstår ikke som mer perifert enn Elkjøps eierskap til egen forretningstomt og ønsket om å få en større en. Elkjøps transaksjon ble av flertallet da også ansett som «et middel» i den avgiftspliktige virksomheten, idet målet med den var å få stor nok tomt til det planlagte forretningsbygget.²⁵ Dermed forelå fradragsrett.

Høyesteretts mindretall var imidlertid uenig i at Elkjøps transaksjon bare falt utenfor fradragsretten hvis den var en egen virksomhet.²⁶ Transaksjonen var ifølge mindretallet en «omsetning utenfor avgiftsområdet» og dermed ikke fradragsberettiget.²⁷ Mindretallet viste også, som jeg har vært inne på, til Rt. 2008. 932 (Bowling 1), og presiserte at «anskaffelsen må tilordnes den omsetning der de faktisk er en innsatsfaktor».²⁸ For øvrig kan det synes som dissensen i Høyesterett også springer ut av et ulikt syn på betydningen av at fradragsrett her ville innebære at

omsetning av bolig ikke ble avgiftsbelastet.²⁹

Oppsummering

Lagmannsrettens dom illustrerer etter mitt syn en usikkerhet omkring rekkevidden av tilknytningskravet, slik dette er formulert i Rt. 2008.932 (Bowling 1), hvor det uttales at en anskaffelse må være en «innsatsfaktor» i avgiftspliktig virksomhet for å være fradragsberettiget. Usikkerheten synes dels å være skapt av Høyesterett selv gjennom mindretallets premisser i hhv. Rt. 2008.939 (Tønsberg Bolig) og Rt. 2012.432 (Elkjøp). Etter mitt syn er det ikke i tråd med mval. § 8–1 å operere med et slikt kriterium på generelt grunnlag. Også i underretts- og forvaltningspraksis kan man se at kriteriet brukes, og da ofte mht. aksjedisposisjoner.³⁰ Jeg ser derfor positivt på at Høyesteretts ankeutvalg ved beslutning av 11. februar 2015 har tillatt Telenors anke fremmet, hvilket gir anledning til å få vurdert holdbarheten av en slik tilnærming. Saken gir også anledning til å få belyst hvilken betydning det kan ha at aksjene som det disponeres over, gjelder et selskap i en fellesregistrering. I tillegg vil det være interessant å se en fortsettelse av Høyesteretts diskusjon, påbegynt i Rt. 2012.432 (Elkjøp), om hvordan man tilnærmer seg det forhold at anskaffelsene gjelder en unntatt transaksjon.

²⁹ *Ibid.*, særlig avsnitt 48–50 og 74.

³⁰ Se f.eks. Urv. 2009.1219 (Rasmussengruppen), Urv. 2011.572 (Nopco Holding) og Skattedirektoratets uttalelse av 28. januar 2014 til et advokatfirma.



ANKET: Høyesteretts ankeutvalg har tillatt Telenors anke fremmet.

²³ C-29/08 SKF [2009]. Se imidlertid motsatt C-4/94 BLP [1995], særlig avsnitt 19.

²⁴ Rt. 2012.432 (Elkjøp) avsnitt 46.

²⁵ *Ibid.*, avsnitt 47.

²⁶ *Ibid.*, avsnitt 76: «Elkjøp har videre anført at det bare kan gjøres unntak i tilfelle hvor Elkjøps omsetning av fast eiendom er ledd i en organisert virksomhet fra Elkjøps side. Jeg kan ikke se at det følger av § 5a at dette er noe vilkår for unntak. Bestemmelsen er generell i sin utforming, og gjelder etter ordlyden all omsetning av fast eiendom uansett om det er ledd i en organisert virksomhet eller bare en enkeltstående transaksjon.»

²⁷ *Ibid.*, avsnitt 72 i.f.

²⁸ *Ibid.*, avsnitt 73 i.f.

