

Revisjon og Regnskap

Det norske skattesystemet – hva kan bli bedre?

Side 18



**Ofte stilte spørsmål
om ISA for LCE**

Side 12

**Fra grått til grønt:
10 prinsipper for
grønt innkjøpsvett**

Side 25

**Styrets handleplikt
etter aksjeloven**

Side 35

eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



5
KOMMENTAREN
Et lærerikt årsoppgjør
Henrik Woxholt
6
AKTUELT
7
LUNCH
12
Ofte stilte spørsmål om ISA for LCE
14
OFTE STILTE SPØRSMÅL
15
EN SUNN LIVSSTIL
Gunn Helen Arsky
16
AVGIFTSADVOKATEN SVARER
Ivan Skjæveland
17
SPØR OM ARBEIDSRETT
Håkon Andreassen, Maja Elgaaen

18
Det norske skattesystemet – hva kan bli bedre?
Ole Gjems-Onstad
25
Fra grått til grønt: 10 prinsipper for grønt innkjøpsvett
Bjørn Kjærland Haugland
27
Forståelse av naturrelaterte risikoer og muligheter
James Higham, Henrik Wirsching
33
Gjeldsopplysninger – nye IFRS-krav i 2024
Steinar S. Kvifte
35
Styrets handleplikt etter aksjeloven – belyst med konkrete eksempler
Kristian Bårseth, Tor Erlend Framstad
40
Særavgiftens finurlige verden
Helene Øien Hval, Kjetil Øpstad
43
Krever løpende separat bokføring Separat regnskap for etterlevelse av statsstøttereguleringen
Geir Melby, Elin Sætre Løfsgaard, Merete Skårland
50
Årsrapporten til børsnoterte foretak: – noen betraktninger om struktur og underskrift
Tonny Steinheim

52
Første trinn av CBAM-ordningen iverksatt Plikt for importører av CBAM-varer
Kjerstin Ongre, Kristin Broen Falstad
58
Innført fra 1. januar 2024 Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft
Tone Kaarbø, Ida Heldal
60
Del I: Norsk beskatning Utenlandske arbeidsgiverfinansierte pensjonsordninger
Erik Øxnevad Larsen, Oddgeir Wik
65
HR-dom: Etterinnmelding i en tjenstepensjonsordning
Sigurd Øyvind Kambestad
66
Merverdiavgiftsbehandling av leveranser til petroleumsvirksomhet
Karianne Mo
69
INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT
Synne Hurum Austmo Bernhard Henriksen Nicolaysen

NR. 1/2024
94. 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: kr 690,-
Bankkonto: 1503.01.29781

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

Utgivelse
Utkommer med 7 nummer pr. år og gjøres tilgjengelig for alle medlemmer i Den norske Revisorforening.
For spørsmål vedr. abonnement, kontakt forlag@revisorforeningen.no

Abonnenter
ca. 6100

Foto
Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon
Aksell AS
ISSN 2703-9722

Annonser
For spørsmål vedr. annonser, kontakt forlag@revisorforeningen.no



Revisjon og Regnskap



Revisjon og Regnskap har syv utgaver i året, og målgruppen er revisorer, studenter og lærere innen regnskap og revisjon, regnskapskontorer, regnskapsførere, advokater, regnskaps- og økonomiavdelinger og offentlige myndigheter. Alle medlemmer og praksismedlemmer i Revisorforeningen har tilgang til Revisjon og Regnskap som en del av medlemskapet.

TOPBOARD
875 x 200 pixler

BOARD
300 x 200 pixler

DIGITAL ANNONSERING REVISJON OG REGNSKAP

Format og priser

- 875 x 200 pixler (Topboard): kr 10 000
- 300 x 600 pixler (Skyskraper): kr 7500
- 300 x 200 pixler (Board): kr 4500

Prisene er eks. mva. og gjelder pr. måned fra bestilling.

Rabatter

- 10 % rabatt ved bestilling av 2 måneder
- 20 % rabatt ved bestilling av 6 måneder
- 30 % rabatt ved bestilling av 12 måneder

Annonsebestilling

E-post: forlag@revisorforeningen.no

SKYSKRAPER
300 x 600 pixler

[Klikk her for mer informasjon](#)

Et lærerikt årsoppgjør

Årsoppgjøret er i gang, og tiden er inne for gode, men også til tider krevende diskusjoner med både store og små virksomheter. Det ligger i vår rolle som samfunnets tillitsperson. Selv om det kan stille store krav til deg som revisor, gir det samtidig verdifull læring.



Statsautorisert revisor
Henrik Woxholt
Styreleder i Revisorforeningen

Det nye året er godt i gang, og mange av oss sitter nå ute hos kunder i krevende og interessante diskusjoner. Den økonomiske situasjonen både på makro- og mikronivå er usikker. Dette kommer tydelig til uttrykk på bransjenivå, hvor ulike næringer står overfor ulike utfordringer. Spesielt innen enkelte næringer ser mange virksomheter behov for nedregulering av verdien av eiendeler, mens det i andre næringer ikke nødvendigvis er nedreguleringen som er utfordringen, men usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Her kommer vår rolle som samfunnets tillitsperson godt frem. Som revisor må du både utøve skjønn og utfordre. Svarene er ikke alltid klare, men du må håndtere usikkerheten og sette deg godt inn i hva eiendeler faktisk er verdt. Du må også utfordre om virksomheten har forutsetning for fortsatt drift. Dette kan være krevende, og du må være klar til å ta disse diskusjonene. Behovet for økt aktsomhet og en egnet tilnærming til disse problemstillingene viser hvor viktig revisoren er.

Mulighetene i AI

Digitaliseringen av revisjonsbransjen de siste årene har frigitt tid til de oppgavene som virkelig krever vår kompetanse og erfaring, som for eksempel å analysere resultater eller utfordre sentrale estimater. Selv om bransjen digitaliserer i økende grad, kan vi fortsatt automatisere og forenkle vesentlig mer enn det vi har gjort hittil. Dette er spennende muligheter. Vi vil kunne forenkle og automatisere

flere av de repetitive og tidkrevende prosessene, noe som igjen vil heve kvaliteten på arbeidet vi leverer, og gjøre vårt flotte yrke enda mer interessant.

Kunstig intelligens (AI) er på alles lepper om dagen, og jeg mener AI vil kunne ha en stor betydning for yrket vårt på samme måte som for det øvrige næringslivet. AI vil treffe oss på flere måter. Det vil påvirke hvordan vi bruker verktøyene vi har i dag, som Excel, Word og PowerPoint eller revisjonsplattformer, og det vil utvikles nye revisjonsverktøy. I tillegg vil AI gi oss muligheter til ytterligere automatisering av manuelt arbeid. Videre vil AI påvirke hvordan våre kunder gjennomfører sine prosesser, og dermed hvilke risikoer vi må dekke i vår revisjon. AI vil også kunne skape nye forretningsmuligheter for oss, ved at næringslivet vil få behov for en uavhengig attestasjon på hvordan AI-baserte produkter fungerer.

Et annet bruksområde for AI er chatboter som nå er blitt flinkere til å forstå hva vi spør om, lete etter svar på tvers av kilder og gi et sammenhengende godt svar tilbake. For oss som jobber i en bransje med omfattende kunnskapsbehov knyttet til både revisjon, regnskap, skatt og bransjer, kan dette bli uvurderlig. Svarene vil fortsatt måtte kvalitets-sikres, og vi vil ha et minst like stort behov for profesjonell skepsis som i dag, men teknologien gir tilgang til kompetanse raskere enn før.

Bedre diskusjonspartner med AI

Ved å bruke AI på dataene får vi mer innsikt, større forståelse og mer helhetlig informasjon. Vi snakker ofte om AI i lys av effektivitet, men det vil også bidra

til en enda høyere kvalitet på det vi leverer. Teknologien gir oss muligheten til å bruke komplekse dataanalyser i sanntid, noe som vil utfylle vår revisjon, og gjøre oss til en enda bedre diskusjonspartner for selskapene. Kravene til CFO blir stadig mer omfattende, så ved å effektivisere og forbedre de finansielle analysene, kan vi sammen bruke mer tid på problemstillinger som krever vår kompetanse og vårt profesjonelle skjønn.

Bærekraftsdirektivet treffer stadig flere

Det nye året markerer også starten på CSRD-rapporteringen. Den europeiske bærekraftsstandarden ESRS, utviklet av EFRAG, er nå godkjent i EU. ESRS-ene ble publisert i EU Official Journal 22. desember 2023. Det betyr at de nå foreligger i oversatt versjon til EU-språk, og vil snart foreligge på norsk. EFRAG har nå også utviklet forslag til to sett med bærekraftsstandarder rettet mot små og mellomstore foretak. ESRS LSME vil gjelde for små og mellomstore noterte foretak som faller inn under CSRD i tredje pulje fra og med regnskapsåret 2026, gitt forutsetningene som ligger til grunn. ESRS VSME er frivillig og er rettet mot ikke-noterte små og mellomstore foretak og vil kunne være en rettesnor for norske SMB-er sin rapportering på bærekraftsrapportering fremover.

Jeg ønsker dere et godt årsoppgjør med mange spennende, viktige og lærerike diskusjoner.

**TIPS
OSS!**

Støtter din revisjonsvirksomhet et godt formål – innen idrett, kultur eller veldedighet – eller har virksomheten eller en ansatt gjort noe annet som er verdt en notis i Revisjon og Regnskap? Send et par ord og gjerne et bilde til redaktør Alf Asklund (aa@revisorforeningen.no).

Utredning om fremtidig organisering av arbeidet med nasjonale regnskapsstandarder – hørings svar

Revisorforeningen har gitt svar til Finansdepartementet på høringen om fremtidig organisering og finansiering av nasjonale regnskapsstandarder. Revisorforeningen understreker viktigheten av høykvalitets standardsetting. Regnskapsloven er en rammelov som trenger å utfylles av regnskapsstandarder. Skal standardene fungere etter hensikten, må de ajourholdes og videreutvikles løpende ved behov, blant annet som følge av samfunnsutviklingen.

Etter over ti år med etterslep i standardsettingen på regnskapsområdet

er det avgjørende med en snarlig avklaring og tilstrekkelige økonomiske rammer til regnskapsstandardsetting på et forsvarlig nivå.

For å sikre at vi kommer videre og får en avklaring, vil Revisorforeningen invitere departementet til en dialog for å klargjøre hvilke rammer som kan være mulige for den fremtidige standardsettingen.

- [Høring av utredning om fremtidig organisering av arbeidet med nasjonale regnskapsstandarder](#)
- [Revisorforeningens hørings svar](#)

Foreslår flere endringer i foretaksreglene

Regjeringen har i Prop. 41 L (2023-2024) foreslått flere endringer i lovgivningen knyttet til det å drive et foretak.

Disse forslagene er oversendt Stortinget:

- Regler for registrering av enkeltpersonforetak
- Forslag til endringer i reglene om foretaksnavn
- Forslag som harmoniserer enhets- og foretaksregisterloven med folke- og registerloven
- Forslag om tydeliggjøring av reglene om retningslinjer om fastsettelse av lønn og annen godtgjørelse til ledende personer i noterte allmennselskaper i allmennaksjeloven

[Les mer om lovforslaget](#)

Kartlegging av myndighetenes bruk av opplysninger om eierskap av aksjer og fast eiendom

Skatteetaten, Kartverket og Brønnøysundregistrene har kartlagt offentlige myndigheters bruk av opplysninger om eierskap til aksjer og fast eiendom. Kartleggingen gir for første gang en samlet oversikt over ulike myndigheters behov for eierskapsopplysninger og hvordan disse brukes. Den baserer seg på innspill fra om lag 30 statlige myndigheter, flere kommuner og fylkeskommuner.

De tre etatene konkluderer med at dagens registre og løsninger ikke dekker myndighetenes behov for å vite hvem som eier hva her i landet. Rapporten peker på muligheter for standardisering og felles løsninger som kan gi bedre oversikt over eierskap, i tillegg til bedre samordning og effektivisering på tvers av virksomhetene.

Finansdepartementet vurderer sammen med berørte departementer oppfølging av rapporten.

Se: [Pressemelding fra Skatteetaten, Kartverket og Brønnøysundregistrene](#)

Se: [Kartlegging av offentlige myndigheters mulige bruk av opplysninger om eierskap til aksjer og fast eiendom](#)

Bærekraftsstandarder for små og mellomstore foretak på høring

EFRAG (den europeiske standardsetteren for finansiell og ikke-finansiell informasjon) har sendt utkast til bærekraftsstandarder for små og mellomstore foretak på høring. Høringsfristen er 21. mai 2024.

EFRAG har utviklet to sett av bærekraftsstandarder for små og mellomstore foretak:

- ESRS for listed SMEs (ESRS LSME) – standard for små og mellomstore noterte foretak som skal rapportere etter CSRD fra og med regnskapsåret 2026
- Voluntary sustainability reporting standard for non-listed SMEs (VSME) – frivillig bærekraftsrapporteringsstandard for ikke-noterte små og mellomstore foretak

Den frivillige standarden kan i fremtiden sette standarden for norske SMB-foretaks rapportering av bærekraftsforhold til finansinstitusjoner og andre interessenter.

Det er et mål at standarden, som er modulbasert, skal bidra til reduserte rapporteringsgebyrer for foretakene som avkreves eller frivillig gir informasjon.

[Last ned høringsutkastene, og les mer på efrag.org](#)

Revisorforeningen med i utvalg som gjennomgår NSMs låneavtaler

Utvalget skal bringe klarhet i prosessene som ledet frem til kontraktinngåelse og låneavtalene i forbindelse med Nasjonal Sikkerhetsmyndighets (NSM) leie av lokaler i Snarøyveien 36. Rapporten vil være klar 1. mars 2024.

Utvalget består av følgende medlemmer:

- Leder: Svein Gjedrem, samfunnsøkonom, tidligere sentralbanksjef og finansråd
- Tor-Aksel Busch, jurist, tidligere riksadvokat
- Karen Kvalevåg, administrerende direktør i Revisorforeningen

– Vi trenger noen som sørger for at informasjonen vi baserer beslutninger på, er sann. Der har revisor en viktig rolle som objektiv overvåker og kontrollør av sentrale fakta i samfunnet vårt. Vi ser frem til å bidra i dette utvalget, slik at vi forhåpentligvis unngår at tilliten til sentrale institusjoner blir satt under press i fremtiden, sier Karen Kvalevåg i en kommentar.

Se også: [Utvalg skal gjennomgå NSM-saken](#)



Administrerende direktør Karen Kvalevåg i Revisorforeningen deltar i utvalg som skal gjennomgå låneavtalene til NSM.

Oppdatert veiledning pensjonsforutsetninger pr. 31. desember 2023

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) har oppdatert veiledningen om pensjonsforutsetninger pr. 31.12.2023. De veiledende pensjonsforutsetningene tar utgangspunkt i et norsk foretak med åpen ytelsesbasert pensjonsordning.

Les mer, og last ned den oppdaterte veiledningen om pensjonsforutsetninger på [nettsidene til NRS](#).

Revisorklagenemnden – årsrapport 2023

Klagenemnden for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker behandlet åtte revisorsaker i 2023.

Av de åtte revisorsakene gjaldt tre tilbakekall av godkjenning, en ileggelse av ledelseskarantene og fire avslag på søknad om godkjenning. Ingen av klagerne fikk medhold.

Klagenemnden behandlet også ni regnskapsførersaker (ingen medhold) og to inkassosaker (begge medhold).

Regnskapsregisteret ettergir forsinkelsesgebyr

Ettergivelse av forsinkelsesgebyret for regnskapsåret 2022 på grunn av utsatt frist for innsending av skattemelding til Skatteetaten gjelder bare hvis komplett årsregnskap er sendt til Regnskapsregisteret senest 31. august 2023. Regnskapsregisteret presiserer at de som vil søke om ettergivelse, og som har sendt inn komplett årsregnskap senere enn 31. august 2023, kan søke om delvis ettergivelse av forsinkelsesgebyret som har påløpt i august.

Se: [Søke om ettergivelse av forsinkelsesgebyr eller fritak fra solidaransvar](#)

LUNCH



Medlemsfordeler

Som medlem i Revisorforeningen har du og ditt firma tilgang til en rekke fordeler.

Medlemsfordeler for deg personlig

[JBF Bank og forsikring](#)
[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing
 Helseforsikring – [Storebrand](#)
[Faglig informasjon – nettsiden, nyhetsbrev](#), veiledninger mv.
[Veiledningstjenesten](#) – alle fagområder på nett, svar innen 1–2 arbeidsdager
[Revisjon og Regnskap](#)
[Brilleland](#) – gunstige rabatter
[Akademika.no](#) – opptil 15 % rabatt
 Rabatt på kurs
 ReKomp [kursabonnement](#)

Medlemsfordeler for firmaet

Tjenestepensjon – [Storebrand](#)
 Kollektiv ansvarsforsikring – [Tryg](#) ([Profesjonsansvarsforsikring](#))
[Kontakt Howden](#) for tilbud
 Helseforsikring – [Storebrand](#)
[BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing
 Digitale verktøy – [Simpleyer](#), [Bisnode](#)
 SmartCheck, [Purehelp](#) Pro, [Styreplan](#) for Revisor, [Proff Forvalt](#)
 Telefoni og bredbånd – [Telenor](#) og [Phonero](#)
 Nettside/sosiale medier – bransjeløsning fra [ldium](#)
[ReKomp](#) kursabonnement

Drift av virksomhet

[Etablering og drift](#) av virksomhet
[Godkjenning/autorisasjon](#)
 Tilsyn og kontroll
[Profilering](#) av egen virksomhet
 Revisor i [profesjonelle vanskeligheter](#)



Ny advokatforskrift og endringer i advokatloven – høring

Stortinget vedtok ny advokatlov 3. mai 2022. Advokatloven er en ny profesjonslov med en helhetlig regulering av advokaters virksomhet og av adgangen til å yte rettslig bistand for andre enn advokater. Loven kan ikke tre i kraft før en ny advokatforskrift er vedtatt.

Høringsforslaget inneholder overgangsregler til advokatloven, enkelte endringer i advokatloven og andre relaterte lover og forslag til en ny advokatforskrift.

Forslaget til ny advokatforskrift viderefører i stor grad gjeldende rett. De mest sentrale nye forslagene omhandler organisering av forsikringsadvokater, praksis som vilkår for advokatbevilling, prosedyrekravet, advokatkurset, krav til den utpekte advokaten og prinsipalen,

etterutdanning, behandling av klientmidler, arkivhold, overtredelsesgebyr, rett til å drive advokatvirksomhet i Norge fra foretak med hovedsete i en annen EØS-stat eller Sveits og organisering av Advokatilsynet og Advokatnemnda. Som en følge av at rettsrådsmonopolet oppheves ved ikraftsettingen av advokatloven, er det også foreslått nye bestemmelser om rettslig bistand fra andre enn advokater.

Revisorforeningen mener at regnskaps- og revisjonsplikt for advokatforetak er viktig for den alminnelige tilliten til og tilsynet med advokatenes virksomhet. I høringen har vi blant annet gitt innspill om behandling av klientmidler og om revisors rapportering.

Se: [Revisorforeningen høringssvar](#)

Skatteetatens informasjonsmøte om ny skattemelding for selskap

RF-skjemaene for skatt er historie, og denne våren må alle selskaper levere den nye skattemeldingen gjennom et regnskapssystem eller årsoppgjørssystem. Den nye skattemeldingen innebærer en rekke endringer og forbedringer som vil påvirke deg som er regnskapsfører eller revisor.

Nå kan du se opptak fra Skatteetatens digitale informasjonsmøte om ny skattemelding 23. januar. Ruben Bjerketveit i Revisorforeningen kommer med gode råd til revisorene i siste del.

Se: [Opptak av Skatteetatens informasjonsmøte om ny skattemelding for selskaper, 23. januar 2024](#)

Se: [Mer om den nye skattemeldingen på skatteetaten.no](#)

Næringsministeren lanserer fempunktsplan for å skape større åpenhet om aksjeeiere

For å sikre større åpenhet om hvem som eier aksjer, lanserte næringsminister Jan Christian Vestre 19. januar 2024 en fempunktsplan som foreslår følgende tiltak:

- Bedre konsernrapportering
- Forskrift om bedre tilgang til aksjeeierboken og aksjeeierregisteret
- Forskrift om innsyn i forvalterregistrerte aksjer
- En arbeidsgruppe skal gi anbefalinger om hvilke utfordringer som må tas hensyn til, hvilke muligheter som finnes, og hvordan rammene bør være
- Registeret over reelle rettighetshavere skal gi informasjon om de fysiske personene som i siste instans eier eller kontrollerer en juridisk person, arrangement, enhet eller annen sammenlutning.

[Les mer om fempunktsplanen](#)

Kommende lovgivning om folkefinansiering

Forslag til ny lov om folkefinansiering av næringsvirksomhet er foreslått for å gjennomføre folkefinansieringsforordningen. Denne fastsetter regler for lånebasert og investeringsbasert (egenkapitalbasert) folkefinansiering av næringsvirksomhet, og har blant annet til formål å legge til rette for et velfungerende indre marked for folkefinansiering, samtidig som investorbekyttelsen styrkes.

Kongen i Statsråd besluttet 26.1.2024 at Norge vil delta i EØS-komiteens beslutning om å innlemme folkefinansieringsforordningen i EØS-avtalen 2. februar 2024.

I Norge gjelder forordningen først etter endring av norsk lovgivning. Det fremgår ikke klart av [informasjonen på regjeringen.no](#) om innlemmelsen i EØS-avtalen hva som er tidslinjen videre frem til norsk lovgivning, men det nevnes at gjennomføringen av folkefinansieringsforordningen i norsk rett sannsynligvis også vil medføre behov for endringer i låneformidlingsloven og tilhørende forskrift.

Revisorforeningen støttet i høringen forslaget til gjennomføring av folkefinansieringsforordningen i norsk lov.

Se: [Høring NOU 2021: 10 Ny lov om folkefinansiering av næringsvirksomhet](#)

Fremtidig regulering av tilbydere av ESG-rangeringer

Europakommisjonen fremmet 13. juni 2023 et forslag om en forordning som regulerer virksomheten til tilbydere av ESG-rangeringer. Formålet med forordningen er å øke påliteligheten og sammenlignbarheten til ESG-rangeringer, og gjøre metodene som ligger bak vurderingene, mer gjennomskjulte.

Forordningen inneholder også regler om organiseringen av tilbydernes virksomhet, herunder regler som er ment å forebygge interessekonflikter. Etter forslaget skal tilbydere av ESG-rangeringer godkjennes og underlegges tilsyn av ESMA (den europeiske tilsynsmyndigheten).

Forordningsforslaget vurderes som EØS-relevant, men er ikke endelig vedtatt i EU. Finansdepartementet ber Finanstilsynet utrede behovet for endringer i norsk rett for å gjennomføre forventede EØS-forpliktelser som svarer til forordningen.

Departementet ber Finanstilsynet oversende utkast til regler og et høringsnotat utarbeidet i samsvar med utredningsinstruksjonen innen 15. november 2024, eller senere dersom det er nødvendig av hensyn til utfallet av forhandlingene mellom Europaparlamentet og Rådet.

I høringen av Europakommisjonens forslag ble det avgitt ett høringsvar fra Norge, fra [Norges Bank Investment Management](#) som forvalter oljefondet).

Referanser til IFRS® i årsrapporter mv.

IFRS Foundation® har oppdatert sine retningslinjer for varemerker og benevnelser av standarder i forbindelse med utgivelse av bærekraftsrapporteringsstandarder.

Det fremgår i [retningslinjene](#) punkt 2.1 at første gang det vises til IFRS-standarder i et dokument, skal «IFRS» etterfølges av varemerkesymbolet, for eksempel:

- IFRS® Accounting Standards
- IFRS® Sustainability Disclosure Standards

[Les mer om referanser til IFRS i årsrapportene](#)

For revisjonsberetningene har IASB Liaison Working Group i IAASB utgitt [veiledning](#) om implikasjonene for IAASB-standardene av IFRS Foundations oppdatering av sine retningslinjer for varemerker.

Det fremkommer i veiledningen at det ikke forventes at varemerkesymbolet benyttes i revisjonsberetningen.

Se: [IFRS Foundation® Trade Mark Guidelines](#)



Temperaturmåler Dun & Bradstreet

www.dnb.com/no/

	2023		Endring	Samme periode 1 år tilbake*	Endring
	29.12.–7.2.	18.11.–28.12.			
Konkurs	446	416	7,2 %	522	-14,6 %
Tvangsavvikling	95	92	3,3 %	112	-15,2 %
Nyregistreringer	22 079	23 345	-5,4 %	21 724	1,6 %
Antall anmerkninger	1 951 215	1 961 640	-0,5 %	1 891 378	3,2 %
- Personer m/anmerkninger	255 300	261 141	-2,2 %	256 173	-0,3 %
- Foretak m/anmerkninger	68 328	66 967	2,0 %	62 937	8,6 %

Kilde: Dun & Bradstreet

* 29.12.22–07.02.23

Overgangsregler til nye regler om fusjonsfordringer

Fra og med inntektsåret 2023 er [skatteloven § 11-7](#) annet ledd endret slik at skattemessig inngangsverdi på fordring etter såkalt trekantfusjon eller fisjon settes lik fordringens pålydende. Det vil derfor ikke lenger oppstå gevinst eller tap der morselskapet realiserer slike fordringer. Det vil heller ikke oppstå tilsvarende tap eller gevinst på gjelden for datterselskapet.

Det er gitt overgangsregler som innebærer at selskaper som har midlertidige forskjeller på fusjonsfordringer ved utgangen av 2023, kan velge å utligne forskjellen uten beskatning. Forutsetningen er at både mor- og datterselskapet treffer samme beslutning.

Skattedirektoratet har tatt stilling til to spørsmål knyttet til overgangsregelen i en tolkningsuttalelse.

[Les mer på www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Salg av overskuddsstrøm fra eget solcelleanlegg

Skattedirektoratet presiserer i en pressemelding 22. desember 2023 at privatpersoner som investerer i solcelleanlegg, normalt sett ikke anses som næringsdrivende. Strøm som produseres og brukes fortløpende av eieren, er ikke skattepliktig. Dersom noen har inntekter på salg av strøm fra solcelleanlegg, vil de imidlertid kunne bli skattepliktige for et netto overskudd som kapitalinntekt med 22 prosent.

Til skattemeldingsperioden og frist for innlevering av skattemeldingen for 2023 vil Skatteetaten gi veiledning til dem som i 2023 har solgt overskuddsstrøm av eget solcelleanlegg, om hvordan de skal regne seg frem til hva de eventuelt skal oppgi på skattemeldingen.

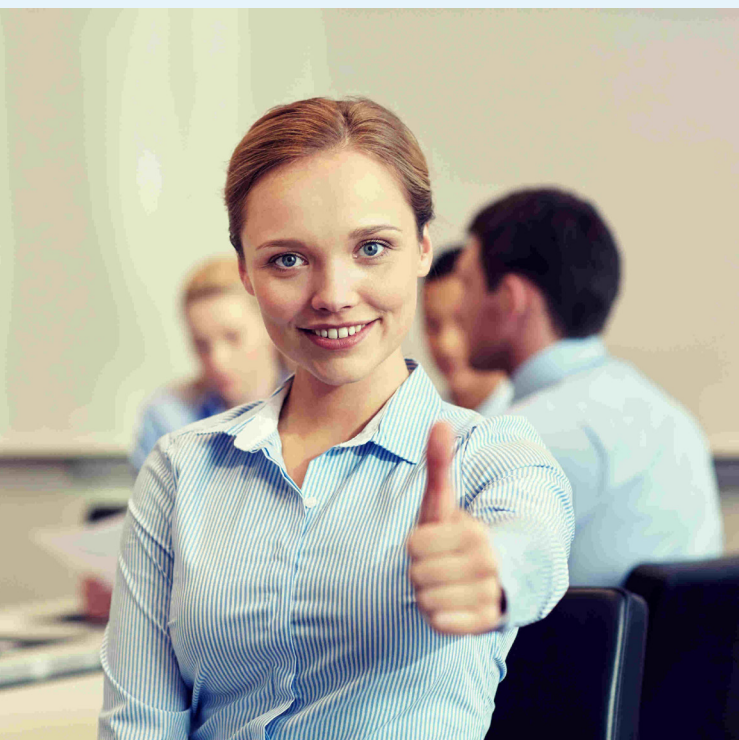
[Les mer på www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

Eksempelsamlingen for revisjonsberetninger er oppdatert

Den mest betydningsfulle endringen er knyttet til at det henvises til *IFRS Accounting Standards* i stedet for *International Financial Reporting Standards*. Som følge av endringene i IAS 1 er betegnelsen *a summary of significant accounting policies* i avsnittet om konklusjon endret til *material accounting policy information* for den engelske versjonen av beretningene som avgis til regnskaper i samsvar med IFRS Accounting Standards. Tilsvarende endringer i den norske versjonen er at *et sammendrag av viktige regnskapsprinsipper* er endret til *vesentlige opplysninger om regnskapsprinsipper*.

Det er også innarbeidet en rekke mindre endringer som gjelder betegnelser som ikke er brukt konsistent, bruk av datoangivelse i de engelske beretningene samt identifiserte grammatiske feil.

Se: [Revisjon av årsregnskap](#)



Krav til kjønnsbalanse i norske styrer

Nye lovkrav om at store og mellomstore selskaper skal ha minst 40 prosent kjønnsbalanse i styret, trådte i kraft fra 1. januar 2024, med gradvis innføring mellom 2024 og 2028.

I aksjeselskaper er bare 20 prosent av styrerepresentantene kvinner. For 20 år siden var tallet 15 prosent. Dette ønsket regjeringen å gjøre noe med, og la derfor frem krav til kjønns sammensetningen i norske styrer. Forslaget ble utarbeidet i nært samarbeid med NHO og LO. I første omgang gjelder det selskaper med mer enn 100 millioner kroner i samlede drifts- og finansinntekter. Dette omfatter ca. 8000 selskaper. Deretter vil reglene utvides årlig frem til 2028 og vil totalt gjelde om lag 20 000 selskaper.

Beregninger viser at det vil bli behov for å rekruttere om lag 6 600 nye styrerepresentanter ved gjennomføring av første trinn i 2024, og nesten 13 000 nye styrerepresentanter totalt frem mot 2028, de fleste av disse kvinner.

Se: [Lov om endringer i foretakslovgivningen mv. \(kjønns sammensetning i styret\)](#)

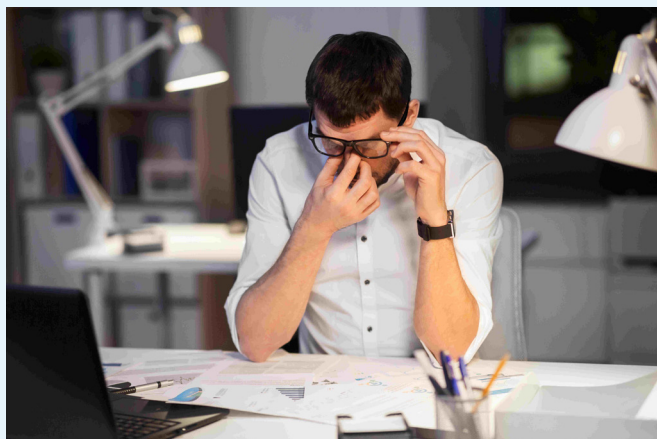
Overtidsarbeid i årsoppgjøret – behov for å søke om dispensasjon?

Årsoppgjøret er i gang, og behovet for å jobbe utover normalarbeidstid øker. Som arbeidsgiver er du pålagt å føre kontroll med og aktivt følge opp at ansatte i virksomheten ikke arbeider ut over grensene for daglig, ukentlig og periodervis arbeidstid. Det kreves at du har klare, dokumenterbare rutiner for slik oppfølging.

Kun personer i «ledende» og «særlig uavhengige» stillinger er unntatt arbeidstidsbestemmelsene i arbeidsmiljøloven. For alle andre gjelder i utgangspunktet lovens arbeidstidsbestemmelser. Har ditt firma vurdert om dere må søke Arbeidstilsynet om dispensasjon fra arbeidstidsbestemmelsene?

Loven åpner for at virksomheter uten tariffavtale kan søke om:

- Økt ukeramme – inntil 25 timer overtid pr. uke (hovedregel maks ti timer)
- Økt årlig ramme – ut over 200 timer overtid pr. år (hovedregel maks 200 timer)



På medlemssidene hos Revisorforeningen (krever pålogging) finnes:

- [Mal for søknad om utvidet overtidarbeid til Arbeidstilsynet](#) (Word-fil),
- [Mal for et drøftelsesmøte med representanter for de ansatte](#) (Word-fil) (obligatorisk for å få søknaden behandlet) og
- [Arbeidstid og overtidbestemmelser](#).

Formuesverdi på næringsseiendom utenom de fire største byene

Skattedirektoratet har gitt anvisning på hvordan ikke-børsnoterte selskaper skal hensynta den nye rabatten for næringsseiendommer utenom de fire største byene i skattemeldingen for 2023.

Formuesverdien på næringsseiendom beregnes ved at den beregnede utleieverdien x 0,9 divideres med en kalkulasjonsfaktor på 8,5 % for 2023. I statsbudsjettet for 2024 ble det vedtatt et tillegg i kalkulasjonsfaktoren på 1 prosentpoeng for eiendommer i andre kommuner enn Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger.

Det ble samtidig lagt til grunn at regelendringen må innarbeides i skattemeldingen for aksjeselskaper for inntektsåret 2023, slik at den nye verdien kan bli lagt til grunn i aksjonærenes skattemelding for inntektsåret 2024. Aksjonærer benytter i de fleste tilfeller verdien ved utgangen av 2023 som

formuesverdi for 2024, jf. skatteloven § 4-12 annet ledd.

Skattedirektoratet har nå gitt anvisning på hvordan dette skal gjennomføres for

selskaper som eier næringsseiendom utenom Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger.

Les mer på revisorforeningen.no



Ofte stilte spørsmål om ISA for LCE

Den internasjonale standardsetteren IAASB har publisert standarden for revisjon av små og mindre komplekse foretak (ISA for LCE). Nedenfor følger noen ofte stilte spørsmål om standarden.

Den nye standarden er frittstående og tilfredsstillende alle krav som er nødvendige for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet er fritt for vesentlig feilinformasjon.

Foreløpig er standarden kun tilgjengelig på engelsk, men arbeidet med oversettelse til norsk er startet og skal ferdigstilles i første halvår 2024. Det jobbes også med planlegging av kurs og veiled-

ningsmateriale for å legge til rette for en god implementering.

Fagdirektør Kai Morten Hagen i Revisorforeningen har ledet arbeidet med standarden i IAASB.

Ofte stilte spørsmål

Hva er ISA for LCE?

ISA for LCE er en ny standard for revisjon av mindre komplekse virksomheter. Det er en frittstående global revisjonsstandard som er proporsjonal, skreddersydd og designet spesielt for små og mindre komplekse virksomheter. Standarden bygger konseptuelt på ISA-ene, men er tilpasset revisjon av små og mindre komplekse virksomheter.

Revisjoner utført med denne standarden gir høy grad av sikkerhet, samme som ved bruk av ISA-ene. Standarden vil bidra til å opprettholde tilliten til finansiell rapportering for små og mellomstore virksomheter og fremme mer ensartet revisjon av disse foretakene.

Hvorfor er ISA for LCE nødvendig?

Ikke alle virksomheter er like – heller ikke revisjonen av disse. Revisjon av et lite bakeri er veldig forskjellig fra revisjon av en stor multinasjonal virksomhet. IAASBs ansvarsområde er å fastsette revisjonsstandarder for hele spekteret i økonomien, fra multinasjonale selskaper til små og mindre komplekse virksomheter.

Små og mindre komplekse virksomheter gir et avgjørende bidrag til verdensøkonomien, og står for det store flertallet av revisjonene globalt. Samtidig må

stadig mer komplekse strukturer og transaksjoner hensyntas i ISA-ene. Dette gir en kompleksitet i standardene som medfører utfordringer ved bruk av ISA-ene for revisjoner av mindre komplekse enheter.

Hvordan bidrar ISA for LCE til å hjelpe revisorer som utfører revisjonsoppdrag for små og mindre komplekse virksomheter?

ISA for LCE er skreddersydd for de spesifikke behovene til en revisjon av mindre komplekse virksomheter. I tillegg er standarden utarbeidet med en intuitiv struktur som følger flyten i en revisjon, og har tydelig, direkte og kortfattet språk.

Standarden anerkjenner viktigheten av små og mindre komplekse virksomheter og at behovene i revisjonen er forskjellige. Behovene er ikke mindre, men annerledes. Dette gjenspeiles også i veiledningen til standarden. Illustrasjoner og eksempler er skreddersydd for mindre komplekse virksomheter, og er tilpasset til kun å omfatte det som er essensielt for revisjonen.

Kort sagt, den vil hjelpe revisorer av mindre komplekse virksomheter med å levere konsistent og effektiv revisjon av høy kvalitet.

Endrer bruk av ISA for LCE kvaliteten på revisjonen, eller betyr det mindre arbeid?

ISA for LCE reduserer ikke kvaliteten på revisjonen, og den bidrar ikke nødvendigvis til mindre arbeid. Den er designet spesifikt for disse revisjonene og fokuserer på det som er viktig ved disse revisjonene. Standarden hjelper revisor til å fokusere på de aspektene som er viktige ved revisjonen av virksomhetene.

Det handler om å gjøre de riktige tingene, med riktig innsats, på de riktige områdene og med forholdsmessige krav. Standarden er basert på de underliggende konseptene fra ISA-ene, men er tilpasset arten og forholdene i små og mindre komplekse virksomheter.

Hvilken grad av sikkerhet gis under ISA for LCE?

ISA for LCE gir samme grad av sikkerhet som en revisjon utført under ISA-ene: Betryggende sikkerhet.

Når kan ISA for LCE brukes?

Det er typen virksomheten som avgjør om standarden kan brukes.

Er forretningsvirksomhet, organisasjons- og eierstrukturer, økonomifunksjon, bruk av teknologi, regnskap og finansiell rapportering mindre komplisert?

Dersom virksomheten som revideres er et foretak av allmenn interesse, kan standarden ikke brukes.

ISA for LCE kan også brukes ved revisjoner av enkle konsernregnskap. Konsernet og dets enheter skal vurderes etter de samme kriteriene som ved revisjon av en virksomhet, men må ses i sammenheng med konsernet. I tillegg kommer vurdering av konsernstrukturen, tilgang til informasjon eller personer, og konsolideringsprosessen. ISA for LCE kan likevel ikke anvendes for konsernrevisjoner dersom komponentrevisorer er involvert, bortsett fra når komponentrevisors involvering er begrenset til omstendigheter der fysisk tilstedeværelse er nødvendig (f. eks. delta i en fysisk varetelling, eller fysisk inspeksjon av eiendeler eller dokumenter).

ISA for LCE inkluderer ytterligere kriterier om når standarden kan benyttes. Disse er omtalt i anvendelsesområde (del A) i standarden, og inkluderer spesifikke forbud og kvalitative egenskaper.

Hvorfor bør Norge ta i bruk ISA for LCE?

Å ta i bruk ISA for LCE vil bidra til å gjøre revisjoner av små og mindre komplekse virksomheter mer effektive samtidig som høy kvalitet opprettholdes. Det vil også fremme konsekvent anvendelse av revisjonsstandarder på mindre virksomheter og redusere risikoen for juridiske divergenser gjennom å fremme konsistens og sammenlignbarhet globalt.

ISA-ene, og revisjonene utført ved bruk av dem bidrar til tillit, og gir investorene den tryggheten de trenger for å ta avgjørelser. ISA for LCE gi den samme tryggheten og tilliten til finansiell rapportering fra små og mindre komplekse virksomheter.

Med den nye standarden får revisorer hensiktsmessige, proporsjonale og relevante krav og veiledning som enkelt kan brukes på revisjoner av mindre komplekse enheter.



ISA for LCE er en ny standard for revisjon av mindre komplekse virksomheter.

Mens hvert land setter sine egne grenser eller terskler for hvilke virksomheter som krever revisjon, gir ISA for LCE fleksibilitet til å utvide omfanget til å inkludere LCE-er eller, hvis allerede inkludert, å kreve eller tillate at slike revisjoner utføres i samsvar med ISA for LCE.

Hvordan skal standarden vedlikeholdes og oppdateres?

Etter at ISA for LCE trer i kraft 15. desember 2025, vil det være en innledende periode på minst tre år uten oppdateringer. Dette betyr at eventuelle fremtidige revisjoner av ISA for LCE ikke vil tre i kraft før 15. desember 2028.

Den innledende perioden vil gi interessenter tid til å implementere standarden på en god måte for eventuelle endringer innføres. IAASB vil vurdere hva som er den beste måten å vedlikeholde og oppdatere ISA for LCE etter den første perioden. Et viktig moment er imidlertid at ISA for LCE må holdes oppdatert og gi kvalitetsmessige revisjoner med betryggende sikkerhet på tilsvarende måte som etter ISA-ene.

Hvilken implementeringsstøtte vil IAASB gi?

I tillegg til standarden, grunnlag for konklusjoner, faktaark og denne oversikten over vanlig stilte spørsmål (først publisert i desember 2023), vil tilleggsmateriell bli publisert for å støtte vedtaket og implementeringen av ISA for LCE:

- Supplerende veiledning om standardens virkeområde og om rapportering;
- Et faktaark om implementering; og
- Veiledning til førstegangsimplicering.
- IAASB vil også holde webinarer om omfang og virkeområde, generell veiledning og implementering.

Alt nytt materiale vil bli publisert på IAASB-nettstedet: iaasb.org/ISAforLCE

Når trer ISA for LCE i kraft?

ISA for LCE trer i kraft for revisjoner av regnskaper for mindre komplekse virksomheter for perioder fra og med 15. desember 2025, men tidlig bruk er tillatt og ønskelig.

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.

Regnskapsmessig behandling av vedtatt suppleringskatt (Pilar 2)

Kategori: Regnskap

Spørsmål:

Har innføringen av suppleringskatteloven (Pilar 2 i den globale skattereformen) konsekvenser for regnskapene for 2023?

Svar:

Pilar 2-reglene om minimum 15 % global beskatning er vedtatt i Norge gjennom lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Enheter som er del av et multinasjonalt konsern med konsolidert global omsetning over 750 millioner euro i to av de siste fire årene, omfattes av reglene. Suppleringskatteloven i Norge innebærer at også rene norske konsern omfattes. Regelverket vil kunne omfatte:

- Flernasjonale konsern med norsk konsernspiss og minst ett selskap eller fast driftssted i et annet land
- Mellomliggende norske morselskap, hvis utenlandsk konsernspiss er særskilt unntatt fra reglene om beregning av suppleringskatt, eller lokalisert i land som ikke har innført skatteinkluderingsregel
- Deleide morselskaper lokalisert i Norge med plikt til å betale andel av suppleringskatt for underbeskattede konsernenheter
- Norske konsernenheter av flernasjonalt konsern med utenlandsk konsernspiss
- Helnorske konsern – konsern med norsk konsernspiss og norsk underenhet

Selv om rapportering til skattemyndighetene først skal gjøres for inntektsåret 2024, reiser dette regnskapsmessige problemstillinger allerede for regnskapet 2023.

IFRS

IAS 12 *Inntektsskatt* er endret ved en presisering av at global minimumsskatt er omfattet av regnskapsstandarden. Denne skattens påvirkning på utsatt skatt skal imidlertid verken innregnes eller opplyses om. Selv om dette er et pliktig unntak, skal det opplyses om at unntaket er anvendt. Betalbar skatt skal periodiseres på samme måte som annen betalbar skatt og det skal opplyses særskilt om beløpet. I perioden fra skatten er vedtatt til den faktisk blir ilagt, er det egne opplysningskrav etter IAS 12.88C-D, som vil gjelde for 2023-regnskapet.

God regnskapsskikk

Norsk Regnskapsstiftelse har ikke gjort tilsvarende endringer i NRS(F) *Resultatskatt*, eller kommet med andre former for veiledning. Det foreligger således ikke noe innregningsunntak fra utsatt skatt under god regnskapsskikk. NRS(F) *Resultatskatt* gir ikke tilstrekkelig veiledning til å kunne fastsette størrelsen på eventuell utsatt skatt knyttet til regelverket, da de skattemessige konsekvensene av realisasjon av underliggende eiendeler og gjeld er avhengig av ulike fremtidige forhold som det for de fleste situasjoner vil være svært vanskelig å estimere. Det er heller ikke internasjonalt gitt retningslinjer/veiledning for å kunne fastsette størrelsen på eventuell utsatt skatt som følge av disse reglene.

Dersom en ser hen til NRS 13 *Usikre forpliktelse og betingede eiendeler*, skal usikre forpliktelse ikke innregnes hvis det ikke er mulig å estimere verdien pålitelig. Slike tilfeller forekommer svært sjelden. Revisorforeningen antar at denne problemstillingen kan være et slikt unntakstilfelle, og at det ut fra en totalvurdering av ovennevnte, er innen-

for norsk god regnskapsskikk å ikke innregne utsatt skatt knyttet til suppleringskatt (Pilar 2) i 2023-regnskapet.

Kravene i regnskapsloven § 7-1, NRS(F) *Resultatskatt* punkt 2.7 og NRS 13 punkt 5 taler for at det i 2023-regnskapet gis noteopplysninger om hvordan foretaket er påvirket av regelverket. En praktisk tilnærming kan være å gi opplysninger i samsvar med kravene som stilles etter IAS 12.88 C-D. Dette innebærer å gi kvalitativ og kvantitativ informasjon om eksponeringen i 2023-regnskapet. Hvis informasjon ikke er kjent eller ikke kan estimeres, gis det opplysninger om dette og om hvordan foretaket ligger an i vurderingen.

- Kvalitativ informasjon kan være omtale av hvordan virksomheten er påvirket, og de vesentligste jurisdiksjonene hvor virksomheten er eksponert for minimumsbeskatning etter Pilar 2 (f.eks. gi informasjon om hvorvidt lovgivningen er vedtatt eller ikke i de aktuelle landene, og i hvilke land effektiv skattesats er under 15 %).
- Kvantitativ informasjon kan være en indikasjon på andel av virksomhetens resultat som kan bli underlagt minimumsbeskatning og gjennomsnittlig effektiv skattesats knyttet til denne, eller en indikasjon på hvor mye virksomhetens gjennomsnittlige skattesats ville ha endret seg hvis Pilar 2 var innført.

Informasjon om den globale skattereformen finnes også på skatteetaten.no¹

¹ www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/global-skattereform/

En sunn livsstil

I denne spalten vil ernæringsfysiolog cand. scient. Gunn Helene Arsky komme med tips og gode råd til en sunn livsstil – spesielt rettet mot de som gjerne har stillesittende, men hektiske hverdager.

Spalten er utarbeidet av:



Ernæringsfysiolog
og cand. scient.
Gunn Helene Arsky

Maten som holder deg våken

Når årsoppgjøret kaster lange skygger over revisorenes timeplaner, blir det ofte en utfordring å opprettholde et sunt kosthold. De sene nettene og hektiske timene kan innby til raske løsninger i matveien. Men det går an å opprettholde et balansert og næringsrikt kosthold selv i de travleste periodene.

Skal vi spise om natten?

Å jobbe sent inn i natten kan forstyrre kroppens naturlige rytme, inkludert spisemønstre. Det er ofte veldig individuelt hvorvidt du faktisk trenger mat i løpet av sene timer. For selv om du er våken og jobber, så betyr ikke det nødvendigvis at du trenger et fullstendig måltid når klokken nærmer seg midnatt.

Imidlertid kan små, balanserte snacks eller mellommåltider være fornuftige for å opprettholde energinivået og unngå en kraftig nedgang i blodsukker-nivået. Smarte matvarer som nøtter, frukt, yoghurt eller grønnsaker kan bidra til å holde energien oppe uten å overbelaste fordøyelsessystemet når kroppen egentlig begynner å forberede seg på hvile. Lytt til kroppens signaler, og spis balansert, heller enn store måltider.

Maten som holder deg våken

Her er fem matvarer som kan bidra til å holde deg våken og skjerpet gjennom lange økter:

- **Egg:** Rike på protein og inneholder næringsstoffer som kolin, som er viktig for hjernefunksjonen. Ha med et kaldt, kokt egg i matboksen.
- **Tunfisk:** Rene proteiner uten brød under gir langvarig energi og virker like oppkvikkende som kaffe, men uten bivirkningene.

- **Chiafrø og valnøtter:** Rike på omega-3 fettsyrer, fiber og protein som kan gi langvarig energi og opprettholde mettetsfølelse. Spis som snacks eller som knekkebrød, for eksempel.
- **Blåbær:** Inneholder antioksidanter og flavonoider som kan forbedre kognitiv funksjon, og hjelpe med å opprettholde hjernens ytelse. Ha en boks klar på pulten.
- **Mørk sjokolade:** Inneholder kakao som har koffein og antioksidanter som kan forbedre konsentrasjonen, og øke blodstrømmen til hjernen. En liten mengde er nok; de beste effektene får du av 9 gram.

Maten som gjør deg trett

Følgende mat- og drikkevarer bør du unngå om du vil holde deg våken utover kvelden, og tenke klart om natten:

- **Urtete av valerian, lavendel og kamille:** Inneholder stoffer som beroliger og fremmer søvn, noe som kan redusere våkenheten. Velg heller grønn te eller rooibos.
- **Poteter:** Fries og chips har høyt innhold av karbohydrater som kan øke produksjonen av serotonin, og dermed gjøre deg søvnløs.
- **Pizza og burgere:** Slik mat bruker lang tid på å fordøyes. Kroppen bruker mer energi på fordøyelsesprosessen og mindre energi på å holde deg våken og fokusert. Saltinnholdet i slike matva-



Det kan være fint å ha en boks med blåbær på pulten hvis du må jobbe til langt på natt.

rer kan også føre til dehydrering, noe som igjen kan forårsake tretthet.

- **Kaker og godteri:** Kanskje føler du deg litt oppkvikkert på grunn av sukkeret? Men denne effekten følges gjerne av en rask nedgang i energi, og du blir trett og sløv. Sukkerholdig mat kan forstyrre blodsukker-nivåene, og den påfølgende sukkerkrasjen kan redusere våkenheten.

Avgiftsadvokaten svarer

Ivan Skjæveland er advokat og partner i Deloitte Advokatfirma og er spesialist på avgiftsrett. Han har prosedert en rekke skatte- og avgiftssaker for domstolene, og har møterett for Høyesterett. Han er også en ofte benyttet foreleser innenfor sitt spesialområde, og vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til avgift. Ev. spørsmål kan sendes: iskjaeveland@deloitte.no

Spalten er utarbeidet av:



Advokat
Ivan Skjæveland
Deloitte Advokatfirma

Fradrag for mva-kostnader i Norge for omsetning utenlands

Spørsmål:

Vi har hatt omsetning i utlandet, og har i den forbindelse pådratt oss mva-kostnader i Norge. Har vi rett til å fradragføre denne merverdiavgiften?

Svar:

Svaret på det må være et klart ja, men Borgarting lagmannsrett har i en fersk avgjørelse, meget kontroversielt, lagt til grunn at svaret er nei. Lagmannsretten tar følgende utgangspunkt når det gjelder fradragretten:

«For at et registrert avgiftssubjekt skal ha rett til fradrag for inngående avgift ved innførsel må varen være til bruk i den registrerte virksomheten til avgiftssubjektet, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Fradragretten følger lovens geografiske virkeområde, og det som er omfattet av loven er omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester i «merverdiavgiftsområdet», jf. merverdiavgiftsloven § 1-2, jf. også ovenfor. Virksomheter som omsetter varer eller tjenester som er unntatt fra avgiftsplikt har heller ikke fradragrett, og fradragretten er avledet av avgiftsplikten.»

Dette er så vidt oss bekjent første gang staten har anført at lovens geografiske virkeområde har betydning for fradragretten. Det har alltid blitt lagt til grunn at omsetning utenfor Norges territorial-

grense har vært fritatt for norsk merverdiavgift, samtidig som omsetningen har gitt grunnlag for mva-fradrag hvis lovens øvrige vilkår er oppfylt.

Uten betydning for fradragretten

Vi er enige i at en isolert ordlydsfortolkning av § 1-2 med tyngde taler for Lagmannsrettens fortolkning, men avgifts praksis har vært helt entydig fra 1969 og frem til denne saken, at lovens geografiske virkeområde kun gir en begrensning i forhold til hvor omsetningen blir avgiftspliktig til Norge. Denne bestemmelsen har ingen betydning i forhold til fradragretten. Fradragretten gjelder uavhengig av hvor omsetningen har funnet sted.

Konkurransen på like vilkår

Årsaken til at fradragretten ikke er geografisk begrenset, har sammenheng med en bærebjelke i merverdiavgiftssystemet. De næringsdrivende skal kunne konkurrere på like vilkår uavhengig av hvor de er hjemmehørende. Hvis norske næringsdrivende med omsetning i utlandet ikke skulle få fradrag for mva pådratt i Norge, vil de ha en betydelig konkurranseulempet i forhold til næringsdrivende i det aktuelle landet, som kun pådrar seg kostnader i det landet hvor omsetningen finner sted, og dermed får løftet av alle sine mva-kostnader.

Refusjonsordning for utenlandske næringsdrivende

Motsatt er det også innført en egen refusjonsordning for utenlandske næringsdrivende som pådrar seg mva-kostnader i Norge, hvis de ikke har anledning til å registrere seg etter de alminnelige reglene. Det er helt bevisst at denne ordningen ikke gjelder for norske næringsdrivende med omsetning i utlandet. Dette skyldes at disse kan kreve mva-fradrag uavhengig av hvor i verden den avgiftspliktige omsetningen har funnet sted, og har således ikke behov for å bruke refusjonsordningen til de utenlandske næringsdrivende.

Anket inn for Høyesterett

Vi er kjent med at saken er anket inn for Høyesterett, og vår spådom er at staten ikke vil opprettholde det rettslige utgangspunktet som lagmannsretten har inntatt. Skattedirektoratet har også i etterkant av dommen gjenpublisert en uttalelse hvor det legges til grunn at næringsdrivende som er mva-registrert i Norge, kan gjøre mva-fradrag på sine kostnader, uavhengig av hvor i verden omsetningen har funnet sted.

Spør om arbeidsrett

Håkon Andreassen vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til arbeidsrett. Bidraget i denne utgaven av tidsskriftet er skrevet i samarbeid med kollega advokatfullmektig Maja Elgaaen. Andreassen er advokat og partner i Advokatfirmaet Helmr. Han rådgir norske og utenlandske virksomheter, offentlige organer og kommuner, arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjoner, på individuell og kollektiv arbeidsrett, og prosederer saker for alminnelige domstoler og Arbeidsretten. Han er ofte benyttet som foreleser. Ev. spørsmål kan sendes: hakon.andreassen@helmr.no

Spalten er utarbeidet av:



Håkon Andreassen og Maja Elgaaen
Advokatfirmaet Helmr

Lov til å «utbetale» ikke-avviklet ferie?

Spørsmål:

En av mine medarbeidere avviklet kun tre av fem ferieuken i 2023. Dette skyldes dels at høy arbeidsmengde gjorde det vanskelig å avvikle alle ferieukenene, i tillegg ønsket heller ikke arbeidstakeren å ta fri. Vi rakk ikke å avklare dette i 2023, men jeg foreslo for vedkommende nå i januar å overføre de to resterende ukene til inneværende år. Hun vil imidlertid ikke dette, og ønsker heller å ta ut disse ukene som lønn. Dette passer oss godt, da vi forventer høy oppdragsmengde også i 2024. Jeg har imidlertid hørt at det ikke er lov å «utbetale» ferien og at de ikke-avviklede dagene heller må overføres til i år. Stemmer dette?