Internasjonal skatt og avgift



Sidene er utarbeidet av advokatfullmektig Inger Camilla Gjeruldsen og advokat Morten Rivelsrud, begge Deloitte Advokatfirma AS

Danmark foreslår internasjonal omgåelsesregel

Danske skattemyndigheter har publisert et lovutkast som blant annet introduserer en internasjonal omgåelsesregel. Omgåelsesreglen er delt inn i to ulike bestemmelser og det er foreslått at den trer i kraft fra 1. mai 2015.



Den ene bestemmelsen er ment å reflektere endringene i EUs mor-datter-direktiv som ble vedtatt av Europarådet i januar. Bestemmelsen innebærer at en skattyter ikke er beskyttet av direktivet ved et ikke-reelt arrangement hvor et av hovedformålene er å oppnå en skattefordel som virker mot direktivets innhold eller formål. Bestemmelsen kan for eksempel anvendes dersom det i en struktur er satt inn et holdingselskap hovedsakelig for å redusere eller eliminere utbytteskatt. Dersom det er velbegrunnede kommersielle årsaker som ligger til grunn for et arrangement, skal omgåelsesreglen ikke komme til anvendelse. Det er foreslått at bestemmelsen også skal omfatte rente-/royaltydirektivet og fusjonsskattedirektivet.

Hensikten med den andre bestemmelsen er å tilpasse dansk lovgivning til det forventede utfallet av OECDs BEPS-prosjekt. Denne bestemmelsen er spesielt rettet mot misbruk ved anvendelse av skatteavtalene. Det er verdt å merke seg at holdningen til danske skattemyndigheter er at omgåelsesbestemmelsen også får virkning for eksisterende skatteavtaler uavhengig av om det i skatteavtalen er spesifikt inntatt artikkel som åpner for en slik omgåelsesregel.

Europaparlamentet etablerer spesialkomité for bindende skattevedtak

I februar besluttet Europaparlamentet at det skal etableres en spesialkomité som skal se nærmere på medlemsstatenes skattevedtak («tax rulings») og andre tiltak som er av lignende karakter eller har tilsvarende effekt. Komiteen vil ha 45 medlemmer og i første omgang etableres for en periode på seks måneder.

Bakgrunnen for etableringen av komiteen er at Europakommisjonen har startet å etterforske en rekke skattevedtak som gjelder multinasjonale selskaper for å se om disse innebærer ulovlig statsstøtte. Komiteen skal vurdere skattevedtakspraksis fra begynnelsen av 90-tallet til i dag, samt Europakommisjonens behandling av statsstøttesaker. Videre skal den søke å fastslå hvorvidt aggressiv skatteplanlegging har negativ innvirkning på statenes økonomi, samt komme med anbefalinger for eventuelle endringer innen EU i fremtiden.

Fritak for innførselsmervergift i Frankrike

Med virkning fra 1. januar 2015 kan selskaper som er registrert i Frankrike, på visse vilkår unnlate å betale mervergift ved innførsel av varer. Adgangen forutsetter at importøren er autorisert for sentralisert fortolling, hvilket forutsetter et såkalt PDU-sertifikat i Frankrike.



Selskaper som benytter ovennevnte prosedyrer, kan rapportere innførselsmervergiften direkte i sin franske omsetningsoppgave. Forutsatt at selskapet har full fradragsrett, hvilket normalt vil være tilfelle, skaper innførselsmervergiften ingen likviditetsmessig effekt for importøren.

Tilsvarende regler er allerede innført i en rekke EU-land, herunder Nederland, Danmark og Sverige.

Indonesia innfører ny importavgift på stål

For å beskytte lokale stålprodusenter har Indonesia innført importavgifter på utenlandsk stål. Importavgiften har foreløpig blitt innført for en treårsperiode med virkning fra 19. januar 2015. Avgiftsnivået vil være 26 % første år, 22 % andre år og 18 % tredje år. Fra et konkurransemessig perspektiv vil den nye avgiften særlig ramme kinesiske produsenter som i dag representerer nesten 97 % av stålimporten i Indonesia. Avgiften vil imidlertid kunne skape merkostnader for utenlandske selskaper som har delproduksjon i Indonesia hvor utenlandsk stål benyttes.