Svar:

Her gjelder det ulike regler avhengig av om det gjelder den lovfestede ferien arbeidstaker har krav på etter ferieloven, eller den avtalefestede femte ferieuken.

Når det gjelder den *lovfestede* ferien, bestemmer ferieloven at arbeidstaker har krav på 25 virkedager ferie hvert år. Med virkedager menes her mandag til lørdag, slik at 25 virkedager skal forstås som fire uker og én dag ferie. Arbeidstaker har *krav* på ferien, og denne *skal* i utgangspunktet avvikles.

Ferieloven åpner likevel for at arbeidstaker og arbeidsgiver på forhånd kan avtale at inntil tolv virkedager ferie, det vil si to uker, kan overføres til påfølgende år. Hvis det, slik som her, ikke inngås avtale om overføring på forhånd



og arbeidstaker ikke har fått avviklet all ferie i ferieåret, skal de ikke-avviklede feriedagene overføres til neste ferieår. Det er med andre ord ikke adgang til å «utbetale» disse feriedagene fremfor at arbeidstaker tar fri.

Når det gjelder den *femte ferieuken*, har arbeidstaker og arbeidsgiver større handlingsrom. Retten til denne femte ferieuken følger av avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og reguleres ikke av ferieloven. Ferieloven er derfor ikke til hinder for at arbeidstaker får lønn istedenfor å ta ut fri i den femte ferieuken. Dersom heller ikke avtalen mellom arbeidstaker og arbeidsgiver som gir arbeidstaker fem ukers ferie (typisk arbeidsavtalen) hindrer dette, er det ikke noe i veien for at du og medarbeideren din avtaler at hun får «utbetalt» ferien.

Her betyr dette at én uke og én dag må følge reglene som gjelder for den lovfestede ferien, mens de resterende fire dagene kan følge de lempeligere reglene som gjelder for den femte ferieuken. Dere kan med andre ord «utbetale» fire feriedager fremfor at arbeidstaker tar fri. De resterende feriedagene (én uke og én dag) følger ferielovens regler, og skal overføres til inneværende år. Dette innebærer at arbeidstaker har seks uker og én dag ferie i år.

For ordens skyld anbefaler vi deg å inngå skriftlig avtale med arbeidstaker om dette. Til neste gang bør også eventuell overføring av den lovfestede ferien avklares på forhånd, det vil si innen utløpet av det året hvor ferien skulle blitt avviklet. Dersom arbeidsgiver ikke sørger for at arbeidstaker avvikler ferien, kan arbeidsgiver til og med bli erstatningsansvarlig etter ferielovens regler.

Det norske skattesystemet – hva kan bli bedre?

Denne artikkelen trekker frem visse skjevheter i skattesystemet, hva som bør gjøres, og, mer deprimerende, hva som sannsynligvis vil skje. For dem som er mindre interessert i skattepolitikk, men gjerne sparer noen skatte kroner for seg og sine klienter, følger underveis noen skattetekniske råd.



Professor emeritus
Ole Gjems-Onstad
Handelshøyskolen BI

Skjebnetallet 61,9 %

Av statsbudsjettet for 2024 fremgår nærmest et skjebnetall for Norge: 61,9 % (Meld. St. 1 2023-2024 s. 38). Det er offentlig sektors del av fastlandsøkonomien. Andre land det er naturlig å sammenligne oss med, demokratier med blandingsøkonomi, ligger skremmende langt under med 50 % på det høyeste. Med nær 12 prosentpoeng høyere (tilnærmet 24 prosent høyere) høyere skiller Norge seg klart ut.

Låser inn skatteskjerpelser

Tallet 61,9 % endrer en viktig premiss for norsk skattedebatt. Hittil har man nærmest krevd at skatteforslag skal medføre provenymessig nøytralitet: Enhver kan foreslå skattelettelse. Utfordringen har vært å balansere dette med skatteøkninger slik at offentlige skatteinntekter ikke reduseres. Synspunktet har den store svakhet at det nærmest låser inn skatteskjerpelser. Det blir en enveiskjøring der man ikke kan rygge. En ny inn vending mot rettesnoeren om provenymessig nøytralitet er nå at den offentlige delen av fastlandsøkonomien er blitt for stor.

Det er et sprik fra det *offentliges* andel på 61,9 % til *skattenes* andel av fastlandsøkonomien. De ligger i overkant av 40 %. Oljepengebruken forklarer eller finansierer spriket opp mot 61,9 %. Tallet 61,9 % er den mest håndfaste understrekning av at Norges oljeøkonomi kan romme en skjult forbannelse

1,9 %-verkebyllen

I mange år har Norge vært blant de landene i verden med høyest skatt i forhold til BNP. Det forbausende er hvor lite kontroversielt dette har vært. Det er uenighet, ja. Men uroen rundt formuesskatten har vist hvor beskjeden støy det egentlig har vært vedrørende skattenivået i sin alminnelighet. Formuesskatten gir 31 milliarder kroner. I tillegg kommer ti milliarder kroner som skatt på det utbyttet aksjonærer mottar for å betale formuesskatten, til sammen 41 milliarder kroner eller 1,9 % av totalt skatteproveny. For 2024 er prognosen 34 milliarder kroner i formuesskatt alene.

Annerledeslandet

I andre land, f.eks. Sverige og Frankrike, har utflytting vært det utslagsgivende argumentet for at formuesskatten er blitt opphevet. Her er Norge igjen Annerledeslandet. Fra regjeringssiden har det vært sagt at det i realiteten ikke er så mange som flytter. Det er helt sant hvis man ser de utflyttede i forhold til befolkningen totalt på 5,5 millioner mennesker. Vurderer man derimot

utflyttingen i forhold til de øverste verdiskaperne og mest velstående, er derimot andelen virkelig høy.

Kartlegger ikke utflyttingen

Et tankekors er at visstnok ingen offentlige institusjoner forsøker å kartlegge denne utviklingen. Finansministeren og Finansdepartementet har nærmest benektet skatteflukten eller forsøkt å vri på den, Skatteutvalget (Torvik-utvalget) tok det ikke opp som et alvorlig problem og SSB og Norges Bank utreder den øyensynlig ikke. Ei heller har offentlige institusjoner med store ressurser og en unik tilgang på data satt i gang utredninger av omfanget og konsekvensene av salg av norske bedrifter til utlandet. Dette ser ut til å være et slags spesialfokus for Finansavisen og Kapital som gjør en engasjert jobb, men som ikke har i nærheten av den tilgangen på data som offentlige etater.

De «ukjente» utflytterne

Ett er de utflytterne mediene ser fordi de går «over radaren». Like farlig, eller enda mer uheldig for Norge, er kanskje de utflytterne vi aldri hører om. Unge mennesker med ideer og visjoner som ser at deres drømmer ikke lar seg realisere i Norge. Skal du vokse, må du før eller senere på børs. Da slår formuesskatten inn, men uten at selskapet behøver å tjene penger slik at du kan heve utbytte for å betale formuesskatt.

Det er mye uenighet om formuesskatten, men det synes ubestridelig at formuesskatten gjør det mer belastende økonomisk for bedrifter med norske eiere enn med utenlandske. Norske eiere må hente ut midler fra virksomheten for å betale formuesskatt (og utbytteskatt).

Forsterker bedriftenes problemer i nedgangstider

Et annet ubestridelig argument er at formuesskatten i motsetning til andre skatter ikke virker motsyklisk. Den forsterker en bedrifts utfordringer ved nedgang siden den også må betales når en bedrift går med underskudd. Enkelte skatteøkonomer har hevdet det er bra siden det vil kanalisere kapital bort fra uproduktive bedrifter, men en virksomhet behøver ikke være uproduktiv, selv om den ikke har overskudd i en oppbyggingsfase. Enkelte bedrifter (som til dels har resultert i eventyrlige suksesser) har som forretningside nærmest å gå med underskudd i faser med oppskalering. Er selskapet børsnotert og høyt verdsatt av investorer, kan formuesskatten bli ødeleggende.

Utsettelse løser ikke problemet

En måte midlertidig å skåne aksjonærer i underskuddsbedrifter på, ville være å gi utsettelse for innbetaling aformuesskatt, men erfaringen med tilsvarende utsettelsesordninger er at de er lite populære. Skattyterne ønsker ikke økt gjeld og vet ikke om de vil være i stand til å betale i fremtiden. Det offentliges utsatte krav har også vært belagt med renter.

Tilhengere av formuesskatt har vist til forskning som konkluderer med at mer formuesskatt gir flere arbeidsplasser, og til og med mer sparing. Men kontraintuitive konklusjoner gjør ikke forskning mer sann, ei heller om den publiseres i anerkjente tidsskrifter.

Mer like, men fattigere

Formuesskatten gir mer likhet, særlig når den tvinger personer til å flytte ut. For hver milliard som flytter ut, blir

resten av befolkningen litt under 200 kroner likere. Samtidig blir det mindre til velferd, jf. budsjettutfordringene for Asker kommune etter at Kjell Inge Røkke flyttet til Sveits. De økonomiske konsekvensene av utflytting for kommuner og Norge som helhet viser at likhet ikke kan være et absolutt mål.

Ikke lettelsler før 15. mars 2026

Ofte sies det at politikere er uklare. Ingen kan anklage Regjeringen Støre for det rundt formuesskatten. Ordruben kan variere, men i handling firer ikke den rødgrønne regjering én tomme. Skulle historikere i Norge ha hørt om den store flyttestrømmen og sjekke offentlige dokumenter, vil de ikke finne noe om skatteflukten i årets statsbudsjett-dokumenter på rundt 600 tospaltede sider: Ikke ett ord om skatteflyktningene i det store flytteåret. De finner heller ingen lettelsler i formuesskatten med unntak for justeringer for enkelte Sp-velgere, som ikke har representert en flyttefare. I stedet skjerpet regjeringen formuesskatten ved ikke å inflasjonsjustere terskelbeløp. Det var nærmest et prinsipielt «vil-ikke-høre»-signal, og tankevekkende siden de rødgrønne ser ut til å ha tapt på et næringsfiendtlig image.

Bemerkelsesverdig skatteloggikk

SVs alternative budsjett med veldige hevinger av formuesskatten var en oppfølging av den nye lederens beryktede «ryk-og-reis»-utsagn. SVs forslag var også bemerkelsesverdige rent skatteteknisk. Partiets finanspolitiske talskvinne hevdet i en debatt i Dagens Næringsliv at man ikke kan se formues- og utbytteskatt sammen siden formuesskatt er en skatt på beholdning, utbytteskatt en skatt på inntektsstrøm. I sitt budsjettforslag fulgte SV opp dette ved å beregne økt formuesskatt på grunn av hevet sats mv, men valgte å se bort fra den økte utbytteskatten som ville oppstå fordi aksjonærene må ta ut mer utbytte for å betale økt formuesskatt.

Man skal være optimistisk for å håpe på store lettelsler i formuesskatten for 2025

selv om det er et valgår. Samtidig er det heller ikke grunn til å vente skjerpelse.

De fleste med betydelig formuesskatt betaler denne som forskuddsskatt. Da har man ved årsskiftet åtte innbetalinger igjen omtrent på dagens nivå.

Blir det rødgrønn seier ved stortingsvalget i 2025, kan formuesskatten neste periode bli skjerpet, i hvert fall ikke vesentlig redusert.

20 års skuffelser med Høyre

Det mest åpne er hva som skjer med formuesskatten ved en ikke-sosialistisk seier i 2025. Første håp om lettelsler er da forskuddsskatten 15. mars 2026.

Høyre har nærmest kontinuerlig skuffet med utsagn om formuesskatten som ikke innfris. Ved Skattereformen 2004-2006 godtok Høyres finansminister at utbytteskatt ble innført uten å kreve den kompensert ved å fjerne formuesskatten. Solberg-regjeringen reduserte satser og «rabatter», men økte verdsettelsene av fast eiendom slik at det nærmest ble et nullsumspill. Mot advarsler skapte Høyre og Frp med sine høyere formuesverdier en felle som de rødgrønne klappet igjen ved å øke satsene.

Myten om formuesskatten

Det er en myte både sosialistisk og ikke-sosialistisk side har hatt nytte av at formuesskatten ble redusert i løpet av Erna Solbergs regjeringstid.

I dag sier de som har kontakt med Erna Solbergs «løytantere», at det insisteres på at det er umulig å fjerne formuesskatten fordi det ville gi 25 000 nullskattytere. Men nullskattyterbegrepet som brukes også av Solberg, er et falskt begrep. Ved alle beregninger av skattesatser for aksjonærer innregnes selskapskatten. For å tydeliggjøre at selskapskatten rammer aksjonærene, kunne man ta andel selskapskatt inn i skatteavregningen, både som fastsatt skatt og betalt skatt. Dette er enkelt datateknisk selv om man for ikke-børsnoterte selskaper kanskje måtte benytte

fjorårets skatt (som ved formuesskatteberegningen). Man kan imidlertid spørre om Høyre-lederes insistering på nullskattyterargumentet egentlig er vikarierende og skjuler en mer sammenfattende motvilje mot å fjerne formuesskatten.

Lite argumentasjon

Høyres nye program for stortingsperioden 2025–2029 som legges frem våren 2025, vil være det første stedet man finner mer sikre antydninger. Pr. i dag er det fra Høyres ledere lite argumentasjon rundt formuesskatt eller utflytting.

Siden det er lite aktiv argumentasjon mot formuesskatten fra ikke-sosialistisk side, blir enkle feiloppfatninger lett hengende. Enkelte mener at «bare» 1,1 % formuesskatt (maksimalt 0,7 % til kommunen og øverste sats 0,4 % til staten) ikke kan være mye å bry seg om. Men Røkke mente noe annet. Med en mulig skattepliktig formue på 50 milliarder kroner, lå han an til en samlet formues- og utbytteskatt på 700 millioner kroner. Siden andre aksjonærer måtte få tilsvarende utbytte som Røkke, uttalte lederen for Aker at det ville være uforsvarlig for virksomheten med så store tappinger av selskapet. For mange andre enn Røkke kan en «liten» prosent bli smertelige tall i absolutte kroner.

Hindrer ikke utflytting

Fremskrittspartiet, en mulig regjeringspartner for Høyre, har programfestet «å avvikle» formuesskatten. Å oppheve kunne gått raskt, «å avvikle» kan ta tid. Tidligere har det vist seg at det populistiske elementet i Fremskrittspartiet slår ut i at ev. lettelse i formuesskatten gis bredt og ikke til dem med høye formuer som særlig rammes tungt. Dermed klatrer man ut store beløp på mange og gjør lite eller intet som kan motvirke utflytting.

Formuesskatt vs. eiendomsskatt

I tillegg kommer at Fremskrittspartiet vil «oppeve» eiendomsskatten. Da må man håndtere et skattebortfall på

17 milliarder kroner. Realistisk klarer man ikke å fjerne eiendomsskatten samtidig med at man gir store lettelse i formuesskatten.

Det kan også rettes alvorlige innvendinger mot å fjerne eiendomsskatten. Norge vil da igjen gjøre seg til et annerledesland. I en mobil verden er fast eiendom et naturlig skatteobjekt. At eiendom både beskattes gjennom formuesskatten og eiendomsskatten gjør systemet uoversiktlig, både for boligeiere og mange politikere.

Ingen flytter fra Norge grunnet eiendomsskatten. Den er ikke spesielt høy sett i forhold til andre land, og flytting har null effekt så lenge eiendommen forblir i Norge.

Norge bør ha en skatt på fast eiendom og da som form av en eiendomsskatt.

Mulige endringer av formuesskatten

Anser man det å fjerne formuesskatten som urealistisk, er det mange mellomløsninger.

Mest omtalt har det vært å oppheve formuesskatt på «arbeidende kapital». Problemet er å avgrense hva det er. En enkel og operasjonell definisjon er aksjer. Visstnok antas 20 milliarder kroner (av totalt 30 milliarder kroner) å være provenyet fra all arbeidende kapital (aksjer og driftsmidler). I tillegg kommer den formuesskattedrevne delen av utbytteskatten. Den største delen av de gjenværende ti milliarder kroner av formuesskatteprovenyet skal gjelde bolig- og fritidseiendom.

Arbeidende kapital?

Kriteriet «arbeidende kapital» kan bli en uendelig slagmark. Hvor arbeidende er f.eks. børsnoterte aksjer eller aksjefond? Skal de ikke inngå i arbeidende kapital, blir poenget for mange potensielle utflyttere borte. Det kan også gi kompliserte avgrensninger hvis man skal se bort fra børsnoterte aksjer i ikke-børsnoterte selskaper.

Et pragmatisk, men paradoksalt unntak

Ser man utflytting som det sentrale problemet, kunne man «begynne på toppen». Det var visstnok løsningen man valgte i Sverige da mange sentrale eiere flyttet til særlig Monaco. Man unntok fra formuesskatt hvis man hadde 10 % eller mer i et børsnotert selskap. Det er et pragmatisk, men samtidig paradoksalt unntak. Man sier ganske enkelt at om du er styrtrik, slipper du.

Nok en mulighet er å gjøre selskapet til den formuesskattepliktige, ikke aksjonærene. Dermed unngås at formuesskatten utløser en uoversiktlig utbytteskatt for aksjonærer, og det også for aksjonærer i selskaper som ikke har adgang eller midler til å dele ut utbytte. Forskjellsbehandlingen av utenlandske og norske aksjonærer oppheves.

Eiendelsverdier vs. børsverdier

Formuesskattegrunnlaget blir også vesentlig mindre hvis skatten baseres på verdiene til selskapets eiendeler og ikke på markeds- (børs-)verdiene på aksjene i selskapet. Formues- og utbytteskattebesparelsen kan tilsvare den man etter dagens regler får ved å overføre selskapets midler til en stiftelse. Forskjellen er imidlertid at man fortsatt eier aksjene.

Motargumentene er klare. For utenlandsk kapital vil formuesskatt i selskapet oppleves fremmed og bidra til at Norge velges bort som investeringsland. Lik andre land har Norge vært opptatt av en moderat og oversiktlig selskapsbeskatning for å tiltrekke seg utenlandsk kapital. En formuesskatt på selskapet som internasjonalt fremstår som sterkt uvanlig, vil bryte med dette.

Misvisende om rabatter

I tilknytning til formuesskatten snakkes ofte om «rabatter». Uttrykket dekker verdsettelse til under 100 % av markedsverdi. Betegnelsen er misvisende og leder oppmerksomheten bort fra at verdsettelse til 100 % i en rekke tilfeller vil gi en overbeskatning. Hensyntas ikke latent skatt på de aktuelle objektene, blir skatt-

ytter skattlagt for høyere verdier enn vedkommende kan nyttiggjøre seg.

Latent skatt kan hensyntas

Man kan hensynta latent skatt gjennom sjablonregler som treffer det gjennomsnittlig riktig. Antagelig er det mulig å foreta nøyaktige beregninger ved noen av de mest aktuelle objekter. For aksjer har skattemyndighetene i de fleste tilfeller tilstrekkelig med data til å beregne latent skatt. For større objekter som næringseiendom og utleide sekundærboliger kunne skattyter foreta beregningen.

En annen måte å redusere formuesskattegrunnlaget på, ville være å fastsette formuesskatten i et børsnotert selskap på samme måte som for ikke-børsnoterte selskaper: ut fra de skattemessige verdiene på selskapets eiendeler og ikke børskursen på aksjene. Dermed ville man hindre at formuesskatten motvirker børsnotering.

Rådgivning ved utflytting

Ved utflytting er det flere mulige utfordringer.

En er exit-skatten. I dag beregnes gevinsten når man flytter ut og medfører en slags evig betinget skatteplikt siden skatten ikke lenger bortfaller etter et visst antall år, jf. sktl. § 10-70. I praksis er det trolig mange veier rundt dette alt etter hva slags selskap det dreier seg om. Er det et ikke-børsnotert selskap med egen virksomhet og en begrenset eierkrets, kan man se for seg at aktivitetene/inntekten over tid overføres til et annet selskap. Å følge med på dette for utenforstående kan være vanskelig hvis den utflyttede eier alene eller sammen med andre har en faktisk kontroll med det som skjer, og transaksjonene ikke berører tredjeparter.

Umiddelbar exit-skatt i strid med EU/EØS-regelverket?

I statsbudsjettet for 2024 hadde enkelte forventet regler om en umiddelbar exit-skatt litt etter den modellen Tyskland har anlagt med betaling over et visst antall år. Det står intet i budsjettet om

hvorfor exit-skatten ikke kom, og hva som eventuelt vil skje. Men det er kjent at en umiddelbar exit-beskatning kan være i strid med regler om regler om fri bevegelse i EU- og EØS-regelverket, og for Norge i forhold til Sveits i de tilsvarende bestemmelsene i EFTA-avtalen. Disse juridiske spørsmålene vil før eller senere bli mer endelig avklart.

Både den gjeldende exit-beskatningen og den mulige mer skjerpede med umiddelbar beskatning kan stimulere til at enkelte forsøker å «flytte i tide», dvs. før det er mulig å fastsette klare verdier for selskapet. En rettet emisjon til nye aksjonærer kan være det avgjørende tidspunktet fordi den vil angi en tredjepartsbestemt verdi for selskapet. Flytteråd til gründere kan derfor være før første emisjon. Dreier det seg om et ikke-børsnotert selskap hvor den viktigste verdien gjelder immaterielle eiendeler, kan skattemessige formuesverdier da være nær null.

Man kan også med tyngde innvende at fokuset burde være det motsatte: Norge burde gjøres mer attraktiv for investorer slik at enkelte skatteflyktninger kommer tilbake. En enda strengere exit-skatt er i stedet å gjøre Norge til et enda strengere skattefengsel.

Aktiverte utviklingsutgifter ikke i formuesskattegrunnlaget

Under foredrag i fora med et relativt velkvalifisert publikum har jeg blitt møtt med påstander om at regnskapsførere og revisorer har krevd at aktiverte utviklingsutgifter, f.eks. fordi kontrakter er inngått, ev. med andre konsernselskaper, skal inngå i formuesskattegrunnlaget. Dette er i strid med skatte-loven § 4-2 første ledd bokstav e-g. Jeg har ikke funnet noen uttalelse som går i en annen retning. Samtaler med representanter for skatteetaten har heller ikke gitt støtte for synspunktet. Skulle man ha fått et regnskap og en skattemelding der slike verdier er innført i formuesskattegrunnlaget, kan klienten rette eller foreta rettelsen i etterkant, med angivelse av hvorfor man retter med henvisning til nevnte lovsted.

Faktisk ledelse flyttet til utlandet

En felle som det så langt ikke har vært så mye fokus rundt, er den skatteplikten som kan utløses fordi det selskapet der den utflyttede har en sentral rolle, ikke lenger ansees drevet fra Norge, jf. sktl. § 10-71 og 2-2 første ledd. Hvis hovedaksjonæren flytter og reelt er den som bestyrer selskapet, kan en nærmere vurdering tilsi at selskapets faktiske ledelse er flyttet til utlandet. Dermed utløses en umiddelbar skatteplikt for selskapets eiendeler. At slike spørsmål ikke i større grad har vært oppe, kan bety at det ennå ikke er blitt fokusert på problemstillingen.

Undertiden ordnes utflytting i familieselskaper slik at et eller flere barn får overført aksjer, kanskje med begrensede stemmerettigheter, og så flytter ut. Alle mulige former for tilbakeføringsklausuler må her vurderes nøye. Med et sunt bondevett kommer man langt: Er aksjene i realiteten overført, eller er det slik at senior i praksis kan kreve dem tilbake når vedkommende måtte ønske det?

En problemstilling som kan gå i den utflyttedes favør, følger av BFU 6/2023. Her fant skattemyndighetene at aksjebytte kunne foretas slik at et norsk holdingselskap i realiteten ble et sveitsisk holdingselskap. Dermed kan aksjebytte mottas av den utflyttede sveitsisk bosatte aksjonæren. Hvilke fordeler det kan gi, vil avhenge av sveitsisk utbyttebeskatning i forhold til norsk.

Grunnrenteskatter

I den senere tid er grunnrenteskatter blitt et sentralt og omstridt fenomen. Norge har lenge hatt en grunnrenteskatt for petroleum med nåværende skattesats 71,8 %. Senere er det innført grunnrenteskatt for vannkraft med 57,7 %, og nylig den omstridte grunnrenteskatten på havbruk (oppdrett) med 32,1 % og helt nylig grunnrenteskatt på vindkraft med 51,3 %. I tillegg kommer selskapsskatten på 22 %, men på forskjellige måter justert for grunnrenteskattene.

Grunnrenteskatt på havbruk til havs er foreløpig skrinlagt.

Begrenset ressurs eller offentlig regulering?

Spørsmålet om grunnrenteskatter kan diskuteres fra flere forskjellige synsvinkler. Ett er det prinsipielle spørsmålet: Når foreligger en grunnrenteskatt? Begrepet grunnrente synes her mer omstridt ut fra en del økonomers kritikk enn det politikere og finansdepartementet kan gi inntrykk av. Hvis den begrensede tilgangen skyldes offentlig regulering, f.eks. konsesjoner til oppdrett, er det en forskjell fra petroleum der det dreier seg om en ressurs som gradvis tømmes.

En måte å sikre grunnrente for det offentlige på, kan være gjennom å auksjonere bort lisenser eller på andre måter ta betalt for konsesjoner. Da kan det bli dobbeltbeskatning hvis det offentlige senere går inn med en ekstra løpende grunnrenteskatt. Som ved oljeutvinning kan offentlig andel av grunnrente også sikres gjennom direkte statlig eierskap.

Skatt på «tilfeldig» gevinst

Skal grunnrenteskatten bli prinsipielt riktig, er det hevdet at den burde vært innført fra starten slik at risikoen ble mer likelig fordelt mellom de private og staten. Særlig de senere grunnrenteskattene i Norge kan ligge nær en mer windfall gains tax – en skatt på en mer «tilfeldig» gevinst der staten går inn med ekstra beskatning når en virksomhet viser seg særlig lønnsom. Det kan bli å straffe i stedet for å belønne den som tar risiko og gjennom dyktighet klarer å oppnå høy lønnsomhet.

Mer budsjettmessige inndekningsmanøvre enn prinsipielle skatteformer

Et tegn på at grunnrenteskattene, særlig de nyere, kan være mer politisk og opportunistisk motivert enn strengt faglig, er deres forskjellige utforming. Fordi områdene varierer, kan det forsvares at f.eks. petroleumsbeskatning og vannkraftbeskatning er ulikt konstruert, og avviker fra havbruk og vindkraft. Men forskjellene er også mellom de siste grunnrenteskattene så store at

det hele kan virke tilfeldig. Spriket i skattesatser gjør videre at grunnrenteskatten til dels fremstår som budsjettmessige inndekningsmanøvre enn prinsipielle skatteformer.

Velferd skapes ikke bare via det offentlige

Språkbruken rundt de nyeste grunnrenteskattene kan vekke til ettertanke. Det har med styrke vært hevdet at fellesskapet nå må få sitt av verdiene i oppdrettsnæringen. Det blir som om de eneste kronene som bidrar til velferd går gjennom de offentlige kassene. Ut av debatten forsvinner nærmest at oppdrettsnæringen har bidratt med en vellykket distriktspolitikk med et stort antall arbeidsplasser og anlegg i områder som til dels har vært fraflyttingstruet.

Skatt på ekstra lønnsomhet

Grunnrenteskattene representerer en oppsplitting av næringsbeskatningen. I tillegg kommer den særlige finansskatten for finansnæringen og egne skatteregimer for jordbruk, skogbruk, fiske og skipsfart. For de sistnevnte næringene dreier det seg ofte om begunstigende særregler hvor det kan synes uoversiktlig hvor store lettelser disse tilfører de enkelte næringsutøverne.

Fragmenteringen kan allerede ha kommet så langt at lovgivere har mistet oversikten. I den senere tid har enkelte politikere ment at finansnæringen tjener så godt at de burde få en ekstra skatt. Her dreier det seg ikke om grunnrenteskatt, men en ren skatt på ekstra lønnsomhet. Det ville i så fall bli en slags finansskatt II siden vi allerede har en finansskatt på 5 % på lønn i finansnæringen (som et slags surrogat for manglende MVA-belastning for finanstjenester).

Undervisningsmessig synes universiteter og høyskoler så langt til dels å ha gitt opp grunnrenteskattene. Det kan kanskje forsvares så langt det dreier seg om petroleumsbeskatning og kraftverksbeskatning. Så spesielle regler som gjelder et begrenset antall store skattytere, er det naturlig at man lærer i prak-

sis. Lar man også de nye grunnrenteskattene falle utenfor undervisning, blir det imidlertid store hull hos dem som utdannes. Grunnrenteskattene er blitt så omfattende at de ikke lenger bare kan sees som et spesialfelt eller sidespor. Uten innsikt i dem kommer man til å mangle en mer helhetlig oversikt over det norske skattesystemet

Arveavgift

Siste år med arveavgift var 2013. Det er stadig røster, også på ikke-sosialistisk side, som vil ha den tilbake, herunder Torvik-utvalget (NOU 2022:20) som del av deres mange skatteskjerpande forslag.

Hva som skjer, kan igjen avhenge av stortingsvalget i september 2025. En ikke-sosialistisk seier vil temmelig sikkert gjøre at arveavgiften ligger død. Resultatet av en rød-grønn seier, synes mer uvisst. Denne stortingsperioden har arveavgiften vært fredet. Arbeiderpartiet har i sitt program for 2021-2025 uttrykkelig sagt de ikke vil gjeninnføre arveavgiften, og ledelsen har stått mot presset fra SV og de mer venstreorienterte kreftene i eget parti. Hvis Arbeiderpartiet fjerner denne avvisningen av arveavgiften i sitt program for perioden 2025-2029 som legges frem våren 2025, kan det være et avgjørende signal.

Valget 2025 og plutselig arveskatt

Vinner de rødgrønne valget i 2025 og Ap har fjernet sitt arveavgift-forbehold, er det mulig at de enten på eget initiativ eller etter press fra SV vil innføre arveavgift. Det har tradisjonelt vært en upopulær skatt så den kan komme tidlig i perioden, og plutselig, dvs. uten at den først varsles i budsjettet og så innføres fra nyttår. Et forhåndsvarsel om arveavgift, f.eks. «fra 1. januar neste år», kunne utløse et skred av overdragelser. I stedet vil den trolig komme som en melding om at det «i dag legges frem en proposisjon om arveavgift som innføres fra og med denne dato». I klartekst betyr dette at en rødgrønn valgseier i september 2025 kan medføre at arveavgift innføres fra fremleggelsen av

budsjettet i oktober 2025. Skatterådgi-
vere bør kanskje ta turen mot kontoret
allerede valgnatten når det eventuelt er
avklart at det blir rødgrønt og innstille
seg på at der blir de noen uker.

Arveavgiften virker i praksis ikke utjevner

Mange andre land har arveavgift, til
forskjell fra formuesskatten der vi er så
godt som alene. Erfaringen er at ingen
land egentlig ser ut til å ha fått den til å
fungere som en utjevningsmekanisme
som rammer de virkelig velstående.
Store formuer består gjerne i kontroll
over selskaper og der er det en rekke
mekanismer å bruke som går klar av
arveavgift. Men man kan trenge mye
tid. En anekdote fra Sverige fra den
tiden de hadde arveavgift med svært
høye satser, gjaldt overgangen av et
stort internasjonalt konsern. Etter minst
ti år med kompliserte transaksjoner var
det hele overført med lite arveavgift til
en arving i 30-årene. Så skjedde den
arveavgiftsrettslige katastrofen: Ved-
kommende kjørte seg i hjel i en trafikk-
ulykke. Ingen hadde trodd det skulle
skje, og planleggingen av overgang til
neste generasjon var ikke begynt. Så der
satt man, med en trist begravelse og en
utfordrende arveavgift.

Arveavgift – enda en grunn for utflytting

Siden arveavgiften bygger på arvelaters
bosted eller statsborgerskap, vil den
utgjøre nok et argument for utflytting
siden enkelte jurisdiksjoner ikke har
arveavgift eller med lave satser og store
tilpasningsmuligheter. For tiden tren-
ger ikke Norge gi dyktige personer flere
grunner for å flytte.

Typisk er arveavgiften en utfordring for
middelklassen og da særlig for eiendeler
i form av fast eiendom hvor det er van-
skeligere å tilpasse seg annet enn gjen-
nom lave verdsettelse. Da arveavgiften
ble opphevet, ga den rundt to milliarder
kroner i proveny. Torvik-utvalget mente
provenyet kunne bli sju milliarder kro-
ner (NOU 2022:20 s. 461). En så stor
økning er ikke usannsynlig siden det

ikke vil være lett å slippe unna med lave
verdsettelse av fast eiendom siden
skattemyndighetene har enkel tilgang
til antatt markedsverdi. En ny arveav-
gift vil trolig ha som viktigste virkning
at den vanskeliggjør overføring av fami-
lieboliger og fritidseiendommer. Er det
et etterstrebellesverdigh likhetsideal?

Arbeidsreserver: skattesystemet er gal adressat

Tovik-utvalget, NOU 2022:20, ønsket å
bruke skattesystemet som et bidrag til å
løse problemet med at Norge i OECD
har den høyeste andel av befolkningen
som mottar helserelaterte ytelser. Men
de regelsettene som primært stimulerer
en slik utvikling, gjelder sykepenger,
dagpenger, arbeidsavklaringsmidler,
vilkårene for arbeidsmarkedstiltak og
uføretrygd. For mange av disse bestem-
melsene har politikerne berøringsangst.
Derfor fokuserer man i stedet på skat-
teendringer. Den feilen man da ofte
gjør, er å slutte fra undersøkelser av mer
markerte endringer av skattenivå til hva
som vil skje ved forandringer innenfor
det som må ansees realistisk mulig. Det
er liten grunn til å tro at gjennomfør-
bare endringer av skattereglene for
lønninntekt vil gi avgjørende bidrag til
f.eks. å redusere det alt for store antal-
let uføretrygdede og få vesentlig flere ut
i arbeidslivet.

Omfordelinger nær det komiske

Tilsvarende omtaler politikere ofte
ørsmå justeringer av beskatningen som
omfordeling med skattelettelse eller
skatteskjerpelse. I budsjettet for 2024
nærmer språkformen og tallene seg det
komiske.

I tabell 1.4 i Prop. 1 LS s. 28 omtales
fordelingsvirkninger. Der fremgår det at
for personer med bruttoinntekt kr
2 000 000 – kr 3 000 000, samt over,
vil det bli en «skatteskjerpelse» på 800
kroner. I den ytterste kolonnen angis
hva endringen vil utgjøre i prosent av
bruttoinntekten. Det er oppgitt som
«0,0» %. Når Finansdepartementet bru-
ker vanlige avrundingsregler, forsvinner
«fordelingsvirkningen» helt.

Gründere og oppstartsbedrifter

Finansdepartementet har lenge forfulgt
et overordnet ideal om at skattesyste-
met ikke skal inneholde incentiver. For
gründere og oppstartsbedrifter gir
norsk skattelovgivning få stimulanser.
Våre effektive skattesatser for nærings-
virksomhet er nokså nær de nominelle.
Vi har noe høyere effektiv selskapskatt
enn våre naboland (20,8 % vs. 19,8 % i
Danmark og 18,7 % i Sverige, jf. St.prp.
nr. 1 LS 2023-2024 s. 53).

Norsk skattelovgivning har svake
opsjonsordninger, ingen ekspertsatt
for utenlandske toppfolk lik Sverige, og
gjennom SkatteFunn bare bagatellmes-
sige incentiver for forskning i det
omfanget som er nødvendig for å gjøre
en forskjell.

Likevel står den enkle antagelsen til-
bake: Mer gunstige regler for opsjoner,
fradrag for forskning mv. her ville
hjelpe lite dersom formuesskatten
beholdes. Det er den som gjør at Norge
kan miste vellykte gründere og opp-
startsbedrifter til utlandet. Hvis flytting
først overveies, blir det imidlertid en
ekstra bonus at andre land kan ha gun-
stigere regler for innovative bedrifter
enn Norge.

Unødvendig kompliserte satser

Enkle skatteregler er et ideal alle politi-
kere bekjenner seg til. Realiteten er ofte
annerledes. Undertiden sier man også at
de vanskeligste skattereglene oppstår
når forenklinger er målet, fordi man da
ikke i utgangspunktet tar tilstrekkelig
hensyn til kompleksiteten ved en rekke
av de forholdene skattelovgivningen
skal regulere. Men enkelte forhold er
i Norge unødvendig komplisert.

Et minstekrav burde være at det skal
være mulig å huske skattesatser. Utbyt-
teskattesatsen har i så måte utviklet seg
i gal retning med en skattesats med to
desimaler: 37,84 %. Den fastsettes gjen-
nom to trinn. Først må man til satsen
for alminnelig inntekt og kapitalinntekt
på 22 %; deretter multipliseres med

oppjusteringsfaktoren på 1,72 %. Fremgangsmåten og resultatet er fremmedgjørende vanskelig. Kanskje nøler man med åpent å vedstå at den alminnelige skattesatsen ikke lenger er generell slik at det må fastsettes en egen utbytte-skattesats. Hva slags absolutt nøyaktighet man forsøker å få til med å bruke to desimaler i oppjusteringsfaktoren, synes uklart. Kanskje tror noen det virker enda mer treffsikkert og rettferdig med flere desimaler i skattesatsen.

Trinnskatten er også blitt merkverdig utilgjengelig. Det er fem nivåer. Satsene fastsettes med én desimal, men det er vanlig også for andre skattesatser. Tersklene er besynderlig nøyaktige med første innfallspunkt for 2024 med kr 208 050. Bak disse ekstremt detaljerte intervallene kan ligge en jakt etter millimeterrettferdighet som bidrar til å forklare utfordringer med forenklinger ved bruk av fribeløp og sjablonregler). Resultatet er i hvert fall umyndiggjørende fordi det nærmest blir umulig å huske og tungvint å regne på.

En tankevekkende kompleksitet har nå i flere år med lave renter vært skjermingsfradraget: Mye regning og kostnader for et svært lavt tall. Når renten er stigende slik at skjermingsfradraget kommer til å utgjøre reelle tall, ville det likevel være surt å gjøre det som for lenge siden hadde vært naturlig med denne særnorske kompleksiteten: å oppheve den.

Misforståelser: MVA på særavgifter og toll

En regel mange journalister ikke kjenner til, er mval. § 4-2 om at i beregningsgrunnlaget for MVA «inngår ... tollavgift og andre avgifter». Denne uvitenheten fører til at politikere kan heve særavgiftssatser og tollsatser uten å bli holdt ansvarlig for den totale avgiftsøkningen dette utgjør.

Dreier det seg om matvarer, må avgiftsforhøyelsen multipliseres med 1,15 %. For andre ytelser gir en avgiftsøkning på én krone en fordyrelse på 1,25 kroner for forbruker. Inntrykket er at mange politikere ikke forstår hvilken prisøkning de utsetter «vanlige folk» for når de øker særavgiftene.

Et alternativ for å unngå disse «skjulte» ekstra avgiftsøkningene kunne være å ta ut særavgifter og tollavgifter fra beregningsgrunnlaget for MVA.

Enkelte vil innrømme at det ikke blir konsekvent. Men resultatet av den regelen vi nå har, er at mange (de aller, aller fleste?) ikke forstår hva tollforhøyelser mv. rent faktisk innebærer.

Frivilligheten – en sviktet sektor

I forhold til frivillige organisasjoner taler politikere ofte med to tunger. I Hurdal-erklæringen lovpriste den rødgrønne regjeringen den frivillige sektor. I sitt første statsbudsjett, bare tre uker senere, halverte Støre-regjeringen grensen for fradragsberettigede bidrag fra 50 000 til 25 000 kroner, som fortsatt gjelder. Videre har den rødgrønne regjeringen hevet formuesskatten for frivillige organisasjoner mer enn 100 %, fra 0,15 % til 0,35 %.

I forhold til mange andre land er den norske grensen for maksimum fradragsberettiget bidrag lav. Med 25 000 kroner blir det skattemessige incentivet bare 5500 kroner. Finansdepartementet har lenge hatt et negativt forhold til denne typen grasrotfinansiering av frivillige organisasjoner. NOU 2014:13, Scheel-utvalget, foreslo fradraget helt fjernet.

En skjev begrunnelse

Støre-regjeringens begrunnelse for å halvere fradraget var skjevt: «Gavefra-

draget ... kommer i størst grad de med høye inntekter til gode.» Den allmenntilnyttige organisasjonen som mottar kr 25 000, er den som i størst grad nyter godt av ordningen. Skattyter sparer kr 5 500 i skatt, men avstår fra kr 19 500.

Hvis man for små kostnader for det offentlige vil styrke privat sektor, jf. innledningen om Fastland-Norges for store offentlige sektor, er økt fradragsrett for bidrag til allmenntilnyttige formål et sted å begynne.

Eiendomsskatteloven § 7 bestemmer at kommunen kan fritta «stiftingar eller institusjonar som tek sikte på å gagna ein kommune, eit fylke eller staten». I praksis anvendes denne bestemmelsen restriktivt av mange kommuner slik at eiendomsskatten blir en belastning for frivillige organisasjoner. Her kunne en klarere unntaksbestemmelse for allmenntilnyttige institusjoner være ønskelig.

Skattedebatten opp av grøfta

All uroen rundt formuesskatten har fått norsk skattedebatt til å spore av. Vårt land står overfor store utfordringer med å omstille økonomien fra oljen. Til det trenger vi et skattesystem som stimulerer gründere og iverksettere, og ikke en formuesskatt som straffer dem som får det til.

Skattereglene er viktige rammefaktorer for dem som skal bygge fremtidens Norge. Politikere bør alliere seg med dem som står i fronten for å skape fremtidens arbeidsplasser, og sammen med dem finne frem til skatteregler som gir vekst og fornyelse. Et viktig bidrag til den debatten, et tydelig signal om at vekst går foran ideologi og slagord, er å gjøre som de aller, aller fleste andre land: oppheve formuesskatten.

Fra grått til grønt: 10 prinsipper for grønt innkjøpsvett

Innkjøpsmakten er helt sentral i omstillingen til nullutslippssamfunnet. Offentlig sektor kjøper inn varer og tjenester for over 740 milliarder kroner årlig (SSB 2023), og fra 1. januar 2024 skal klima- og miljøhensyn som hovedregel vektes med *minimum* 30 prosent. Dette utgjør en markant innkjøpsmakt, og legger vi til innkjøp i det private næringsliv, vil effekten bli betydelig større.



Sivilingeniør
Bjørn Kjærland Haugland
Adm.dir. i Skift

Grønne innkjøp er løftet frem av EU, nasjonale myndigheter, miljøorganisasjoner og næringsliv som et av de mest sentrale virkemidlene for å drive frem det grønne skiftet.

Overgangen fra grå innkjøp, som kun fokuserer på pris, til grønne innkjøp, som tar hensyn til klima, miljø og menneskerettigheter, er ikke bare avgjørende for å redusere CO₂-utslipp, men vil også fremme bærekraftige løsninger og styrke konkurransekraften til norske bedrifter. En bedre innkjøpspraksis har derfor stor betydning for å redusere klimagassutslipp nasjonalt og globalt.

Skift – Næringslivets klimaledere har laget en veileder med anbefalinger og hensyn man bør ta i innkjøpsprosesser, som alle virksomheter kan strekke seg etter.

De 10 prinsippene for grønt innkjøpsvett er:

1. Gjør grønne innkjøp til en del av forretningsstrategien.

Grønne innkjøp er innkjøp som bygger på FNs 17 bærekraftsmål og spiller på lag med klima, natur, arbeids- og menneskerettigheter, og bidrar til innovasjon og konkurransekraft.

Sammenlignet med varer og tjenester som ellers ville blitt kjøpt, er grønne innkjøp prosesser for å kjøpe varer og tjenester med en lav miljømessig påvirkning i levetiden. Det betyr å se bort fra prioriteringen av det som gir mest besparelse i øyeblikket og i stedet tenke verdi i et livs- syklusperspektiv. Grønne innkjøp betyr å hensynta sirkulærøkonomien, og forbedre oss på å gå fra en lineær til en sirkulær økonomi. Innkjøper bør spørre hvor lenge varen eller tjenesten dekker behovet, i hvilken grad innkjøpet gjenbraker allerede produserte varer og tjenester, og om innkjøpet kan bygges videre på senere.

2. Sett konkrete mål, målbare, ambisiøse og realistiske mål for virksomhetens innkjøp

Målsettinger er nødvendige for å etablere en plan med konkrete milepæler for gjennomføring og oppfølging av virksomhetens grønne innkjøpsstrategi. Definer utvalgte grunnprinsipper og hovedmål, f.eks. utslippsfri byggeplass, klimanøytralitet, nullutslippskjøretøy eller lignende som er tilpasset virksomheten. La miljø og bærekraft være en del av evalueringskravene når leverandør velges ut. Kommuniser virksomhetens innkjøpsstrategi og evalueringsmetode til markedet, slik at du skaper forutberegnelighet og gir incentiver til markedet.

3. Invester i organisasjons- og kompetanseutvikling for grønne innkjøp

Videreutvikle eksisterende innkjøpskompetanse i virksomheten for å gjøre innkjøpene bærekraftige og miljøvenn-

lige. Bruk og videreutvikle virksomhetens eksisterende metoder, verktøy og modeller for å sikre bærekraft- og miljøeffekter av innkjøpene. Utveksle erfaringer og innsikt fra innkjøpsprosessene med leverandørene.

4. Tenk sirkulær økonomi når innkjøp planlegges og gjennomføres

Sirkulær økonomi handler om å bevege seg fra en økonomi hvor vi utvinner ressurser, produserer, forbruker, og kaster, til en økonomi hvor vi forvalter ressursene på en slik måte at vi forebyg-ger at avfall oppstår.

Tilstreb å etterspørre løsninger som er designet for gjenvinning. Utnytt påvirkningskraften ved å gi uttelling for leverandører som tilbyr resirkulerbare produkter eller materialer – se muligheter og potensial i både produktets emballasje og produktets levetid. Reflekter over om innkjøpet er nødvendig eller om det kan reduseres, utsettes eller avlyses. Kan materialer eller ressurser gjenbrukes, ombrukes, repareres eller oppgraderes i stedet for å kjøpe nytt? Kan en leie fremfor å eie?

5. Sikre at innkjøpsbetingelse fremmer miljø- og bærekraft i samsvar med virksomhetsstrategien

Sikre at miljø, arbeids- og menneskerettigheter og plikter er klart definert i kontrakten og rammebetingelser. Sikre også rettigheter ved brudd på miljørettslige plikter og krav. Vurder incentivordninger eller kontraktsvilkår som gir bonus der-

som leverandøren tilbyr eller utvikler mer miljøvennlige alternativer.

6. Sett av nok tid til å gjøre en grundig behovsanalyse, kartlegg markedet og planlegg anskaffelser

Mulighetene til å sette klima- og miljøkrav må gjøres til en fast del av bestil- lers behovsanalyse slik at hensynene blir vektlagt gjennom hele prosessen. Det dyreste og minst bærekraftige av alt er å produsere noe som ikke kommer til nytte. Ha et bevisst valg til forretningsmulighe- ter og ulike alternativer. Fremskaff et tilstrekkelig og godt datagrunnlag. God planlegging forutsetter at det settes av nok tid, og at beslutningstakerne er tidlig og riktig involvert. Anskaffelsen bør først gjennomføres når innkjøper kjenner behovet, brukerne og markedet.

7. Jobb sammen med leverandørene og legg til rette for løpende og konstruktiv dialog

Dialog gir mulighet til å orientere seg om hva som finnes i markedet og utfordrer leverandørene til å strekke seg lenger på miljø og innovasjon. Bruk markedsundersøkelser, informasjons- forespørsler, leverandørkonferanser, en-til-en møter og høring (av f.eks. konkurransegrunnlag) for å gjøre innkjøpet grønnere. Legg til rette for forhandlinger underveis i innkjøpet om mulig – det øker normalt mulighetsrommet, og reduserer risikoen for misforståelser og mislykkede tilbud.

8. Sett av tilstrekkelig med ressurser til å gjøre innkjøpet grønt

Innovasjon, bærekraft og konkurranse- kraft er tre sider av samme sak. Riktig ressursbruk øker innovasjonstakten, bærekrafteffekten og konkurransekraf- ten. Sett av tilstrekkelig med menneske- lige ressurser til å sikre god planlegging, leverandørdialog, gjennomføring og kontraktsoppfølging. Sett av tilstrekke- lig med økonomiske ressurser. En kort- varig besparelse kan være en langsiktig utgift, og ved å tenke i et livssyklusper- spektiv reduseres de totale kostnadene og verdien av innkjøpet økes.

9. Følg opp kontrakten og rapporter på miljø- og bærekrafteffekter

Følg opp kontrakten og leveransen med hensyn til miljø- og bærekraftsspesifika- sjoner- og krav. Håndhev kontraktens sanksjonsbestemmelser når miljø- og bærekraftsplikter eller krav ikke følges opp av leverandøren. Mål og rapporter på miljø- og bærekrafteffekter underveis og/ eller etter at innkjøpet er gjort, slik at inn- kjøpsorganisasjonen lærer av prosessen.

10. Bruk etablerte standarder, sertifise- ringssystemer, og merkeordninger for å etablere god kontroll og kvalitetssikring av det grønne innkjøpet

Bruk av etablerte standarder, systemer og ordninger skaper en enhetlig tilnærming for innkjøpere som slipper å utvikle egne miljøkrav. Det gjør også konkurransen og evalueringen mer forutsigbar for leveran- dører og enklere for innkjøper. Still krav til leverandør om bruk av etablerte tredje- partsstandarder, -systemer og -ordninger, f.eks. EUs EMAS eller Miljøfyrtårn. Still krav slik at varer og tjenester som skal leveres, bruker etablerte tredjepartsstan- darder og merkeordninger på produkt- nivå (eks. det nordiske Svanemerket, EUs Eco-label, Ø-merket, Fairtrade, DFØs kriterieiviser).

Har du flere spørsmål om grønne inn- kjøp? Benytt deg av vår guide med «ofte



stilte spørsmål», utviklet av Arntzen de Besche, eller les våre eksempler på beste praksis på gronneinnkjop.no

Referanser:

www.regjeringen.no/no/aktuelt/histo- risk-endring-na-skal-klima-og-miljo- vekttes-minst-30-i-offentlige-anskaffel- ser/id2990427/

www.gronneinnkjop.no/

www.gronneinnkjop.no/ofte-stilte- sporsmal

Beste praksis for et bærekraftig næringsliv

Skift – Næringslivets klimaledere samler toppledere i norsk næringsliv for å peke på mulighetene som ligger i nullutslippssamfunnet og virkemidlene vi trenger for å komme oss dit. Nettverket består av over 60 virksomheter som jobber sammen, på tvers av sektorer og bransjer, for å øke tempoet i omstillingen av Norge.

Skifts læringsarenaer retter seg mot virksomheter som ønsker å engasjere seg og bidra til et mer bærekraftig næringsliv. Læringsarenaene er ment som en inspirasjon og består av enkle veiledere som alle virksomheter kan strekke seg etter. Totalt er det sju læringsarenaer innenfor områder som: sirkulærøkonomi, grønne innkjøp, matskiftet, klimatilpasning (strakstiltak), grønne økonomer, god bærekraftskommunikasjon (grønnvaskingsplakaten) og natur.

Finn ut hvor du vil engasjere deg, og bli med i fellesskapet vårt! Les mer på www.skiftnorge.no

Take the LEAP with Taskforce on Nature-related Financial Disclosures (TNFD)

Forståelse av naturrelaterte risikoer og muligheter

Natur er ikke lenger et sidetema eller en utelatelse i en bærekraftsrapport. Tematikken kan ha store finansielle konsekvenser og er på vei til å bli et sentralt tema i strategisk risikostyring.



MSc Carbon Management,
Business and Environment
James Higham
Senior Manager EY



MSc Natural Resources
Management
Henrik Wirsching
Senior consultant EY

Bakteppet er den pågående natur- og klimakrisen. Det er ikke nytt, men konsekvensene begynner for alvor å gjøre seg synlige. Ikke bare ved de stadig økende ekstremværhendelsene og den reduserte kapasiteten naturen har til å dempe skadevirkningene av disse, men også i sivilsamfunnet og det politiske landskapet.

- Det som tidligere var AICHI-målene, hvorav ingen ble nådd mellom 2010–2020, er nå blitt til GBF (Global Biodiversity Framework), «en Parisavtale for natur».
- Det som startet med diverse isolerte strategier, er nå blitt EUs grønne giv med en helhetlig biodiversitetsstrategi, forordninger (EU Deforestation Act) og rapporteringskrav gjennom CSRD (bærekraftsdirektivet i Norge).
- Og der det før kun eksisterte anerkjente rammeverk for klimarisiko (TCFD), og målsetninger for omstilling opp mot Parisavtalen (SBTi), finnes det nå også Taskforce on Nature-related Financial Disclosures (TNFD) og Science Based Targets for Nature (SBTN)

Disse drivkreftene i samfunnet kan skape strengere miljøforskrifter, juridiske utfordringer, omdømmeutfordringer, markedsendringer, og mye mer. Dette kaller vi overgangsrisiko, og det skapes som følge av at samfunnet ønsker å stanse naturkrisen. På den andre siden har vi den fysiske risikoen som skapes av en stadig forringelse av det biologiske mangfoldet, økosystemene og de bidragene naturen gir som vi mennesker er avhengige av. Eksempler på dette er økosystemtjenestene forsyning av mat og medisiner, regulering av klima og vann, kulturelle verdier som rekreasjon og estetikk og livsstøttende prosesser som fotosyntese og globale sykluser.

TNFD-rammeverket

TNFD er et tydelig rammeverk for naturrelaterte risikoer, og verktøy til bruk opp mot bærekraftsdirektivets krav om vesentlighetsvurderinger på miljøtemaene (ESRS E2-5).

Rammeverket definerer et felles språk for naturrelaterte risikoer. Med egne

Naturavtalen

Fire overordnede og 23 enkeltmål som skal nås innen 2030. Det skal bli slutt på nedbygging av områder med rikt biologisk mangfold eller særlig økologisk verdi, 30 % av areal på land og til havs skal vernes og ytterligere 30 % av forringet natur skal restaureres. I tillegg skal statlige subsidier som er skadelige for biodiversitet, identifiseres og elimineres

veiledere for forskjellige sektorer og naturtyper gjør rammeverket det mulig for virksomheter å vurdere sitt møtepunkt med naturen. Hovedproduktet fra TNFD er veilederen for å vurdere naturrelaterte problemstillinger, kalt LEAP, som også er blitt den foreslåtte tilnærmingen for vesentlighetsvurdering for de miljørelaterte rapporteringskravene i CSRD, altså: forurensning (E2), vann og marine ressurser (E3), biodiversitet og økosystemer (E4) samt ressursbruk og sirkulærøkonomi (E5). Metodikken muliggjør et dobbelt

vesentlighetsperspektiv ved på den ene siden å vurdere miljørelaterte vesentlige påvirkninger og avhengigheter Og på den andre siden vurdere tilhørende vesentlige risikoer og muligheter.

Relevans for rapporteringskrav:
Ved å gjennomføre en LEAP kan virksomheter avdekke informasjon som er nødvendig for å oppnå rapporteringskravene i ESRS E2, E3, E4 og E5, som

omhandler forurensning, vann og vannressurser, biodiversitet og økosystemer samt ressursbruk og sirkulær økonomi.

Figur 1: The LEAP Approach
Locate: Lokaliser egne aktiviteter og deres innflytelse på natur



Engagement with Indigenous Peoples, Local Communities and affected stakeholders

Scenario analysis

Nøkkelspørsmål:

- Hvor befinner mine aktiviteter seg geografisk?
- Har mine aktiviteter innflytelse på sårbar natur?

Det første steget dreier seg om å danne et oversiktsbilde av hvor virksomheten har sine aktiviteter, hva disse aktivitetene er og hvordan disse har innflytelse på naturen. For et gitt selskap anbefales det først geografisk å lokalisere aktivitetene under ens egen kontroll, for så å se til verdikjeden. I tillegg bør selskaper

lokalisere spesielt sårbar natur som befinner seg innenfor deres innflytelsesområde. Dette kan for eksempel være vernede områder, rødlistede arter eller naturtyper, tidligere inngrepsfri natur, myr, strandsone, vassdrag og villreinområder.



Assess
Risks & opportunities



Risk and opportunity identification

What are the corresponding risks and opportunities for our organisation?



Adjustment of existing risk mitigation and risk and opportunity management

What existing risk mitigation and risk and opportunity management processes and elements are we already applying?

How can risk and opportunity management processes and associated elements (e.g. risk taxonomy, risk inventory, risk tolerance criteria) be adapted?



Risk and opportunity measurement and prioritisation

Which risks and opportunities should be prioritised?



Risk and opportunity materiality assessment

Which risks and opportunities are material and therefore should be disclosed in line with the TNFD recommended disclosures?



Prepare
To respond & report



Strategy and resource allocation plans

What risk management, strategy and resource allocation decisions should be made as a result of this analysis?



Target setting and performance management

How will we set targets and define and measure progress?



Reporting

What will we disclose in line with the TNFD recommended disclosures?



Presentation

Where and how do we present our nature-related disclosures?

Engagement with Indigenous Peoples, Local Communities and affected stakeholders

Scenario analysis

Nyttig ressurser:

Det finnes mye god offentlig tilgjengelig informasjon og kartressurser som man kan benytte seg av, både på globalt nivå og i Norge. Et fint sted å begynne kan være IUCN rødliste for truede arter og FNs miljøprogram for naturreservater, verneområder og områder av spesiell betydning. Her er det viktig å ta i bruk vesentlighetsprinsipper for å velge ut de viktigste lokasjonene ut fra aktivitet, innflytelsesområde og prioritert natur. EY har utarbeidet et verktøy kalt Nature Analytics Platform, EY NAT, med en egen modul for nettopp denne typen analyse.

Det andre steget går på å evaluere påvirkningen som egen virksomhet har

Nøkkelsspørsmål


- Hvilke ressurser eller økosystemtjenester er min aktivitet avhengig av?
- Har mine aktiviteter noen negative påvirkninger på miljøet?

på naturen (forurensning, vann og marine ressurser, biodiversitet og økosystemer), og hvordan din virksomhet er avhengig av ressurser eller økosystemtjenester. Det kan være krevende å kvantifisere konsekvensene av ens egen påvirkning på natur og selv om det

finnes verktøy for den typen analyse, kan det være hensiktsmessig å begynne med en kvalitativ evaluering. Også her er det viktig å benytte seg av vesentlighetsprinsippet og prioritere videre ressurser og deretter eventuell kvantifisering.

Nyttige ressurser:

For kvalitative vurderinger anbefales ENCORE fra The Natural Capitals Protocol, som på sektornivå gir oversikt over viktige påvirkninger og avhengigheter. En kan også benytte Science Based Targets Network (SBTN) sitt vesentlighetsverktøy til å vurdere påvirkninger. Det finnes mange flere verktøy og TNFD har en egen katalog over dette på sine nettsider.

						ROMERTALL 10	RAPPORT I DISSE DAGER	PAUSE, HVIL INNEHAVER	STAD SØLE
							KLAR, PARAT		
						OSLO ---			KJØTTRETT ↑
						KJ. TEGN ERBIUM		MÅLEENHET (FORK) SPISS STAUR	
						TØYSTOFF		MÅLNORM ASIATERE	
HØRER REGNSKAPET TIL	↓	NORSK KOMMUNE	GATE	TYNNE UT UTLØP	ROMERTALL 50	GANLING OPPSYNSHENN			↑
↳						STØPE, FORNE		NERVESMERTER	
SKOLESEKK						MYNTEENHET ETSEER	↳	EN LADY VALUTAENHET	ALKOHOLDRIKK
PROGRAMVAREHUS				FUGL	PREFINS 1 MILLIARDELL		JAPANSK SKUESPILL	SANISK PLAGG RØTE	↑
ANKEN	↳					FLYDELER ITALIENSK ELV	↳		SELSKAPSFORM
NR. 25		ROMERTALL 2000			3,14	FRANSK OG BELGISK ELV			OSS
		→					→		↗

Svar på kryssordet finner du på side 52

Kryssordforfatter: Rolf Bangsøid

Nøkkelsspørsmål

- Hvordan vil strengere reguleringer og lovverk for beskyttelse av natur ha innvirkning på din virksomhet?
- Hvordan vil mangelen på naturressurser, for eksempel tilgangen på vann, ha innvirkning på din virksomhet?

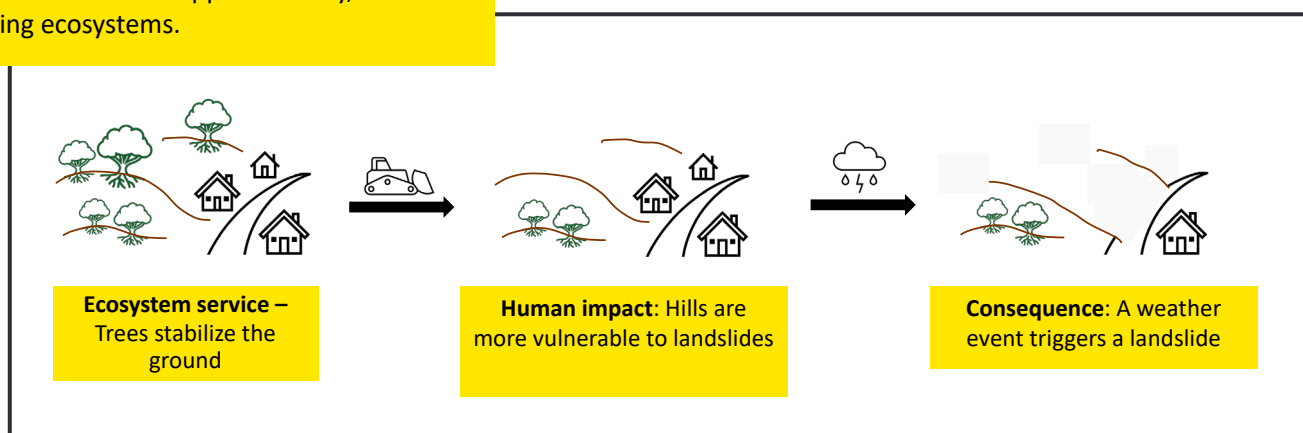
Det tredje steget går ut på å benytte seg av funnene en har gjort i de tidligere fasene (L og E), og vurdere de tilhørende risikoene og mulighetene som kan oppstå. Det kan være hensiktsmessig å benytte en scenariobasert tilnærming, da både overgangsrisikoene og de fysiske risikoene kan se svært forskjellige ut ifra hvilken retning samfunnet og naturen utvikler seg. Et viktig ledd i denne analysen er å se på samspillet mellom natur og klima, og hvordan dette både kan øke og redusere en risiko. Igjen er det viktig å benytte seg

av et vesentlighetsprinsipp. Egne finansielle data kan brukes til å vurdere hvor og hvilke risikoer som kan være av størst betydning.

Nyttige ressurser:

For en raskere screening og automatisk vurdering av risikoer, kan WWF risk filter tool benyttes. I tillegg til EY NAT har EY utarbeidet et verktøy kalt Carbon Analytics Platform, EY CAP, til bruk i klimarisikoanalyser.

“Nature-related **physical risks** arise as a result of changes in the **biotic (living)** and **abiotic (non-living) conditions** that support healthy, functioning ecosystems.



Figur 3: Samspillet mellom natur og klimarisiko
 Prepare: Videre arbeid med naturstrategi og kommunikasjon av funn

Nøkkelsspørsmål

- Hvordan skal funnene i analysen integreres i selskapets risikostyring og strategi?
- Hvilke KPIer og målsetninger kan virksomheten sette seg?
- Hvordan skal virksomheten kommunisere funnene av analysen?

Den fjerde og siste fasen av LEAP-prosessen går ut på å definere KPIer og mål, begynne arbeidet med en naturstrategi, og kommunisere funnene i analysen ved å ta i bruk TNFD sine anbefalinger til offentliggjøring. Disse fjorten anbefalingene deles inn i pilarene styringsmekanismer, strategi, risikostyring og målsetninger, og har store likheter med søster-rammeverket for klima, TCFD. Selskaper kan også vurdere om det er hensiktsmessig å sette vitenskapsbaserte mål i tråd med Science Based Targets Network eller forberede egne. Viktige problemstillinger kan

være hvordan selskapet forholder seg til erklæringer som «no net loss» og «net positive», eller hvordan selskapet tenker å ta i bruk tiltakshierarkiet for begrenning av skade på naturen.

Nyttige ressurser:

Iberdrolas biodiversitetsrapport er et godt eksempel på praksisen til et stort konsern, som opererer innenfor flere forskjellige sektorer og lokasjoner. Boregards TNFD-rapport kan være god inspirasjon for selskaper med ett større anlegg.

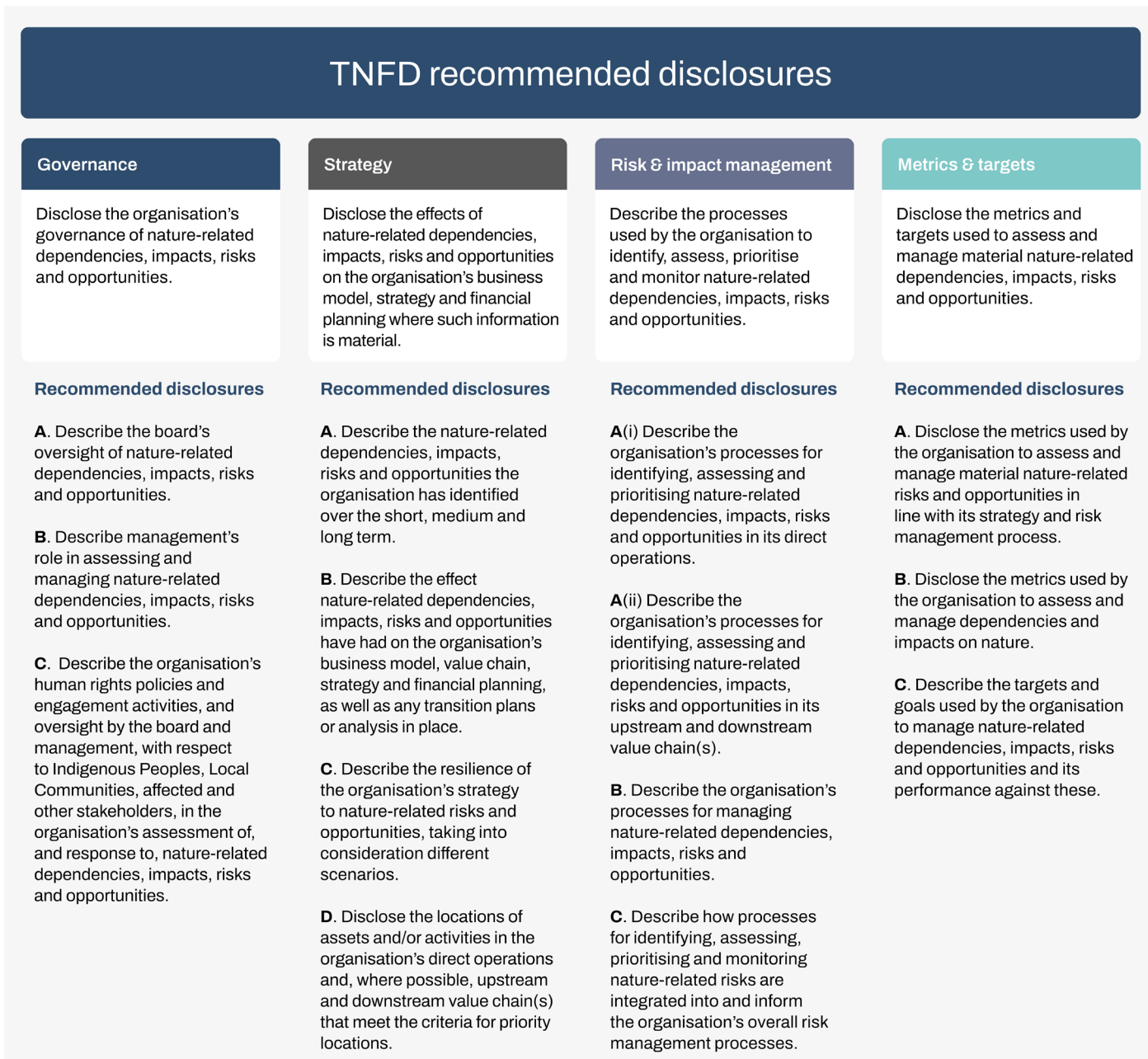


Figure 4: TNFD recommended disclosures

For å oppsummere

Natur og biologisk mangfold kan oppfattes som komplekse temaer og forståelse av naturrelaterte risikoer kan fremstå som en krevende oppgave. Heldigvis muliggjør TNFD sin LEAP-metodikk en systematisk og stegdelt tilnærming,

med gode beskrivelser og veiledninger. Metodikken danner et godt grunnlag for å vurdere relaterte risikoer og muligheter, forberede til bærekraftsrapportering på miljøtemaer og skape en fremtidsrettet strategi!

EY og Revisjon og Regnskap kommenterte på problematikken allerede i 2019. Mye har modnet seg innen regulering og rapportering siden den gang, men tilstanden til naturen reduseres stadig.

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 dr. oecon., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte.

Innholdet i denne spalten representerer Kviftes egne betraktninger.

Gjeldsopplysninger – nye IFRS-krav i 2024

Med virkning for 2024 må IFRS-rapporterende selskaper gi mer informasjon om lånebetingelser og leverandørfinansiering – til fordel for brukerne av regnskapene, men potensielt krevende for enkelte selskaper.



Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY

Bakgrunn

Skillet mellom langsiktig og kortsiktig finansiering påvirker i mange tilfeller markedets vurdering av risikoen forbundet med en investering. At avtalte lånebetingelser kan påvirke klassifisering av finansiering, er det bred enighet om, men gjeldende regnskapspraksis er likevel til dels uensartet.

Tilsvarende er skillet mellom arbeidskapitalfinansiering og annen finansiering sentralt for brukerne av regnskapet. Med fremveksten av ulike ordninger for leverandørfinansiering har dette skillet blitt mer uklart, og gjeldende regnskapspraksis er ikke i tilstrekkelig grad opplysende.

Undertegnede omtalte forslag til endringer i reglene om klassifisering av gjeld med betingelser i denne spalten i nr. 3/2022. Robert Madsen redegjorde i

samme spalte for forslag til nye krav til opplysninger om leverandørfinansiering i nr. 4/2022. Siden den gang er de omtalte forslagene vedtatt, med enkelte justeringer, begge med ikrafttredelsestidspunkt for regnskapsår som begynner 1. januar 2024, eller senere.

I det følgende oppsummeres hovedinnholdet i de nye kravene, med fokus på endringer som kan vise seg krevende å gjennomføre i praksis.

Lånebetingelser

Utgangspunktet har vært at gjeld er langsiktig, så fremt selskapet har en ubetinget rett til å utsette nedbetaling av gjelden i minst tolv måneder etter balansedagen. Begrepet «ubetinget rett» skapte i enkelte situasjoner vanskelige tolkningsspørsmål. Noen har, prinsipielt, argumentert for at bestemmelsen innebar at ethvert lån med betingelser som skal måles mer enn én gang årlig, er kortsiktig. Dette fordi et negativt utfall av en slik test – dvs. at den fremtidige testen viser at selskapet ikke oppfyller lånebetingelsene, med

den konsekvens at långiver kan kreve tilbakebetaling av lånet uten nærmere utsettelse – helt eller delvis er utenfor selskapets kontroll. Blant annet for å tydeliggjøre at retten skal vurderes per balansedagen, uten hensyntaken til betingelser som skal testes i fremtiden, såkalte «fremtidige betingelser», er begrepet «ubetinget rett» erstattet med «rett» i de nye bestemmelsene (IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*). For eksempel, dersom et selskap har et eskalerende krav til egenkapitalandel knyttet til et langsiktig lån som innebærer at egenkapitalandelen skal være minst 20 prosent på balansedagen og 25 prosent seks måneder frem i tid, skal lånet klassifiseres som langsiktig så fremt egenkapitalandelen er 20 prosent eller mer på balansedagen. At selskapet per balansedagen ikke oppfyller betingelsen som skal måles seks måneder frem i tid (25 prosent egenkapitalandel), påvirker med andre ord ikke klassifiseringen på balansedagen (seks måneder frem i tid vil imidlertid selskapet måtte omklassifisere lånet til kortsiktig om egenkapitalandelen på det tidspunktet fortsatt ikke er minst 25 prosent).

Selv om fremtidige betingelser ikke påvirker klassifiseringen på balansedagen, skal de opplyses om, både betingelsesinnhold, tidspunkt for måling og balanseført beløp på gjelden som betingelsene gjelder. Og dersom selskapet på balansedagen vurderer at det å møte fremtidige betingelser vil bli «vanskelig», skal det opplyses om, samt hvilke eventuelle tiltak selskapet har iverksatt, eller planlegger å iverksette, for å unngå brudd med fremtidige betingelser. Eksemplet over med eskalerende krav til egenkapitalandel illustrerer en situasjon som kan medføre at det må gis denne typen tilleggsinformasjon.

Det er liten tvil om at klargjøringen av skillet mellom gjeldende og fremtidige betingelser i forhold til klassifiserings spørsmålet vil bidra positivt til å samkjøre praksis. Fortsatt vil det imidlertid kreve utstrakt skjønn å ta stilling til om gjeld er kortsiktig og langsiktig i en rekke situasjoner, som i tilfellet to-steps betingelser og bruddsituasjoner der långiver på balansedagen har akseptert bruddet, men innført en ny kortsiktig betingelse. Det er imidlertid de nye opplysningskravene knyttet til fremtidige betingelser som antas å representere den mest sentrale endringen for de aller fleste selskapene. Disse er relativt detaljerte, noe som forventningsvis vil bidra til mer ensartet praksis, men særlig bestemmelsen om tilleggsopplysninger når det å møte fremtidige betingelser anses vanskelig, vil kreve bruk av utstrakt skjønn.

Leverandørfinansiering

Den vanlige leverandørfinansieringen er en topartsordning som innebærer at selskapet har en avtale med leverandøren om utsatt betaling, for eksempel 30 dager etter mottatt vare- eller tjenesteleveranse. Det er imidlertid trepartsordninger, ofte omtalt som «reverse factoring» eller «supply chain financing», som reiser en del tilleggsspørsmål. I en trepartsordning involveres en finansinstitusjon som overtar helt eller delvis selskapets oppgjørsforpliktelse overfor leverandøren. Det vanligste i slike ordninger er at finansinstitusjonen forplikter seg til å betale selskapets leveran-

dørgjeld på oppgjørstidspunktet avtalt med leverandøren, mens selskapets oppgjørstidspunkt overfor finansinstitusjonen har lengre løpetid. Formålet med denne typen avtaler er ofte å bedre selskapets arbeidskapital gjennom lengre løpetid på leverandørgjelden.

I praksis oppstår det en rekke regnskapsfaglige spørsmål i trepartsordninger, herunder balanseklassifisering, altså om gjelden til finansinstitusjonen skal omklassifiseres fra leverandørgjeld til annen type gjeld, og implikasjoner for kontantstrømpoppstillingen – skal selskapet reflektere finansinstitusjonens oppgjør av leverandørgjelden som en utgående kontantstrøm fra drift, med en motsvarende inngående kontantstrøm i finans, og hvis ikke, skal den utgående kontantstrømmen som oppstår når selskapet gjør opp sin forpliktelse overfor finansinstitusjonen, klassifiseres som drift eller finans. Standardendringene (IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger* og IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer*) gir imidlertid ingen retningslinjer i disse spørsmålene, og gjelder kun tilleggsopplysninger.

Endringene innebærer at følgende tilleggsopplysninger skal gis om trepartsordninger:

- Vilkår og betingelser
- Inngående og utgående balanse – leverandørgjeld i trepartsordninger med angivelse av hvilken linje gjelden inngår i, hvor stor del av denne som allerede er betalt av finansinstitusjonen, og oppgjørsintervall for leverandørgjeld som inngår i trepartsordninger sammenlignet med oppgjørsintervall for leverandørgjeld som ikke inngår i trepartsordninger
- Ikke-kontantstrømgenererte endringer i balanseførte beløp

Få selskaper har gitt tilsvarende opplysninger etter tidligere praksis, og etablering av nye systemer for å innhente den over nevnte informasjonen kan være nødvendig for mange, og særlig kan kravet om at en skal opplyse om hvor stor andel av leverandørgjelden som er gjort opp av finansinstitusjonen per balansedagen bli en utfordring i en del tilfeller, ettersom dette kravet forutsetter at

selskapene får tilgang på informasjon fra finansinstitusjonen, eventuelt leverandørene.

En annen utfordring med de nye bestemmelsene er at trepartsordninger ikke er definert, og det vil derfor oppstå spørsmål om bestemmelsene gjelder i en del ulike ordninger. I praksis vil det imidlertid i slike avgrensningsspørsmål være et viktig utgangspunkt å se hen til formålet med bestemmelsene.

Avsluttende kommentarer

Endringene omtalt over i IAS 1, IFRS 7 og IAS 7 får betydning for alle selskaper med gjeld med lånebetingelser og selskaper med leverandørfinansiering gjennom trepartsordninger. Med disse endringene vil brukerne av regnskapene få bedre grunnlag for å vurdere finansieringsrisikoen selskapene er eksponert for, mens selskapene vil måtte innhente informasjon for rapporteringsformål som flere av dem tidligere ikke har hatt tilgang på, noe som kan medføre behov for systemendringer. I tillegg vil selskapene måtte utøve skjønn som tidligere ikke har vært gjort, som for eksempel sannsynligheten for brudd med fremtidige lånebetingelser, og om ordninger etablert for leverandørfinansiering faller innenfor virkeområdet til de nye bestemmelsene i IFRS 7 og IAS 7.

IAS 34 *Delårsrapportering* er ikke endret, men standarden krever på generelt grunnlag at opplysninger som er relevante for å vurdere utviklingen siden sist avlagte årsregnskap, gis. Selskapene må derfor vurdere om noen av de nye opplysningskravene tilsier innarbeiding av tilsvarende opplysninger i delårsrapportene. For delårsrapporter i 2024 er det imidlertid gitt et unntak for opplysninger om leverandørfinansiering i delårsrapporter.

Opplysningskravene om lånebetingelser gjelder i sin helhet allerede i årsregnskapet for 2024, mens det er gitt enkelte unntak fra bestemmelsene om opplysninger for leverandørfinansiering i overgangsåret, herunder at en kan unnlate å gi opplysningene for sammenligningsperioder.

Styrets handleplikt etter aksjeloven – belyst med konkrete eksempler

Styret i aksjeselskap har plikt til å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og å sørge for at virksomheten drives forsvarlig. Styret har en handleplikt om kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet ikke er oppfylt. Artikkelen belyser når styrets handleplikt inntrer, og når erstatningsansvar for styret kan bli aktuelt.



Advokat
Kristian Bårseth
Partner, Dalan advokatfirma DA



Advokat
Tor Erlend Framstad
Partner, Dalan advokatfirma DA

Styrets rolle og ansvar

Styrollerollen

Styrets ansvar i et aksjeselskap er forankret i §§ 6-12 og 6-13. Forvaltningen av selskapet hører under styret. Styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten, i nødvendig utstrekning fastsette planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten, og det skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling. Styret skal dessuten sørge for at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er under betryggende kontroll. Styret har et tilsynsansvar overfor den daglige ledelsen.

Kort fortalt har styret det overordnede ansvaret for selskapets drift. I tillegg til de overordnede pliktene i aksjeloven kapittel 6 angir lovverket en rekke konkrete plikter et selskap må ivareta, og som styret er ansvarlig for at selskapet ivaretar. Styrets plikt til å overvåke virksomheten gjelder kontinuerlig, se HR-2017-2375-A avsnitt 44 og Gulating lagmannsretts dom inntatt i RG 2007 side 1625.

For det enkelte styremedlem er sanksjonene på brudd på pliktene som styremedlem i hovedsak straffansvar eller erstatningsansvar. I enkelte tilfeller kan

man også bli fradømt retten til å sitte i styrer eller på annen måte drive virksomhet. Det økonomiske ansvar det innebærer å være styremedlem i et selskap, er velkjent. Ansvaret kan potensielt sett bli svært høyt og kvele enhver privatøkonomi. Et ferskt eksempel fra media er tingrettsdommen mot tidligere styreleder i Garderobemannen. Her ble det både idømt fengsel og erstatning, i tillegg til at vedkommende ble fradømt retten til verv i en tid fremover. Dommen er p.t. ikke rettskraftig. [Garderobemannen-gründer dømt til fengsel – E24](#).

Formelt er [styremedlemmers erstatningsansvar](#) regulert i aksjeloven § 17-1 første ledd, hvor det heter at «selskapet, aksjeeier eller andre kan kreve» at styremedlem «erstatte skade som de i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende». I dette ligger en plikt til å betale erstatning for tap som er voldt ved at styremedlemmet har opptrådt i egenskap som nettopp styremedlem. Tap voldt ved at medlemmet har opptrådt som privatperson, omfattes ikke. Videre må styremedlemmet ha handlet «forsettlig eller uaktsomt» - hvilket i praksis innebærer at vedkommende enten har vært klar over de omstendigheter som innebar at skade

ble voldt (forsettlig), eller burde ha kjent til disse (uaktsomt). Den laveste terskelen er uaktsomhet, slik at forsettlig kravet ikke har praktisk betydning.

Grunnkrav for erstatning

For at styreansvar skal bli aktuelt, må [tre vilkår](#) være oppfylt:

1. Det må foreligge et pliktbrudd (ansvarsgrunnlag). Dette kan eksempelvis være brudd på plikten om å sikre en forsvarlig egenkapital, slik at aksjeeiere eller kreditorer blir påført tap.
2. Det må foreligge årsakssammenheng, dvs. en påviselig sammenheng mellom pliktbruddet og det tapet som er voldt. Ville tapet ha skjedd uavhengig av pliktbruddet, er dette kravet normalt sett ikke oppfylt.
3. Det må foreligge et økonomisk tap som kan dokumenteres og påvises i ettertid.

Det kan nevnes at i § 17-1 andre ledd er erstatningsansvaret utvidet til også å omfatte erstatning fra den som «forsettlig eller uaktsomt har medvirket til skadevolding som nevnt i første ledd». Det innebærer at også medvirkning til en selskapsbeslutning som er ansvarsbetingende, f.eks. ved at et styremedlem

aktivt har understøttet at den beslutning som medfører ansvar blir gjennomført, kan også dette medlemmet bli ansvarlig.

Det må altså foreligge et pliktbrudd eller ansvarsgrunnlag for styremedlemmet for at styreansvar skal bli aktuelt. Et eksempel på et slikt pliktbrudd er som nevnt om medlemmet har unnlatt å sørge for at selskapet har en forsvarlig egenkapital og likviditet, jf. aksjeloven § 3-4. Et pliktbrudd vil også foreligge ved brudd på handleplikt ved tap av egenkapital, jf. aksjeloven § 3-5. Disse henger nøye sammen, og er to sider av samme sak.

Det kan også foreligge andre privat- og offentligrettslige plikter for styremedlemmer som kan gi grunnlag for straffe- eller erstatningsansvar. Vi går ikke nærmere inn på dette her, men skal prøve å gi en dypere innsikt i pliktene knyttet til kapitalisering.

Om kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet (aksjeloven § 3-4) og handleplikt ved tap av egenkapital (aksjeloven § 3-5)

Krav til egenkapital og likviditet gjelder også mellom regnskapsavleggelse

Selskapets årsregnskap er den viktigste kilden for utenforstående til informasjon om et selskaps økonomiske stilling. Høyesterett uttaler i Rt. 2010 s. 1328 avsnitt 48 at «[o]msetningslivet og finansmarkedene er avhengig av at selskapenes økonomiske stilling er riktig beskrevet i regnskapene, og av at revisors beretninger bygger på et revisjonsarbeid som oppfyller lovens krav.» Det følger av ISA 570 punkt 19 at revisor skal kontrollere om regnskapene på en tilfredsstillende måte opplyser om viktige hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning for forutsetningen om fortsatt drift, og ledelsens planer for å håndtere disse.

Plikten til å opprettholde en forsvarlig egenkapital og likviditet gjelder imidlertid også utenom regnskapsavleggelse.

sene. Det er bestemt i aksjeloven § 3-4 at selskapet skal «til enhver tid ha en egenkapital og en likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet».

I kravet til forsvarlig egenkapital og likviditet ligger et skjønsmessig krav til størrelsen på egenkapitalen og likviditeten. I regelen ligger det en plikt for ledelsen til å foreta kontinuerlige vurderinger av den økonomiske stillingen til selskapet. Egenkapitalen skal være forsvarlig når det ses hen til den aktuelle økonomiske situasjonen selskapet står i. Eksempelvis vil ikke nødvendigvis en lav egenkapital til et selskap i oppstartsfasen bli ansett som uforsvarlig, dersom det er berettigede forventninger om bedring av den økonomiske situasjonen innen rimelig tid.

Lovfesting av kravet til likviditet kom inn ved lovendring i 2013. Det var antatt at kravet også gjaldt tidligere.

Egenkapitalen og likviditeten må vurderes ut fra «risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet», jf. aksjeloven § 3-4 første ledd. Forarbeidene til loven, Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) punkt 5.9.4, legger opp til at det skal foretas en samlet vurdering av selskapets kapitalgrunnlag og økonomiske stilling. Forholdet mellom egenkapital og gjeld, samt vurdering av selskapets likviditetsbeholdning og inn- og utbetalinger, skal vurderes.

Reell egenkapital avgjørende

Det er den reelle egenkapitalen, ikke den balanseførte, som skal legges til grunn for styrets vurdering. Dette følger blant annet av forarbeidene, Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) punkt 5.10.4. Men det kreves en forsvarlig vurdering av styret, både når det gjelder kapital generelt, og dersom styret skal legge til grunn at det er høyere reell enn bokført egenkapital. Styret må også ta hensyn til forpliktelser som ikke er balanseført.

Når man skal vurdere hva som er reell egenkapital, og om denne opprettholdes, kan det likevel være grunn til å se

hen til regnskapslovens bestemmelser om verdsettelse, og når det er behov for nedskrivning.

Regnskapsloven gir bestemmelser om klassifisering og verdsettelse av eiendeler. Anleggsmidler er positivt definert i § 5-1. Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk, altså ikke som en del av varekretsløpet. Alt som ikke er anleggsmidler, er omløpsmidler. Omløpsmidler skal etter § 5-2 vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anleggsmidler skal etter § 5-3 vurderes til anskaffelseskost, men avskrives «etter en fornuftig avskrivningsplan» dersom de har begrenset økonomisk levetid. Etter § 5-3 tredje ledd skal anleggsmidler «nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.»

Forutsetningen om fortsatt drift

Særlig i ruskete tider, og spesielt for selskaper som er i krise, blir forutsetningen om fortsatt drift viktig. Egenkapitalen skal vurderes ut fra en forutsetning om fortsatt drift, dersom «denne forutsetningen fremstår som mest sannsynlig», jf. Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) punkt 5.9.4. Det følger av ISA 570 punkt 2 at eiendeler og gjeld registreres «basert på at enheten vil kunne realisere sine eiendeler og møte sine forpliktelser gjennom den ordinære virksomheten» dersom det er riktig å bruke forutsetningen om fortsatt drift. I tillegg til å måtte vurdere om selskapets eiendeler er utsatt for verdifall som forventes ikke å være forbigående, må styret også vurdere i hvilken grad selskapet kan nyttiggjøre seg verdien av eiendelen. Det spiller etter vår oppfatning liten rolle for styrets vurdering om verdifallet anses for å være forbigående gjennom en lavkonjunktur, dersom ikke selskapet har mulighet til å ri stormen av, og må realisere ved brannsalg. Tilsvarende vil ikke nødvendigvis en kortvarig eller konjunkturbestemt midlertidig verdireduksjon av et varelager, for eksempel boliger under oppføring, nødvendigvis gjøre



Styrets ansvar etter aksjeloven er å drive selskapet på forsvarlig måte, og styrets viktigste oppgave er å holde tilstrekkelig kontroll med selskapets økonomi.

nedskrivning lang tid før boligene er klare til overlevering.

Når det gjelder tidsperspektivet for styrets vurdering, er det slik at revisorer har ansvar for revisjonsberetningen i ett år fra balansedagen. Revisor må da sørge for at ledelsen også har et minst like langt perspektiv jf. ISA 570 punkt 13. Revisor skal dessuten forespørre ledelsen om ledelsens syn på virksomheten utover den perioden ledelsen har lagt til grunn. Dette innebærer at styrets vurdering må gå lenger frem.

Vi vil samtidig understreke at man også må ta hensyn til hvilken bransje det er snakk om. I enkelte bransjer med hyppige endringer i eksempelvis markedsf forhold er det særst vanskelig, eller attpåtil nærmest umulig, å ha kunnskap så langt frem i tid. Trender kan for eksempel komme og gå. Myndighetstiltak, for eksempel nedstengninger, kan komme

uventet. Boligmarkedet opplever i dag bråstopp. Ikke alle disse faktorene kan tas høyde for et år i forkant, så det viktige er at styret gjør en forsvarlig vurdering av selskapets forutsetninger under rådende og påregnelige forhold. Vi kan også særlig nevne statsbudsjettet, som kommer årlig. Dette skal hemmeligholdes frem til fremleggelsen, nettopp fordi det kan inneholde drastiske endringer i næringers rammebetingelser som ikke markedet skal vite om i forkant.

Vurderingene skal foretas ut fra den informasjonen som var tilgjengelig på vurderingstidspunktet, jf. ISA 570 punkt 5. Senere hendelser kan medføre at det faktiske avgjørelsesgrunnlaget viste seg å være feil, uten at det nødvendigvis medfører at vurderingen var feil.

Rent praktisk er det stor forskjell på kravet til egenkapital og kravet til likvi-

ditet. Det er også stor forskjell på konsekvensen av at egenkapital eller likviditet mangler. Manglende likviditet gir ikke kreditorene noen risiko for tap om egenkapitalen er på plass, men vil typisk kunne tvinge selskapet inn i et brannsalg – som igjen vil medføre en utredning av egenkapitalen. Slik vil altså manglende likviditet kunne gjøre at et selskap som ellers hadde hatt forsvarlig egenkapital, må foreta nedskrivninger og av den grunn kan bli insolvent.

Hvis selskapet derimot har sikret seg tilstrekkelig likviditet, vil det kunne drive videre. I en slik situasjon vil selskapet kunne dekke sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og kan da ikke slås konkurs, jf. konkursloven §§ 60 og 61. Hvis derimot selskapet senere kommer i en situasjon hvor det ikke kan gjøre opp forpliktelsene, og det ikke er forbigående, blir det spørsmål om det har vært drift for kreditorenes regning.

Drift for kreditorenes regning kan lett være ansvarsbetingende, om ikke de aktuelle kreditorene er kjent med og har akseptert risikoen.

Dersom selskapet mister likviditeten, men egenkapitalen likevel er i behold, kan for det første selskapet ikke slås konkurs. Selskapet er kun illikvid, ikke insufficient, og er da ikke insolvent etter konkursloven § 61. Samtidig vil enhver kreditor kunne få dekket sine krav, og det er derfor heller ikke noe økonomisk grunnlag for et erstatningskrav. For ordens skyld nevner vi at betalingsudyktigheten ikke kan være forbigående, for at det skal gi grunnlag for insolvens etter konkursloven § 61. Det følger imidlertid av HR-2017-2375-A avsnitt 30 at det ikke er noe krav om at betalingsudyktigheten må være inntrådt for å konstatere illikviditet. Selskapet er illikvid også dersom det er på det rene at selskapet har betalingsproblemer, og dersom likvidene selskapet disponerer, med tillegg av de likvidene selskapet i fremtiden antas å ville få tilgang til, er tilstrekkelig til å dekke forfalte og kommende forpliktelser.

Ansvarlige lån eller egenkapital

I Norsk lovkommentar, Rettsdata note 268 v/Tore Bråthen, uttales det under henvisning til forarbeider og Høyesteretts praksis at ansvarlige lån, gunstig langsiktig finansiering eller andre finansielle forhold kan bidra til at selskapet har et mer solid kapitalgrunnlag enn det egenkapitalvurderingen isolert sett gir uttrykk for. Tilførsel av likviditet gjennom lån som gis ad hoc, uttales under henvisning til HR-2016-1440-A at ikke kan tillegges vekt. Det skal imidlertid tas hensyn til om selskapet er i en oppstartsfase, og at det kan være forsvarlig å akseptere underskudd og synkende egenkapital i en overgangsperiode. I nevnte dom var situasjonen særlig at selskapet ikke hadde tilstrekkelig egenkapital til å påta seg de forpliktelsene selskapet påtok seg.

Innenfor risikoeksponerte bransjer må selskapene ha større egenkapital for at denne skal kunne anses forsvarlig, enn i

bransjer som er lite påvirket av konjunkturer og markedsmessige svingninger, se Norsk lovkommentar, Rettsdata note 268 v/Tore Bråthen. Ved kjøp av eiendomsselskaper er det for eksempel gjerne finansierende bank som stiller krav til hvilken egenkapital selskapet må ha for å få lån.

De siste årene har vist at det kan være mange sorter risiko å ta høyde for. I tillegg til de tradisjonelle virksomhetsrisiki har vi nå opplevd både varemangel, myndighetsbestemte nedstengninger, mangedobling av strømpriser og deretter en renteøkning for å motvirke inflasjonen som oppstod i kjølvannet av kombinasjonen av lave renter og varemangel. Etter vår oppfatning må slike faktorer i større grad tas hensyn til nå når de nylig er opplevd, enn tidligere hvor det var årtier siden sist de var aktuelle. Som et eksempel fra det praktiske rettsliv kan vi nevne at nærmest samtlige entreprenører og byggherrer hadde spørsmål om årsak og virkning av force majeure, mens rettspraksisen vi måtte ta utgangspunkt i, stammet fra tidligere krigstider.

I dagens marked er det særlig boligbyggingen det har gått hardt utover. Her har økte renter gitt både lavere etterspørsel og høyere kostnader, i kombinasjon med at byggekostnadene fremdeles er høye etter pandemien. Dette har medført at markedet har gått fra fullt trykk til bråstopp i løpet av en periode som er kortere enn ledetidene fra utvikling eller byggestart, og til ferdigstilling. I mange tilfeller har det derfor ikke vært mulig å tilpasse virksomheten, og selskapene har vært avhengig av å forhandle med kreditorene for å komme over lavkonjunkturen. De selskapene som overlever, er de bankene har tro på, og finansierer over til den andre siden. Bankene gjør ikke dette av godhet, men fordi også de er berørt av lavkonjunkturen, og ikke har noe ønske om å få for eksempel et halvferdig utbyggingsprosjekt i fanget. I slike tilfeller kan sikringen av likviditet gjøre at selskapet ikke må nedskrive egenkapitalen, eller at sentrale kreditorer er fullt innforstått med at selskapet drives med lav egenkapital en periode.

Handleplikt kun ved bortfall av egenkapital – ikke likviditet

Dersom selskapets egenkapital ikke er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten av selskapet, inntrer styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5. Det er videre bestemt at styret har en handleplikt ved tap av egenkapital. Denne handleplikten trer inn hvis «det må antas at egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet». Styret er da pålagt innen rimelig tid å innkalle generalforsamlingen, samt på generalforsamling foreslå tiltak for å rette på dette. Er ingen tiltak aktuelle, har styret plikt til å foreslå selskapet oppløst.

Tidligere gjaldt handleplikten også hvis egenkapitalen ble mindre enn halvparten av aksjekapitalen. Bestemmelsen ble opphevet ved endringslov 16. juni 2017 nr. 71. Bestemmelsen hadde etter vår oppfatning lite for seg, når selskaper kan stiftes med lav aksjekapital, og det dessuten er opp til stifterne hvor stor del av egenkapitalen som tegnes som aksjekapital.

Styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5 gjelder kun ved uforsvarlig lav egenkapital, ikke uforsvarlig lav likviditet. Dette henger sammen med, som nevnt ovenfor, at det er egenkapitalen som kreditorene kan søke dekning i.

Kravene til styret i denne situasjonen retter seg både til prosess og til resultat. For det første har styret en plikt til å holde slik kontroll med selskapets økonomi at man fanger opp forholdene som kan medføre reduksjonen i egenkapital, se Gulating lagmannsretts dom inntatt i RG 2007 side 1625. Det følger imidlertid av bestemmelsens forarbeider, Ot.prp. nr. 23 (1996-1997) punkt 5.10.4, at «[d]ersom selskapets egenkapital etter det siste årsregnskapet er tilfredsstillende og det heller ikke i løpet av året inntrer forhold som kan antas å ha vesentlig betydning for selskapets egenkapital, er det selvsagt ikke nødvendig for styret å foreta hyppige kontroller av egenkapitalen.» Som et prinsipp er dette et godt utgangspunkt, men for det enkelte styremedlemmet er det liten

trøst dersom man altfor sent finner ut at det faktisk hadde inntruffet forhold av vesentlig betydning for egenkapitalen.

Styrets plikt til å vurdere saken oppstår ved en antakelse. Dersom det må antas at egenkapitalen er uforsvarlig lav, må styret ta tak i situasjonen. Kravet til forsvarlig styrebehandling tilsier etter vår oppfatning at saken må behandles, selv om behandlingen konkluderer med at kapitalen er forsvarlig.

Styret skal «innen rimelig tid» innkalle generalforsamlingen for å gi en redegjørelse og foreslå tiltak. Norsk lovkommentar, Rettsdata note 276 v/Tore Bråthen uttaler treffende at «[s]tyret skal innrømmes tilstrekkelig tid til å få oversikt over situasjonen, og vurdere evt. tiltak, jf. NOU 1996: 3 kap. 13.6.2 Til § 6-1 s. 146. Forhandlinger om eksterne finansieringsløsninger kan eksempelvis avhenge av konfidensialitet, noe som kan gjøre det hensiktsmessig å avvente generalforsamlingen til forhandlingene er sluttført. Etter asl. 1976 § 9-6a var fristen 6 måneder, men dette gir nok lite veiledning for vurderingen av hva som er rimelig tid. Unnlattelse av å innkalle generalforsamlingen kan utløse erstatningsansvar, jf. LE-2009-97686.» Det er altså en konkret og dynamisk forsvarlighetsvurdering som skal gjøres, hvor også hensynet til selskapets muligheter for å nå frem skal hensyntas.

Styrets ansvar for at tiltakene gjennomføres

Selv om styrets plikt etter lovens ordlyd strekker seg til å «foreslå» tiltak eller oppløsning av selskapet, vil styret bli ansvarlig dersom de tiltakene som blir foreslått, ikke blir fulgt opp av generalforsamlingen. For å komme klar av ansvaret, må styret i et slikt tilfelle begjære oppbud, eller styremedlemmene må frasi seg sine verv, se Gulating lagmannsretts dom inntatt i RG 2007 side 1625. Det er i teorien anført at dette standpunktet er diskutabelt. Som et råd til styret i forkant, er det imidlertid etter vårt syn klart at man som styremedlem bør ta konsekvensen av at

man ikke har noen tiltak å foreslå for å gjenopprette forsvarlig egenkapital, eller generalforsamlingen ikke gir rom til å gjennomføre tiltakene.

De tiltakene som foreslås, må være gjennomførbare og må bidra til at tilstrekkelig egenkapital kan gjenoprettes. Hvor lang tid det kan gå for å få inn tilstrekkelig egenkapital, varierer både med type virksomhet, om det er generell nedgang eller konjunktursvingninger, hva kreditorene som finansierer virksomheten er med på, mv.

Sanksjonene mot overtredelse av § 3-5 er erstatningsansvar for styremedlemmene. Også annet regelverk kan oppstille sanksjoner, for eksempel straff.

Erstatningsansvar for styret grunnet i at egenkapitalen ikke er forsvarlig: Hvilket handlingsrom har styret?

Det finnes flere eksempler i rettspraksis, hvor domstolen går inn i et saks-kompleks og i ettertid vurderer om det forelå en handleplikt for styret etter aksjeloven § 3-5. Drift med uforsvarlig liten egenkapital kan ha betydning ved culpavurderingen dersom det blir aktuelt med erstatningsansvar etter kap. 17, se Norsk lovkommentar (Rettsdata) note 268 v/Tore Bråthen, under henvisning til Ot.prp. nr. 36 (1993-94) kap. VI pkt. 5.4 s. 68. Ved de konkrete vurderingene er særlig praksis fra Høyesterett tillagt vekt.

Styret har rett og plikt til å kjempe for selskapet

Høyesterett har i [HR-2017-2375-A](#) uttalt at når man skal vurdere om det foreligger erstatningsansvar for styremedlemmer etter aksjeloven § 17-1, skal regelen praktiseres på en slik måte at den anses å gi selskapsledelsen «en rimelig grad av forutsigbarhet», jf. avsnitt 41. Insolvens er et egnet utgangspunkt for varslingsplikten. Men det er ikke avgjørende at det i ettertid kan konstateres at insolvens forelå. Høyesterett fremhever at ledelsen bør gis et «visst strategisk arbeidsrom utover det den kontrakts-

rettslige lojalitetsplikten isolert betraktet kan tilsi, også til å arbeide for å redde virksomheten «i det stille», jf. avsnitt 40.

Dette er en viktig side ved styrets handleplikt. Det kan ikke settes likhetstegn mellom at selskapet er insolvent og oppbudsplikten. Det avgjørende for oppbudsplikten er en vurdering av selskapets reelle og aktuelle økonomiske situasjon.

Selv om det kan konstateres at selskapet var insolvent, er personlig ansvar likevel ikke aktuelt dersom det «var et realistisk håp om å kunne redde selskapet fra konkurs, selskapets ledelse arbeidet aktivt og lojalt med dette for øyet og kastet kortene og begjærte oppbud innen rimelig tid», jf. avsnitt 42.

Vurderingene må gjøres ut fra den informasjonen man har på vurderingstidspunktet

Når styret vurderer om egenkapitalen er forsvarlig, skal vurderingen skje ut fra forholdene slik de foreligger når vurderingen foretas. Det er likevel slik, ifølge forarbeidene, at styret har rett og plikt til å ta hensyn til forventet fremtidig utvikling. Sentralt i vurderingen av selskapets økonomiske stilling står tidspunktet for når selskapet ble insolvent, dvs. hadde både underbalanse og var betalingsudyktig. Forbigående betalingsudyktighet kommer ikke i betraktning hvis den kun er midlertidig.

Det strategiske handlingsrommet til styret er slik sett en ikke ubetydelig faktor ved vurderingen av om det foreligger et styreansvar. Dersom styret har operert med realistiske vurderinger, og har arbeidet aktivt og lojalt for å redde selskapet, vil styremedlemmene gå klar av erstatningskrav i ettertid.

Styret vil også være ansvarsfri dersom ledelsen hadde «et forsvarlig avklart grunnlag [som] bygget på at selskapet var solvent». Da vil det heller ikke under ordinære forhold være aktuelt med personlig ansvar ifølge Høyesterett, jf. avsnitt 41.

Det viktigste er at vurderinger gjøres Motsetningsvis, om styret har unnlatt å foreta noen vurdering av selskapets økonomiske situasjon ved at de har lukket øynene for denne, vil erstatningsansvar fort bli aktuelt. Ansvarsfrihet er som nevnt betinget både av at en realistisk vurdering av selskapets økonomiske situasjon tilsier at selskapet var solvent, samt også at det foreligger en aktiv, lojal og målrettet innsats fra styrets side for å redde selskapet.

Betalingsudyktighet iht. konkursloven kan inntre før selskapet ikke klarer å betale sine forpliktelser ved forfall, jf. HR-2017-2375-A og LF-2019-145682. Det avgjørende er om likvidene som selskapet disponerte, sammen med likvidene som det i fremtiden kunne antas å få tilgang til, samlet var nok til å dekke selskapets allerede forfalte forpliktelser og dets øvrige forpliktelser etter hvert som disse forfalt.

Et eksempel på ansvar finner vi i Agder lagmannsretts dom LA-2007-37537 (Horten catering). Her ble styret ilagt ansvar for drift for kreditors regning. I formildende omstendighet, og som grunnlag for lempning av ansvaret, la retten vekt på at styret delvis måtte sies å ha blitt villedet av uriktige tilbakemeldinger om driften fra selskapets daglige leder. I dommen ble også ansvarsperioden bedømt individuelt for hvert enkelt styremedlem, ut fra hvilken informasjon de hadde eller burde ha hatt.

Avslutning

Styrets ansvar etter aksjeloven er å drive selskapet på forsvarlig måte. Styret har rett og plikt til å ivareta selskapets interesser, selv om disse interessene ikke nødvendigvis sammenfaller med kreditorenes.

Styrets viktigste oppgave er å holde tilstrekkelig kontroll med selskapets økonomi. Først da har styret en reell mulighet til å foreta forsvarlige vurderinger av selskapets risiko og muligheter, og risikoen for tap for kreditorer. Også først da har selskapet en mulighet til å gi tilstrekkelig informasjon til omverdenen om hvordan det står til i selskapet, og hvilken risiko medkontrahtenter og tilfeldige kreditorer utsetter seg for.

Hele kjernen i aksjeselskapsformen er å isolere eiere fra virksomhetsrisiko. Samtidig legger selskapsformen opp til at kreditorene tar risiko knyttet til et selskap med begrenset ansvar. Så lenge styret arbeider aktivt og lojalt med et realistisk håp om å redde selskapet fra konkurs, skal det en del til før ansvar ilegges. Men det er viktig å følge formaliteter og grunnkravene til forsvarlig styrebehandling, og å dokumentere de vurderingene man gjør.

Særaggiftenes finurlige verden

Fra stempelavgift på dokumenter og spillkort, luksusskatt og alkoholavgifter til avgift på kosmetiske toalettmidler, el-avgift og avgift på sukker. Helt siden særaggiftens innføring på 1800-tallet og frem til i dag, har særaggifter fungert som et finansielt verktøy for Regjeringen til å påvirke konsumet og produksjonen av visse varer og tjenester.



Tollrådgiver
Helene Øien Hval
Direktør, Advokatfirmaet PwC



Tollrådgiver
Kjetil Øpstad
Senior Manager, Advokatfirmaet PwC

Særaggifter er en fellesbetegnelse på avgifter som betales enten ved innførsel, produksjon eller innenlandsk omsetning av enkelte varer og tjenester, for eksempel alkohol, tobakk og sukker. Særaggiftene sorteres og inndeles på ulike måter. Vi har det vi kaller vareavgifter, der avgiftsplikten oppstår ved innførsel og produksjon av varer. Dette

gjelder f.eks. særaggiftene på alkohol, tobakk, drivstoff til kjøretøy, mv. Vi har kategori to som er utskrivingsavgifter. Dette er blant annet vektårsavgiften på motorvogner og trafikksforsikringsavgift (tidligere årsavgift). Tredje kategori er det vi kaller registreringsavgifter, som er engangsavgiften, omregistreringsavgiften og dokumentavgiften.

Her utløses avgiftene av selve registreringen. Den siste kategorien er utslippsavgifter, f.eks. sluttbehandling av avfall, CO₂- og NOX-avgiften.

Størstedelen av statens inntekter fra særaggiftene kommer fra den første kategorien, mens det er kanskje den siste kategorien som får mest spalteplass.

Lang historie med særavgifter

Særavgifter i Norge kan vi faktisk spore helt tilbake til 1676 og «forordning angående det stemplede papir»– senere kalt stempelavgiften, som ble lovfestet i 1839 og som er Norges eldste særavgift. Særavgiftene, sammen med merverdiavgift og tollavgift, utgjør det vi kaller de indirekte skattene i Norge.

Særavgifter kan være rent fiskalt begrunnet, dvs. at de kun har til hensikt å skaffe staten inntekter, men de benyttes også som nevnt over, som virkemiddel for å oppnå politiske mål, f.eks. knyttet til å begrense bruken av helse- og miljøskadelige produkter.

Særavgifter har gjennom tidene vært en god inntektskilde for staten. Helt fra de åtte millionene i inntekt (nominell verdi) i 1900 til de 89,3 milliardene i 2010. De som har dratt inn mest er bilavgifter, alkohol og tobakk.

Bilavgiftene har faktisk sunket i de siste årene. I 2007 ga de bilrelaterte avgiftene inntekter på om lag 80 mrd. kroner, men bortsett fra en svak økning i 2010, har inntektene falt gradvis siden 2007 og anslås til om lag 40 mrd. kroner for 2022. Det tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på i underkant av tre mrd. kroner (hvis vi regner alt i 2022-kroner).

Mange av de rent fiskale «luksus-særavgiftene som ble innført fra tidlig på 1900-tallet, har med årene blitt avvirket eller utformet anderledes. Luksusskatten var i 1917 opphavet til årsavgiften på motorvogner, mens årsavgiften på lystfartøy og avgift på inngangspenger til visse forestillinger og dans, som også ble ansett som «luksus», er etter hvert blitt avvirket.

I forbindelse med innføring av luksusskatten argumenterte myndighetene med følgende:

«Naar departementet har optat spørsmålet om en luksusskat til behandling, er dette skjedd dels for at skaffe statskassen yderligere inntægter og dels med tanke på ved en luksusskat

om mulig i nogen grad at motarbeide den tendens til overdaadighet, som har gjort sig merkbar inden visse kredse av folk i de sidste aar. Det lar sig ikke benægte, at de betydelige indtægter, som under den nuværende høikonjunktur er tilflydt en del av landets befolkning, har skapt en trang til flothet og luksuriøst forbruk, som stemmer daarlign med de nuværende tiders alvor og staaer i altfor sterk motsætning til det jevne folks livsvilkaar under den herskende dyrtid.»

Typisk norsk?

Særavgifter er ikke typisk norsk, men vi ligger langt oppe på listen i både antall avgifter og satser. I vår nærmeste nabo Sverige finner vi ca. like mange særavgifter (eller punktskatter som det heter i Sverige) som i Norge, men i hele EU foregår det nå en avgiftsharmonisering. Blant annet reduserer Danmark alkoholavgiftene sine for å begrense en handelslekkasje til Tyskland, og i Sverige er det varslet nye reduksjoner for å tilpasse seg Danmark og de andre EU-landene.

EØS-avtalen, som Norge er en del av, omfatter ikke EUs skatte- og avgiftspolitik, og EU sitt regelverk knyttet til skatter og avgifter har derfor ingen direkte betydning for utformingen av de norske særavgiftene. Det som skjer i EU kan likevel påvirke den norske avgiftspolitikken, f.eks. ved at avgiftsendringer i våre naboland kan sette de norske avgiftene under press, noe som blant annet kan gi grunnlag for økt grenshandel.

I Norge er det Regjeringen som gjennom statsbudsjettet bestemmer hvilke varer og tjenester som skal beskattes og med hvilken sats. Særavgiftene vedtas på samme måte som merverdiavgiften og de øvrige skattene til statskassen, av Stortinget gjennom de årlige skatte- og avgiftsvedtakene. Her fremgår det hvilke produkter som skal avgiftslegges, og med hvilke satser. Vedtakene angir også hvilke bruksområder som er fritatt for avgift, og hvilke som skal ilegges reduserte avgiftssatser.

Miljø- og klimaavgifter

Norges første avgift med miljøformål var avgiften på svovelinnholdet i mineralolje, som ble innført i 1970, og på slutten av 1980-tallet og begynnelsen av 1990-tallet ble bruken av miljøavgifter mer omfattende.

Miljøavgifter gjør at markedsprisene i større grad inkluderer samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter og bidrar derfor til å redusere miljøskaden. Bruk av miljøavgifter er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale, som innebærer at den som forurenser også skal betale for kostnadene den miljøskadelige aktiviteten påfører samfunnet. I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO₂- og NOX-utslipp.

Klimaavgifter har som formål å prise utslipp av klimagasser, og er sammen med deltakelse i EUs kvotesystem det viktigste virkemiddelet i norsk klimapolitikk. Når klimaavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere skadelig aktivitet. Dermed reduseres også statens inntekter fra avgiften. Erstattes klimaavgifter f.eks. med utslippkvoter som ikke selges (gratiskvoter), eller andre typer virkemidler, bidrar dette til ytterligere fall i statens inntekter, som ofte innebærer at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene som er nødvendig for å finansiere offentlige tjenester.

I de siste årene har fokuset på miljø- og klimaavgifter økt samtidig som enkelte eldre avgifter har blitt avvirket. I 2000 ble det innført avgift på de miljøskadelige kjemikaliene trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), og avgiftssatsen ble satt for å gi insentiver til en overgang fra TRI og PER til mindre skadelige kjemikalier. I 2000 ble det også innført grunnavgift på fyringsolje. Denne avgiften ble innført for å unngå at økningen i el-avgiften skulle bidra til en miljømessig uheldig

overgang fra bruk av elektrisitet til olje til oppvarming.

Svovelavgiften på kull og koks ble avviklet i 2002 og ble erstattet av en intensjonsavtale mellom Miljøverndepartementet og Prosessindustriens Landsforening (PIL – nå Norsk Industri) om nødvendige utslippsreduksjoner i prosessindustrien. CO₂-avgiften på kull og koks ble avviklet i 2003, da ESAs retningslinjer for miljøstøtte ikke tillot at avgiftsfritaket for kull og koks benyttet som reduksjonsmidler eller råvarer i industrielle prosesser kunne opprettholdes.

Tidligere tvister

Noen særavgifter må vi kunne kalle spesielt finurlige, deriblant den nå avviklede sjokolade- og sukkeravgiften (avviklet i 2021). For det første hadde denne avgiften et relativt misvisende navn, da mange varer med høyt sukkerinnhold slapp unna, mens sukkerfrie varer (blant annet tyggis og lettbrus) ble ilagt avgift. Problemet var at kategoriene «brus» og «godteri» ikke skilte på om varen faktisk inneholdt sukker eller ikke, mens kategoriene «kjeks» og «kake» var kategorier som ikke falt innenfor avgiften.

«Kategori-bommerten» toppet seg da Hval Sjokolade (ingen slektskap med forfatter) vant en knusende seier over staten i rettsaken om avgift på deres Kransekake-hval. Med marsipanens svipptur innom stekeovnen ble marsipanfiguren med sjokolade-undertrekk forvandlet fra godteri til bakverk, og slapp dermed avgift. Staten mente at

produktet verken så ut som en kake eller smakte som en kake, men som Borgarting lagmannsrett så snedig skrev det i dommen: «Det er på det rene at tollmyndighetene ikke er fagkyndige i bakverk».

Det er ikke så ofte vi ser særavgiftssaker i domstolene, men rett før jul i 2023 slapp Høyesterett inn en sak angående el-avgiften, der spørsmålet var om fritaket for avgiften gjaldt elektrisk kraft til hele produksjonslinjen fra råvare til ferdig metallprodukt, eller bare for kraft benyttet på bestemte trinn i produksjonsprosessen for fremstilling av et metallprodukt. Høyesterett ga i denne saken staten medhold i at fritaket kun omfattet kraft til bestemte trinn i produksjonsprosessen.

Pliktig registrering og administrativt arbeid

Særavgiftene belastes i det første omsetningsleddet, for eksempel fra produsent av en vare med særavgift eller en importør av en særavgiftspliktig vare. De særavgiftspliktige virksomhetene i Norge er relativt få, men ofte store. Som hovedregel skal produsenter av særavgiftspliktige varer registreres for særavgift hos skattemyndighetene, mens importører kan registreres. Virksomhetene må ha god oversikt over de avgiftspliktige varene og bevegelser knyttet til et særskilt godkjent særavgiftslager. Særavgiftsforskriften har ganske detaljerte regler om regnskap knyttet til særavgifter og et godt særavgiftsregnskap vil gjøre det enklere å innrapportere særavgiftene til myndighetene. Rapportering skjer i skattemelding for særavgifter.

For å kunne rapportere avgiftene må virksomheten være registrert for særavgift hos skatteetaten. Søknadsprosessen gjøres i Altinn med søknadsskjema RF-1306, og krever (litt ut ifra hva slags særavgift man skal registres for) dokumentasjon i form av varebeskrivelse, antatt påløpt særavgift de første tolv månedene, kreditt- og bankgaranti, tidspunkt for oppstart og dokumentasjon knyttet til godkjent særavgiftslager. For noen særavgifter, f.eks. alkohol kreves også politiattest.

Typiske feil

Det er ikke alltid lett for selskapene å navigere gjennom jungelen av særavgifter. De som driver med import vil, så lenge den importerte har korrekt tolltariffnummer, bli varslet om at varen er særavgiftsbelagt ved import, men produksjonsbedrifter må selv vurdere om deres varer faller innenfor avgiftsplikten – og med hvilken sats.

De vanligste feilene og fallgruvne er ofte knyttet til særavgiftsregnskapet og lagerregnskapet, spesielt for selskaper som handler og omsetter både avgiftspliktige og unntatte varer. Blant annet er manko, f.eks. svinn på det godkjente lageret, avgiftspliktig. Dokumentasjon er viktig, spesielt ved destruering og ved avgiftsfritak. Alle avgiftsfritak skal kunne dokumenteres og for enkelte fritak skal det innhentes erklæring fra kunden. Myndighetene legger stor vekt på dokumentasjonen og avgifter vil belastes dersom fritak ikke kan dokumenteres tilfredsstillende.

Krever løpende separat bokføring

Separat regnskap for etterlevelse av statsstøtteregelverket

Statsstøtteregelverket tillater offentlige aktører å drive både kommersiell og offentlig aktivitet («blandet» virksomhet), såfremt det er etablert separate regnskap for aktivitetene. Kravet om separate regnskap, hjemlet i EU/EØS-praksis og i innsynsdirektivet, er gjennomført i regnskapsloven § 9-1 og innebærer en plikt til *løpende separat bokføring*.



Advokat
Geir Melby
Deloitte Advokatfirma



Advokat (H)
Elin Sætre Løfsgaard
Deloitte Advokatfirma



Advokat
Merete Skårland
Deloitte Advokatfirma

Statsstøtteregelverket

Forbudet mot statsstøtte

Statsstøtteregelverket oppstiller regler for hvordan offentlige aktører kan forvalte offentlige midler. Offentlige aktører inkluderer i denne konteksten både offentlige myndigheter og offentlig eide og kontrollerte foretak. Regelverket kommer også til anvendelse for private foretak som er tildelt særlige eller eksklusive rettigheter eller som er tillagt oppgaven å utføre tjenester av allmenn økonomisk betydning. Formålet med statsstøtteregelverket er å hindre at offentlige midler blir brukt til å begunstige enkelte foretak eller næringer fremfor andre. Slik sikrer statsstøtteregelverket like konkurransevilkår og et velfungerende marked i EU/EØS.

Reglene om statsstøtte er i sin kjerne et forbud mot alle disposisjoner som faller inn under EØS-avtalen artikkel 61 første ledd.¹ Det oppstilles her seks vilkår som alle må være oppfylt for at en dis-

posisjon skal omfattes av bestemmelsen og regnes ulovlig. Mest sentrale i denne forbindelse er de såkalte fordels- og foretakskriteriene.

Fordelskriteriet

Bestemmelsen kommer til anvendelse når offentlige aktører gir «støtte» til «foretak». Støttebegrepet er i EU/EØS-praksis tolket vidt, og omfatter enhver form for økonomisk fordel som mottakeren ikke ville oppnådd under alminnelige, markedsmessige forhold. For eksempel, omfatter støttebegrepet både direkte fordeler, som subsidier og kapitaltilskudd, og indirekte fordeler i form av bortfall eller reduksjon av forpliktelser.

Foretakskriteriet

Støttetakeren må være et «foretak». Et «foretak» er i EU-domstolens praksis definert som enhver enhet som utøver økonomisk aktivitet. Begrepet «økon-

misk aktivitet» omfatter all aktivitet som består i å levere varer eller tilby tjenester i markedet.²

Det er aktiviteten som er avgjørende ved vurderingen av om det foreligger et foretak etter statsstøtteregelverket, ikke enhetens juridiske karakter eller finansiering.³ Det innebærer at et juridisk rettssubjekt kan anses som et foretak for så vidt gjelder enkelte (økonomiske) aktiviteter, samtidig som at andre (ikke-økonomiske) aktiviteter faller utenfor forbudet i EØS-avtalen artikkel 61 første ledd.

Markedsaktørprinsippet

Offentlige aktører står fritt til å eie og drive økonomisk (kommersiell) aktivitet på lik linje med private foretak.⁴ Slik aktivitet må likevel skje innenfor rammen av markedsaktørprinsippet slik dette er definert av EU-domstolen.

1 EØS-avtalen er gjennomført i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske

økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. («EØS-loven»).

2 For eksempel EU-domstolens avgjørelse i sak C-35/96 av 18. juni 1998, premiss 36.

3 For eksempel EU-domstolens avgjørelse i sak T-128/98 av 12. desember 2000, premiss 108.

4 EØS-avtalen artikkel 125.

Markedsaktørprinsippet innebærer plikt for det offentlige til å handle slik en sammenlignbar, rasjonell og profittoorientert privat aktør ville gjort under lignende omstendigheter i markedet.⁵ Prinsippet gjelder i alle tilfeller der offentlige aktører samhandler med foretak som driver økonomisk aktivitet, også innenfor egen virksomhet. Offentlige aktører er, for eksempel, pålagt å kreve et markedsmessig vederlag for varer eller tjenester som tilbys i et marked, ettersom dette samsvarer med det en profittoorientert aktør ville gjort. Salg av varer, eiendeler eller tjenester til underpris innebærer eksempelvis et gaveelement som utgjør en fordel (støtte). Fordelen er ulovlig dersom de øvrige vilkårene er oppfylt.

Risiko for kryssubsidiering ved blandet virksomhet

Når offentlige aktører driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet i ett og samme rettssubjekt, oppstår det risiko for kryssubsidiering. Kryssubsidiering forekommer når offentlige aktører subsidierer den økonomiske aktiviteten (foretaket) med midler eller inntekter som skriver seg fra utførelsen av ikke-økonomiske, offentlige oppgaver. Dette kan skje ved at man overfører den økonomiske aktiviteten tar for lave priser, ikke fordeler alle kostnader, tildeler gunstige avtaler, mv.

På denne bakgrunn er det i statsstøtteregeverket oppstilt et krav om separate regnskap når offentlige aktører driver blandet virksomhet. Konkurransemyndigheter anbefaler at man vurderer å drive disse aktivitetene i separate selskap, men dette er ikke et rettslig krav.

Presumsjon om økonomisk fordel når det ikke er etablert separate regnskap

ESA operer med en presumsjon for at det foreligger en økonomisk fordel når det ikke er etablert separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet. Begrunnelsen for dette er at det



Det kreves at den løpende bokføringen er innrettet med sikte på adskilt regnskapsavleggelse og at denne innretningen må være av samme karakter og på samme nivå som tilrettelegging for ordinære regnskaper.

ikke er mulig å kontrollere en eventuell kryssubsidiering når det ikke foreligger separate regnskap. I slike tilfeller legger derfor ESA til grunn at det har skjedd en subsidiering, og at det foreligger en fordel i henhold til artikkel 61.

Ett eksempel på dette, er å finne i ESAs avgjørelse i *Norske sykehusapotek*. Her konstaterer ESA først at det ikke er etablert tilstrekkelig separate regnskap for de økonomiske og ikke-økonomiske aktivitetene til sykehusapotekene i strid med innsynsdirektivet, og med den konsekvens at finansieringen og regnskaps-

førelsen av sykehusapotekene ikke var egnet til å forhindre kryssubsidiering.⁶ Etter å ha vurdert de øvrige vilkårene i EØS-avtalen artikkel 61 første ledd, konkluderer ESA med at finansieringen av norske sykehusapotek var i strid med EØS-avtalen artikkel 61.7.

Samme argumentasjonsrekke er, for eksempel, å finne i ESAs avgjørelser om *Offentlige tannhelsetjenester* og *Sikkerbetstre-*

⁵ Se for eksempel Nærings- og fiskeridepartementets veileder om offentlig støtte av 2019, punkt 24.2.

⁶ Forente saker E-10/11 og E-11/11, premiss 69-70.

⁷ Forente saker E-10/11 og E-11/11, premiss 98.

ningskurs i Norge.⁸ I alle disse sakene konstaterer ESA først at det ikke foreligger et tilstrekkelig regnskapsmessig skille mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet, og at det derfor ikke er mulig å utelukke kryssubsidiering av den økonomiske aktiviteten.

Konsekvenser av ulovlig støtte

Den direkte konsekvensen av at det oppstår ulovlig støtte i henhold til artikkel 61 første ledd, er at støttegiver, og staten Norge som avtalepart, bryter sine forpliktelser etter EØS-avtalen. I praksis er likevel konsekvensene størst for støttemottaker som må tilbakebetale den ulovlige støtten i sin helhet, med tillegg av renter. Formålet med tilbakeføringsplikten er å gjenopprette den konkurranseskadelige virkningen i markedet ved at støttemottaker fratras den økonomiske fordelene.

Støttemottakers tilbakeføringsplikt er klargjort ved den nye støtteprosessloven, som trådte i kraft 1. januar 2023.⁹ Av § 12 annet ledd fremgår det at støttemottaker skal tilbakeføre ulovlig støtte ved krav fra støttegiver. Tilsvarende fremgår det av § 12 første ledd at støttegiver skal fremme krav om tilbakeføring ved ulovlig støtte. Både støttegiver og støttemottaker er i så måte forpliktet til å sørge for at den ulovlige støtten opphører.

Kravet om separate regnskap

Kravet om separate regnskap for blandet virksomhet

Kravet om separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er hjemlet i ulike regelverk¹⁰ og i EU/EØS-praksis. EU-domstolene og EFTAs overvåkningsorgan (ESA) anser separate regnskap som en nødvendig forutsetning for å føre kontroll med, og å hindre, ulovlig subsidiering av økono-

misk, konkurranseutsatt virksomhet. Se bl.a. ESAs avgjørelse i den såkalte *Gatelys i Bergen*-saken¹¹ og EU-domstolens avgjørelse i *Congregación*¹². Det er etter dette klart at det gjelder et generelt krav om separate regnskap når offentlige aktører driver både økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet i ett og samme rettssubjekt.

Krav om separate regnskap etter innsynsdirektivet

For offentlige foretak med en samlet netto årsomsetning på mer enn 40 millioner euro i de to foregående regnskapsårene som leverer tjenester av allmenn økonomisk betydning i henhold til EØS-avtalen artikkel 59 annet ledd,¹³ følger kravet om separat regnskap også av innsynsdirektivet (*Transparency Directive*)¹⁴.

Nærmere om den regnskapsrettslige reguleringen

Kravet til separate regnskap i innsynsdirektivet er fulgt opp i norsk rett ved regnskapsloven § 9-1, med utfyllende bestemmelser i forskriftens¹⁵ kapittel 9-1. Regnskapsforskriften § 9-1-3 lyder:

«§ 9-1-3. Plikt til å utarbeide adskilte regnskaper – pliktens innhold

Foretak som dette kapittelet gjelder for skal for hvert regnskapsår utarbeide en oppgave med resultatoppstillinger for de forskjellige deler av virksomheten (atskilte regnskaper).

Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en

slik måte at foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper.

Foretaket skal ved utarbeidelse av resultatoppstillingene anvende samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket har anvendt i foretakets årsregnskap.»

Som det fremgår skal det utarbeides resultatoppstilling for henholdsvis offentlig og kommersiell virksomhet som anvender de samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket anvender i sitt årsregnskap, og det skal opplyses om prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader, som også skal begrunnes.

Formålet med kravet om separate regnskap

Formålet med kravet om separate regnskap er å sikre et transparent og etterprøvbart skille mellom økonomiske og ikke-økonomiske tjenester. Om dette uttaler EFTA-domstolen i *Hurtigrute*-saken at:

«[...] it is clear from the case-file that at Hurtigruten there was never any clear separation of accounts between the public service operations and the commercial operations. Thus, there was no complete, transparent and objective information available as to the costs and revenues of the public service operations [...].»¹⁶

Separate regnskap er et virkemiddel som muliggjør kontroll av inntekts- og kostnadsfordelingen mellom de to typene aktiviteter. Denne kontrollfunksjonen forutsetter, for eksempel, at regnskapene er basert på faktiske kostnader og inntekter når disse er tilgjengelige, og ikke hypotetiske kostnader og inntekter.¹⁰ Videre forutsetter kontrollfunksjonen at de separate regnskapene rent faktisk er tilgjengelige når behovet for kontroll melder seg, for eksempel når det oppstår mistanker om ulovlig kryssubsidiering.

8 ESAs avgjørelser 113/14/COL av 12. mars 2014 premiss 33-37, og 267/13/COL av 26. juni 2013 premiss 38-51.

9 Lov 4. mars 2022 nr. 7 om nasjonale saksbehandlingsregler i saker om offentlig støtte (støtteprosessloven).

10 Bl.a. Avfallsforskriften (FOR-2004-06-01-930) § 15-4.

11 ESAs avgjørelse 161/22/COL av 6. juli 2022, premiss 117.

12 EU-domstolens avgjørelse i sak C-74/16 av 27. juni 2017, premiss 51.

13 Direktiv 2006/11/EF artikkel 5 nr. 2 bokstav b.

14 Direktiv 2006/111/EF kodifiserer direktiv 80/723/EØF med endringsdirektiver, som er gjennomført i norsk rett i forskrift 4. juli 2003 nr. 897 om atskilte regnskaper for foretak som er gitt særlige eller eksklusive rettigheter eller som utfører tjenester av allmenn økonomisk betydning, senere erstattet av forskrift 7. september 2006 nr. 1062 om utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 kapittel 9-1.

15 Forskrift av 7. september 2006 nr. 1062 til utfylling og gjennomføring mv. av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56.

16 EFTA-domstolens avgjørelse i forente saker E-10/11 og E-11/11 av 8. oktober 2012, premiss 152.

Når oppstår regnskapsplikten?

Bestemmelsen oppstiller ingen vesentlighetsgrense som må overstiges før det foreligger krav om adskilt regnskap. Kravet til regnskapsmessig skille er videre uavhengig av inntektenes omfang. I prinsippet oppstår plikten fra det øyeblikket det er pådratt en kostnad til, eller er foretatt en investering med sikte på en kommersiell aktivitet.

Plikten til slikt regnskap oppstår altså allerede fra det tidspunktet man innleder planlegging av økonomisk aktivitet, og kan oppstå lenge før det opptjenes inntekter.

Det må utarbeides en allokert balanse

For å oppfylle formålet må resultatoppstillingen ta hensyn til periodiserte kostnader over tid, herunder slik at investeringer avskrives over tid og underdekning i ett år føres over til neste år. Behovet for en adskilt resultatoppstilling som viser hvordan påløpte kostnader i foregående regnskapsperioder er håndtert, innebærer at det må utarbeides en allokert balanse for hhv. offentlig og kommersiell virksomhet som kan brukes som verktøy for å vise hvordan inntekter og utgifter periodiseres, hvordan finansieringskostnader allokeres og hvordan over- og underskudd håndteres.

Ordlyden i den norske lovbestemmelsen omtaler riktignok kun et krav om resultatoppstilling, hvilket kan gi inntrykk av at det ikke foreligger plikt til å utarbeide adskilt balanse. Formålet med det adskilte regnskapet tilsier imidlertid at det er behov for å vurdere balanseposter for å oppfylle kravene til utarbeidelse av en resultatoppstilling. Kravet kan også forankres i forskriftens ordlyd, ved at det stilles krav om at «Foretaket skal ... anvende samme regnskapsprinsipper og samme oppstillingsplan som foretaket har anvendt i foretakets årsregnskap.»

Kravet om separate regnskap bygger dessuten på EU-regler som ikke skiller mellom resultat og balanse, men oppstiller krav om at foretaket skal «main-

tain separate accounts» og «*keep separate accounts»*. «Accounts» er uttrykk som både omfatter resultatregnskap og balanse. At ordlyden i den norske bestemmelsen kun omtaler resultatet og ikke balansen, kan derfor ikke tillegges betydning ved fastsettelse av regnskapspliktens materielle innhold.

Den løpende bokføringen må legge til rette for adskilt regnskap

Resultatoppstillingen for de adskilte regnskapene skal – i likhet med årsregnskapet – kun utarbeides årlig, jf. forskriften § 9-1-3. Det er imidlertid fastsatt i forskriften § 9-1-4 at bokføringslovens regler «gjelder i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper», noe som blant annet innebærer at bokførselen i tråd med bokføringsloven § 4 nr. 1 skal «muliggjøre produksjon av pliktig regnskapsrapportering».

Ordlyden tilsier at det er et krav at den løpende bokføringen er innrettet med sikte på den adskilte regnskapsavleggelsen, og at denne innretningen må være av samme karakter og på samme nivå som tilrettelegging for ordinære regnskaper.

Det er også satt krav til registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger til bruk for utarbeidelse av resultatoppstillingen, se forskriften § 9-1-4 som lyder:

«Regler i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjelder i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper.

Oppgave som nevnt i § 9-1-3 skal oppbevares i 5 år etter regnskapsårets slutt.»

Henvisningen til bokføringsloven¹⁷ innebærer at den som er underlagt reglene, må innrette sin bokføring med henblikk på at det skal utarbeides adskilt regnskap, herunder slik at de grunnleggende prinsippene i bokføringsloven overholdes, slik de er inntatt i bokføringsloven § 4, som generelt henviser til prinsipper om god bokførings-skikk og stiller krav til regnskapssys-

tem, fullstendighet, realitet, nøyaktighet, ajourhold, dokumentasjon, sporbarhet, oppbevaring og sikring.

Som grunnlag for bokføringen skal prinsipper for allokering av inntekter og kostnader beskrives skriftlig i forkant av bokføringsåret slik at kravene i bokføringslovens § 4 kan oppfylles i relasjon til et adskilt regnskapet som oppfyller dette kravet i regnskapsforskriften § 9-1-3:

«Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en slik måte at foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper.»

Dette overordnede kravet er i forskriften satt opp sammen med den årlige resultatoppstillingen. Kravet om at bokføringen skal tilrettelegge for korrekt regnskapsføring tilsier imidlertid at slike prinsipper må etableres fra og med det tidspunktet det innledes bokføring med sikte på utarbeidelse av adskilt regnskap, ettersom bokføringen nødvendigvis må innrettes basert på allokeringssprinsippene og legge til rette for registrering av relevant informasjon som kan underbygge korrekt fordeling.

På grunnlag av en analyse av virksomheten skal det i forkant av bokføringsåret fastsettes

- hvilke prinsipper som gjelder for direkte-allokering av kostnader med eksempler på aktuelle kostnader som skal vurderes for direkte allokering,
- hvilke kostnader som skal fordeles etter en fordelingsnøkkel
- hva slags fordelingsnøkkel som i så fall skal anvendes på hvilke kostnader og hvorfor
- hvilken informasjon som av denne grunn skal noteres løpende, i timelister eller på annen måte, for å kunne oppdatere fordelingsnøkkel i løpet av året og ved årsslutt.

Det skal på grunnlag av analysen fastsettes prinsipper for timeføring som gjøres kjent overfor ansatte som skal føre tid.

¹⁷ Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

Det skal på grunnlag av analysen fastsettes prinsipper for allokering av inntekter og kostnader som gjøres kjent overfor regnskapsmedarbeidere som konterer transaksjoner.

En bokføring som ikke er organisert på en måte som muliggjør produksjon av adskilt regnskap vil ikke tilfredsstille bokføringsloven § 4 nr. 1.

Dersom regnskapsføringen ikke følger en oppdeling av virksomheten i virksomhetsområder, medfører dette en tapt læringseffekt samt tapt mulighet til løpende og tidsnære korreksjoner, og ikke mist tapt mulighet til recalibrering av fordelingsnøkler i løpet av driftsåret. Det innebærer også at det ikke er mulig for foretaket å vurdere om det foreligger kryssubsidiering og korrigerer for dette i løpet av driftsåret.

Dersom det ikke foretas konkrete vurderinger av kostnaders relevans for prising av tilbud eller interne leveranser, vil det ikke være etablert et sett «objektivt begrunnede prinsipper» som «anvendes konsekvent» på en slik måte at «foretakets økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper».

Som *et eksempel* på de utfordringene som kan oppstå, kan man se på en situasjon der arbeidskraft forutsettes brukt i begge virksomheter, og gjerne slik at samme person vil bidra med arbeid utført for både den kommersielle og offentlige virksomheten. Det vil ofte være treffende å fordele lønnskostnader (inklusive trygdeavgifter, pensjonspremie, kostnader ved opplæring og sykdomsfravær etc.) basert på den tid denne ansatte anvender til arbeid på hver av virksomhetene. Dersom slike ansatte ikke fører tid gjennom året, vil man ikke ha et troverdig grunnlag for å foreta en korrekt fordeling når det skal rapporteres. Dersom timeføringssystemet ikke er satt opp slik at det innhenter informasjon som registrerer relevante karakteristika ved utført arbeid, vil dette ikke være mulig å gjenskape på rapporteringstidspunktet.

En innretting av bokføringen «i forhold til utarbeiding av atskilte regnskaper» vil også gjøre det mulig for overordnet myndighet å føre tilsyn basert på oppdatert informasjon. Dersom regnskapsforskriften skulle forstås slik at det kun var krav om årlig produksjon av resultatoppstilling innen fristen for avleggelse av årsregnskap, og at henvisningen til bokføringsloven ikke skulle tolkes slik det legges til grunn her, ville man ikke oppnå denne sentrale hensikten med bestemmelsen. Tilsynsmyndighetene ville da være henvist til én gang i året å etterprøve med 6 til 18 måneders forsinkelse om kryssubsidiering finner sted.

Kravet i bokføringsloven § 4 nr. 1 om å tilrettelegge bokføringen slik at pålagt regnskapsrapportering kan gjennomføres, tilsier at det burde være mulig å hente ut saldobalanse med adskilt informasjon når behovet melder seg ved myndighetstilsyn uten at foretaket måtte foreta en omfattende bearbeiding av regnskapsdata før tilsynet kan gjennomføres. Basert på løpende bokførsel vil et ordinært regnskap typisk kunne avsluttes når som helst i året ved å ta ut rapport på «hittil i år» eller annen valgt periode, jf. nedenfor om avleggelse av perioderegnskap.

Mangel på gjennomarbeidede prinsipper for allokering og rutiner for å innhente relevant informasjon, basert på gjennomtenkte analyser av hvilke kostnadsarter som påvirker hvilke inntektsstrømmer, og hvilken informasjon som dermed er nødvendig å registrere i løpet av regnskapsåret for å kunne avlegge et korrekt adskilt regnskap, vil utover å representerer brudd på bokføringsloven § 4 nr. 1 også fremstå som brudd på kravene i § 9-1-3 i forskriften til regnskapsloven og som brudd på § 9-1-4 jf. bokføringslovens krav til *fullstendighet, nøyaktighet og sporbarhet og realitet*.

Manglende oppdatering av fordelingsnøkler satt opp med utgangspunkt i budsjetterte størrelser, fremstår som brudd på kravet til *realitet*.

Manglende løpende bokføring fremstår som brudd på kravet til *ajourhold*.

Delrapportering og oppdatering

Bokføringslovens krav til tilrettelegging for adskilt regnskap må forstås slik at den skal være organisert slik at den på samme måte som for finansregnskapet legger til rette for løpende rapportering, både i løpet av året ved behov og ved regnskapsårets slutt, og legges opp slik at selskapet kan ha en oppfatning om virksomhetsområdenes lønnsomhetsutvikling i løpet av året med samme frekvens som oppfølging av lønnsomheten i finansregnskapet på selskapsnivå.

Forekomsten av slik delrapportering, og det kvalitative kravet til regnskapsavslutning ved slik rapportering, vil variere med foretakenes og regnskapsbrukernes behov for økonomisk informasjon; alt fra oppfyllelse av minstekravet til rapportering i ordinære aksjeselskaper, som er at det foretas økonomisk rapportering til styret tre ganger i året, til selskaper som er underlagt krav til å publisere reviderte kvartalsrapporter for offentligheten.

Aksjeloven krever som nevnt styrerapportering minst tre ganger i året, men mer vanlig er at det nok at det rapporteres fire ganger i året. Behovet kan være oftere som følge av krav fastsatt i avtale med oppdragsgiver og/eller endringstakten/usikkerheten i informasjonen eller aktiviteten. Frekvensen av rapporteringen må vurderes av styret.

Fordelingsnøkler som er fastsatt i forkant av bokføringsåret med henvisning til informasjon som er gjenstand for løpende bokføring skal oppdateres så ofte som formålet med bokføringen krever, som er å unngå kryssubsidiering. Ved perioderapportering må man derfor oppdatere relevante fordelingsnøkler, særlig i den grad disse er fastsatt med henvisning til informasjon som er gjenstand for løpende bokføring.

Separat regnskap er gjenstand for revisjon

Revisor skal iht. forskriften § 9-1-5 bekrefte at resultatoppstillingene er i tråd med regnskapsloven § 9-1-3. Dette innebærer at revisor skal levere en attes-

tasjonstjeneste knyttet til «resultatoppstillingen», dvs. det separerte regnskapet.

Publiserte veiledninger om føring av separate regnskap for særskilte typer selskap

Vi har sett nærmere på de særreglene og de publiserte veiledningene som gjelder for forskjellige typer aktører som er underlagt et krav til separat regnskapsførsel for å underbygge vår konklusjon om at kravet om separate regnskap etter regnskapsloven § 9-1 må innebære en plikt til løpende separat bokføring.

Forskningsmidler

Tildeling av forskningsmidler er et eksempel på lovlig statsstøtte, men mottakere av slik støtte er underlagt krav om særskilt regnskap for å dokumentere at støtten kun gis til det lovlige formålet. Slik støtte tildeles både av forskningsrådet og via SkatteFUNN, og både rådet og skatteetaten har publisert veiledninger om hvordan denne plikten skal ivaretas for hver av sine grupper støttemottakere.

I skatteetatens rettleddning¹⁸ stilles eksplisitt krav om fortløpende føring av regnskap, slik:

«Bedriften må fortløpende føre eget regnskap for SkatteFUNN-prosjektet, og dette må holdes adskilt fra bedriftens øvrige regnskap. Det kreves at bedriften har et system for registrering av antall egne timer brukt på prosjektet. Som dokumentasjon av personal- og indirekte kostnader må det kunne fremlegges timelister for bedriftens FoU-personale som viser, fordelt pr. dag, navn på FoU-person, antall timer samt hvilke delmål som er bearbeidet. FoU-medarbeider og prosjektansvarlig signerer timelistene løpende, og minst hvert kvartal. FoU-personens nominelle årslønn samt tidspunkt og størrelse på siste lønnsregulering må kunne dokumenteres.»

I veiledning fra Forskningsrådet til søkere¹⁹ er det blant annet henvist til kravene som oppstilles av ESA, beskrevet som følger:

- «Det må etableres et formelt skille mellom den økonomiske og den ikke-økonomiske virksomheten. Dette kan gjøres enten ved å organisere de økonomiske aktivitetene i et eget rettssubjekt, eller ved å føre separate regnskaper for de økonomiske og de ikke-økonomiske aktivitetene. Kravet til et formelt skille mellom økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er et verktøy for å synliggjøre eventuell kryss-subsidiering. Det avgjørende for om den økonomiske delen av virksomheten faktisk mottar statsstøtte, er om midler som er tildelt den delen av virksomheten som driver ikke-økonomisk aktivitet, reelt sett tilflytter den økonomiske virksomheten.
- ...
- Det må etableres et tilstrekkelig kontrollsystem som gjør det mulig for myndighetene å holde oversikt over om det faktisk forekommer kryss-subsidiering. Tilgang til tilstrekkelig atskilte og detaljerte regnskaper er et sentralt element i et slikt kontrollsystem.»

Selskaper med ene- eller særrettighetsvirksomhet innen elektronisk kommunikasjon

Selskaper med ene- eller særrettighetsvirksomhet innen elektronisk kommunikasjon kan pålegges regnskapsmessig eller strukturelt skille i medhold av Lov om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) av 4. juli 1983 § 4-8. Det følger av loven at tilbyder skal gjøre regnskapsinformasjon tilgjengelig «*på forespørsel*», hvilket forutsetter løpende bokføring.

Postselskaper

Postloven av 4. september 2015 nr. 91 § 11 stiller krav om adskilt regnskap som følger:

«§ 11. Produktregnskap og regnskapsmessig skille

Tilbyder med leveringsplikt skal føre et produktregnskap for regulatoriske formål som viser resultat for hver av de leveringspliktige tjenestene. Produktregnskapet skal også vise en samlet oppstilling av anvendt kapital for leveringspliktige tjenester. Det skal være regnskapsmessig skille mellom leveringspliktige tjenester og annen virksomhet.»

Bestemmelsen gjennomfører i liket med regnskapsloven § 9-1 et EU-direktiv, nærmere bestemt postdirektivets artikkel 14 nr. 2 som lyder:

«2. The universal service provider(s) shall keep separate accounts within their internal accounting systems in order to clearly distinguish between each of the services and products which are part of the universal service and those which are not. This accounting separation shall be used as an input when Member States calculate the net cost of the universal service. Such internal accounting systems shall operate on the basis of consistently applied and objectively justifiable cost accounting principles.»

I norsk oversettelse lyder postdirektivets artikkel 14 slik:

«2. Yterne av den universelle tjenesten skal i sitt internregnskap føre atskilte regnskaper for minst hver av tjenestene på området for reserverte tjenester på den ene side, og for de ikke-reserverte tjenestene på den annen side. I regnskapet for de ikke-reserverte tjenestene skal det skilles klart mellom de tjenester som inngår i den universelle tjenesten, og de som ikke inngår i den. Dette internregnskapet skal bygge på enhetlig anvendte og objektivt begrunnede prinsipper for kostnadsregnskap.»

Bruken av presensformen «føre» trekker i retning av at det oppstilles krav om løpende regnskapsførsel. Det samme gjelder henvisningen til «*internal accounting system*» i den engelske teksten, oversatt med internregnskapet i den norske.

18 Rettleddning til RF-1053 Fradrag i skatt for forskning og utvikling 2021.

19 Betingelser for tildeling av statsstøtte (forskningsrådet.no).

Avfallsselskaper

I avfallsforskriften § 15-4 stilles det krav om separat regnskap dersom kommunen tilbyr avfallstjenester i markedet i tillegg til lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Miljødirektoratet har laget en veileder for avfallsselskaper.²⁰

Her heter det følgende:

«Regnskapssystem foreligger i en rekke varianter med en rekke muligheter, og det er kommunen og/eller selskapet som må sørge for å innrette sin regnskapsføring på en måte som gjør det mulig med god oppfølging og kontroll i tråd med formålet for det regnskapsmessige skillet. Med regnskapssystem menes både det elektroniske regnskapssystemet som benyttes til registrering av transaksjoner (bokføring), og de regler og rutiner som ligger til grunn for behandling og oppfølging i forkant og etterkant av dette.»

I forbindelse med kontroll av et avfallsselskap²¹ uttalte Miljødirektoratet til forvaltningsrevisjonen følgende om forståelsen av forskriften:

«Bruk av kun fordelingsnøkler på slutten av året er ikke å anse som separat regnskap»

Universiteter og høyskoler

I universitets- og høyskoleloven § 8-7 stilles krav om at annen virksomhet enn akkreditert utdanning må holdes økonomisk adskilt fra den akkrediterte virksomheten. Forut for innføringen av disse bestemmelsene var Norge blitt dømt for brudd på reglene om krav til regnskapsmessig skille basert på Innsynsdirektivet, et direktiv som for øvrig også ligger til grunn for regnskapsloven § 9-1. Med hjemmel i loven er det fast-

satt detaljerte krav i forskrift, se forskriftens § 2 nr. 3 der det heter:

«(3) Transaksjoner skal bokføres løpende og direkte på ansvarssted.»

I forarbeidene til lovbestemmelsen er kravet til løpende bokføring poengtert som følger av departementet:

«Et krav til regnskapsmessig skille vil innebære at det løpende skal føres separate regnskap for delvirksomheten etter ordinære regnskapsprinsipper, herunder fullt resultat- og balanseregnskap. Dette forutsetter at delvirksomheten har en åpningsbalanse. Departementet presiserer at et regnskapsmessig skille er noe annet enn en kalkyle. Et regnskapsmessig skille innebærer at regnskapstransaksjoner skal posteres løpende og direkte på delvirksomheten. Fordelingsnøkler skal benyttes i minst mulig grad. I den grad det må benyttes fordelingsnøkler for enkelte regnskapsposter, skal fordelingsnøkler være relevante og transparente. Departementet mener delregnskapet skal fremstilles i en egen note og således være en del av virksomhetens offisielle årsregnskap.»

Oppsummering

Som gjennomgangen av lovbestemmelser, forskrifter og publiserte veiledninger for foretak som er underlagt særskilte krav til separat regnskap viser, stilles det gjennomgående krav til at den løpende bokførsel legger til rette for avleggelsen av adskilt regnskap, på en måte som også gir grunnlag for løpende tilsyn og kontroll. Bakgrunnen for disse regelsettene er den samme som bakgrunnen for regnskapsloven § 9-1. Dette tilsier at også regnskapsloven § 9-1 med tilhørende forskrift må forstås slik.

nomisk betydning, følger kravet om separat regnskap også av innsynsdirektivet.

Innsynsdirektivet er fulgt opp i norsk rett gjennom regnskapsloven med forskrift med henvisning til bokføringsloven og alminnelige bokføringsprinsipper hvor det kan utledes krav om føring av løpende regnskaper for virksomheter av et visst omfang.

Det kan på denne bakgrunn stilles spørsmål om hvorvidt krav til å føre separate regnskap løpende også gjelder for virksomheter som ikke omfattes av innsynsdirektivet.

Det er etter vårt syn flere forhold til støtte for at kravet til løpende regnskapsførsel gjelder generelt for foretak som skal føre separate regnskap.

Det kan også stilles spørsmål om hvorvidt det for virksomheter av et visst omfang er praktisk mulig å føre separate regnskap uten at dette gjøres løpende. På denne bakgrunn mener vi at kravet til separate regnskap innebærer et krav til løpende regnskapsførsel også for virksomheter som ikke er omfattet av innsynsdirektivet. Et slikt krav vil være i tråd med ordlyden i avgjørelsene fra EU-domstolene som er omtalt i det foregående, formålet bak kravet til separate regnskap og nasjonale regler og retningslinjer for foretak underlagt krav om separate regnskap.

²⁰ <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/avfall/for-myndigheter/beregne-kommunale-avfallsgebyrer-veileder/15-4-separat-regnskap-og-kostnadsfordeling/>

²¹ Forvaltningsrevisjonsrapport «Konsernavregning - Indre Østfold Renovasjon IKS og Retura Østfold AS», se rapporten side 19. <https://innsyn.acosssky.no/iok/mote/wfdocument.ashx?journalpostid=2021302930&dokid=2022507&versjon=1&variant=A&>

Oppsummering og konklusjon

Kravet til separate regnskap for økonomisk og ikke-økonomisk aktivitet er hjemlet i ulike regelverk og i EU/EØS-praksis. For større offentlige foretak som leverer tjenester av allmenn øko-

Årsrapporten til børsnoterte foretak: – noen betraktninger om struktur og underskrift

Årsrapporten til børsnoterte foretak har økt betydelig i omfang og kompleksitet, noe som har gjort det krevende å identifisere hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav om årsberetning med tilhørende redegjørelser. Det er også eksempler på at årsberetningen mangler underskrift etter regnskapsloven. Praksisen er kritikkverdig og muligens også lovstridig.



Professor
Tonny Steinheim
Universitetet i Sørøst-Norge

Struktur

Normalt vil årsrapporten til børsnoterte foretak bestå av en rekke delrapporter som sammen utgjør et hele som betegnes årsrapport.¹ Noen av disse delrapportene er frivillige, mens andre er ment å oppfylle konkrete lovkrav, for eksempel krav om årsregnskap og årsberetningen. Enkelte rapporter inneholder både opplysninger som er ment å oppfylle lovkrav og opplysninger som er frivillige, og som dermed går lenger enn lovkrav. For børsnoterte foretak med regnskapsplikt etter regnskapsloven vil disse lovkravene følge av regnskapsloven og verdipapirhandelloven.²

Slik rapporteringspraksis har utviklet seg, er det i en del sammenhenger vanskelig å identifisere hvilke deler av årsrapporten som er ment å oppfylle hvilke lovkrav. Som regel er det enkelt å identifisere hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav knyttet til årsregnskapet, mens det kan være vanskeligere å

identifisere hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav knyttet til årsberetningen, og da spesielt redegjørelser som har tilknytning til årsberetningen. Dette gjelder særlig opplysninger knyttet til miljømessige forhold (environment), sosiale forhold (social) og styringsmessige forhold (governance). I en del tilfeller burde det vært en tydeligere innramming av hvilke opplysninger som gjelder årsberetningen, eller som har en nær kobling til årsberetningen (for eksempel fordi de skal oppfylle krav til redegjørelse om foretaksstyring eller redegjørelse om samfunnsansvar). I enkelte årsrapporter er dette forsøkt løst gjennom en tabell som viser hvilke deler av årsrapporten som oppfyller hvilke lovkrav, uten at tabellen nødvendigvis er underskrevet, eller at det uttales at den anses å utgjøre en del av årsberetningen.

Frivillig og pliktig rapportering

Det å vite hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovpliktige opplysningskrav og ikke, må anses å være viktig informasjon for regnskapsbrukerne. Forholdet mellom frivillig og lovbestemt rapportering sier noe om foretakets rapporteringsstrategi. Men trolig enda viktigere er det at skillet mellom frivillig og lovbestemt rapportering også angir skillet mellom hvilke deler av årsrapporten som er underlagt lovbestemt revisjon, og ikke. De delene som gjelder frivillig rapportering, er kun underlagt en konsis-

tenssjekk, ikke revisjon.³ Etter min mening vil også den senere praksis når det gjelder strukturen på årsrapporten være en utfordring for eksterne revisor når det skal bekreftes om de lovpålagte opplysningskravene for årsberetningen er oppfylt, uten at opplysningene er rammet inn på en klar og tydelig måte. Ved gjennomføring av CSRD-direktivet vil omfanget av og kompleksiteten til årsrapporten øke ytterligere. I direktivet artikkel 19 a første ledd er det et eksplisitt krav om at bærekraftsrapporten skal være en integrert del av årsberetningen. I dette ligger det at det ikke lenger blir tillatt å oppfylle opplysningskrav om bærekraft ved at det henvises i årsberetningen til en rapport på foretakets hjemmeside. Dette innebærer også at bærekraftsrapporten etter CSRD må tas inn i årsberetningen som en egen, tydelig innrammet del.

Det vil trolig gjøre opplysninger om bærekraftsforhold lettere tilgjengelig for regnskapsbrukerne og også sikre bedre sammenheng mellom bærekraftsinformasjon og finansiell informasjon i årsregnskapet.

Underskrift

Regnskapsloven stiller krav om at årsregnskap og årsberetning skal være underskrevet av styret og daglig leder, jf. rskl. § 3-5.

1 Verdipapirhandelloven § 5-5 annet ledd angir hva årsrapporten til børsnoterte foretak skal inneholde, men begrepet «årsrapport» omfatter normalt også det som er gitt av frivillige opplysninger ut over lovens krav til årsrapport.

2 De må naturligvis også følge andre rapporteringskrav, for eksempel krav etter bokføringsloven, etter statistikkloven mv.

3 Revisors plikter ift. årsberetningen mv. er likevel noe annerledes enn for årsregnskapet, jf. revisorloven § 9-4. Denne forskjellen omtales ikke nærmere i denne artikkelen.

Hensikten med bestemmelsen er å tydeliggjøre det ansvaret styret og daglig leder har for å utarbeide årsregnskap og årsberetning. Bestemmelsen gjelder for alle regnskapspliktige uavhengig av om årsregnskapet utarbeides etter god regnskapspraksis, forenklet IFRS eller IFRS. Plikten til å underskrive gjelder derfor også for børsnoterte foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Dette vil være foretak med Norge som hjemstat etter verdipapirhandelloven § 5-4 og med verdipapirer notert på regulert marked.

Årsregnskap og årsberetning er separate deler, jf. rskl. § 3-1, og begge må derfor underskrives. Underskriften på årsberetningen vil også omfatte eventuell redegjørelse om foretaksstyring i henhold til rskl. § 3-3b, redegjørelse om samfunnsansvar i henhold til rskl. § 3-3c og rapport om betaling til myndigheter mv. (også omtalt som land-for-land-rapportering) i henhold til rskl. § 3-3d. Børsnoterte foretak skal utarbeide redegjørelse om foretaksstyring og redegjørelse om samfunnsansvar⁴, og visse børsnoterte foretak vil også være underlagt krav om å utarbeide rapport om betaling til myndigheter mv.

Børsnoterte foretak skal etter verdipapirhandelloven § 5-5 annet ledd nr. 3 avgi en erklæring hvor personene som er ansvarlige, erklærer at:

- årsregnskapet, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med gjeldende regnskapsstandarder og at opplysningene i regnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets og konsernets eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat som helhet, samt at
- årsberetningen gir en rettviseende oversikt over utviklingen, resultatet og stillingen til foretaket og konsernet, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer foretakene står overfor.⁵

En gjennomgang av årsrapporter (for 2022) for et større antall børsnoterte foretak hjemmehørende i Norge, viser at det i enkelte årsrapporter ikke er påført underskrift for årsberetning ut over den underskriften som finnes i erklæringen. Spørsmålet er om erklæringen etter verdipapirhandelloven § 5-5 også oppfyller kravene til underskrift etter regnskapsloven § 3-5. Bestemmelsen i verdipapirhandelloven § 5-5 annet ledd nr. 3 er en norsk gjennomføring av et tilsvarende krav i rapporteringsdirektivet (2004/109/EF) artikkel 4 nr. 2 bokstav c. Lovutvalget som behandlet forslag til gjennomføring av rapporteringsdirektivet, konkluderte med at underskriften på årsregnskapet og årsberetningen ville være tilstrekkelig som erklæring for børsnoterte foretak med regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. NOU 2006: 3 side 295-296. Finansdepartementet var i stor grad enig med lovutvalget i dette, men mente det likevel burde tas inn en egen bestemmelse i verdipapirhandelloven for å sikre tilstrekkelig gjennomføring av direktivkravet, jf. Ot.prp. nr. 34 (2006-2007) punkt 15.1.5. Det motsatte tilfelle om erklæringen ville oppfylle kravet til underskrift etter regnskapsloven § 3-5, ble ikke problematisert av lovutvalget eller departementet.

Formålet bak regnskapsloven § 3-5 og erklæringen etter § 5-5 synes å være rimelig sammenfallende, nemlig å tydeliggjøre at ansvaret for utarbeidelsen av årsregnskapet og årsberetningen ligger hos styret og daglig leder, men erklæringen vil – til forskjell fra underskrift etter regnskapsloven § 3-5 – være en eksplisitt erklæring om at nærmere bestemte krav er oppfylt. For årsregnskapets vedkommende gjelder dette krav om at gjeldende regnskapsstandarder er fulgt, og at årsregnskapet gir et rettviseende bilde. For årsberetningens vedkommende gjelder dette krav om å gi en rettviseende oversikt mv. og en beskrivelse av sentrale risiko- og usikkerhetsfaktorer. Spesielt når det gjelder erklæringen om årsberetningen synes det etter min mening rimelig klart at erklæringen ikke dekker alle deler av årsberetningen med tilhørende redegjørelser.



Det kan være vanskelig å identifisere hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav knyttet til årsberetningen, og da spesielt redegjørelser knyttet til miljømessige forhold (environment), sosiale forhold (social) og styringsmessige forhold (governance).

Underskrift etter regnskapsloven § 3-5 er ikke en eksplisitt erklæring på de forholdene som dekkes av erklæringen, men det er likevel rimelig å anta at styret og daglig leder som underskriver uten forbehold, mener at årsregnskapet gir et rettviseende bilde mv., og at årsberetningen gir en rettviseende oversikt mv. Det som derimot synes mer problematisk, er at erklæringen ikke synes å gjelde alle de deler som ellers ville være omfattet av kravet til underskrift etter regnskapsloven § 3-5. Dersom dette medfører riktighet, vil det bety at det foreligger en formell feil ved avleggelse av årsregnskapet og årsberetningen.

Dersom erklæringen er å anse som underskrift på årsregnskapet og årsberetningen, vil det fortsatt være et problem dersom det er uklart hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav om årsregnskap og årsberetning. Som omtalt tidligere i artikkelen, er det spesielt krevende å identifisere hvilke deler av årsrapporten som oppfyller lovkrav om årsberetningen med tilhørende redegjørelser. For at plikten til å underskrive etter regnskapsloven § 3-5 skal anses oppfylt gjennom erklæringen, må det i så fall være tydelig angitt i erklæringen hvilke deler av årsrapporten den gjelder for, og dermed hvilke deler som er underskrevet.

⁴ Redegjørelse om samfunnsansvar har et videre virkeområde og omfatter alle som er å anse som store foretak etter rskl. § 1-5.

⁵ Tilsvarende krav om erklæring gjelder også for halvårsrapport og halvårsberetning, jf. verdipapirhandelloven § 5-6 annet ledd nr. 3.

Oppsummering

Artikkelen viser til at det i de senere år har utviklet seg en praksis blant enkelte børsnoterte foretak som er kritikkverdig og muligens også lovstridig. En tydelig struktur som viser hvilke deler som oppfyller lovkrav eller som er avlagt frivillig, er nyttig for brukerne av årsrapporten. Børsnoterte foretak som har regnskapsplikt etter regnskapsloven, vil være underlagt krav om underskrift av årsregnskap og årsberetning etter regnskapsloven § 3-5. Det er usikkert om dette kravet om underskrift kan oppfylles ved å avgi en underskrevet erklæring etter verdipapirhandelloven § 5-5. Dersom konklusjonen er at en underskrevet erklæring alene kan oppfylle kravet om underskrift etter regnskapsloven § 3-5, vil det være behov for å klargjøre i erklæringen hvilke deler av årsrapporten som i så fall er underskrevet.

Løsning til kryssord på side 30



ROMERTALL IO	RAPPORT I DISSE DAGER	Å	PAUSE, HVIL INNEN HAVER	R	STAD SØLE	B											
X	KLAR, PARAT	R	E	A	D	Y											
✓	K	S	I	S	Y	← F											
F	OSLO ---	M	E	T	KØTT-RETT	↑											
E	K.D. TEGN ERBIUM	E	R	MÅLE-ENHET (FOR) SVISS STAUER	R	T											
N	TØY-STOFF	L	MÅL-NORM ASI-ATERE	S	A	E											
HØRER REGNSKAPET TIL	N	NORSK KONNUNE	GÅTE	TYNNE UT UTLØP	S	ROMERTALL 50	L	GÅLLING OPPSYN MENN	O	L	D	I	N	G	↑		
↳	N	O	T	E	O	P	P	STØPE, FORNE	S	M	I	N	E	U	R		
SKOLE-SEKK	R	A	N	S	E	L	MYNT-ENHET ETSEER	Y	E	↳ N	E	N	D	I	A	ALKOHOL-DRIKK	
PROGRAMVARE-HUS ANKEN	D	N	I	FUGL	PREFIS 1 MILJØ-ARBEID	Y	S	N	JAPANSK SKUE-SPILL	SANISK FLAGG RØTE	P	E	S	K	↑		
↳	K	L	A	G	E	N	FLY-DELER ITALIENSKE ELV	V	I	N	G	E	R	S	E	L	S
NR. 25	Y	ROMERTALL 2000	M	M	3,14	P	I	FRANSK OG BELGISKE ELV	O	I	S	E	OSS	V	↑		
█	S	→	A	U	R	O	R	A	→	B	O	R	E	A	L	↑	

Første trinn av CBAM-ordningen iverksett

Plikter for importører av CBAM-varer

CBAM-ordningen med avgift på karbonutslipp på import av visse varer innføres gradvis i EU. CBAM vil gradvis erstatte gratiskvotene fra EUs klimakvotestystem.



Advokat
Kjerstin Ongre
KPMG Law Advokatfirma



Advokatfullmektig
Kristin Broen Falstad
KPMG Law Advokatfirma

EU har vedtatt innføring av en CBAM-ordning, som innebærer å illegge en avgift på importvarer til EU fra tredjeland basert på karbonutslipp fra vareproduksjonen.

Første trinn med en overgangsfase fra 2023–2025 ble iverksett 1. oktober 2023. Dette innebærer at EU-importører av CBAM varer i dag har rapporteringsplikt av utslippet, men uten krav om innbetaling av avgiften.

I denne artikkelen ser vi nærmere på pliktene for importørene av CBAM-varer i og etter overgangsperioden. Vi ser også

nærmere på sammenhengen mellom CBAM-ordningen og EUs kvotestystem for handel med utslippskvoter (EU ETS) som Norge er en del av. Til slutt ser vi nærmere på CBAM-ordningens virkning for Norge og norsk industri.

En del av EUs klimapakke

Avgift på import av CBAM-varer inngår som en del av EUs klimapakke «Fit for 55». Formålet med ordningen er å stoppe karbonlekkasje ved å hindre at industrien i EU/EØS flytter sin produksjon til land med mindre streng klimapolitikk enn EU.

CBAM-ordningen (en karbongrensejusteringsmekanisme) vil innebære at EU-importører må betale en særskilt avgift for import av visse varer fra tredjeland. Ordningen er ment som et tiltak for å sikre like konkurransevilkår for produsenter som i dag betaler CO₂-avgift/CO₂-kvoter i EU.

CBAM-ordningen innføres gradvis med en overgangsordning fra 1. oktober 2023 til 31. desember 2025 hvor formålet er å samle inn data fra importører fra tredjeland, frem til neste fase fra 1. januar 2026. I overgangsperioden gjelder det kun rapporteringsplikt uten krav om innbetaling av avgift.

Norge er i dag ikke med i CBAM-ordningen, men er med i EUs kvotesystem for handel med utslippskvoter (EU ETS). CBAM må sees i sammenheng med denne ordningen og det er mye som taler for at Norge bør bli omfattet av ordningen med CBAM. Vi er kjent med at norske myndigheter er i dialog med EU-kommisjonen om eventuell innføring av CBAM i Norge.¹

EØS-avtalen og ev. implementering av CBAM i Norge

Norge har foreløpig ikke vedtatt om CBAM skal implementeres i Norge og Utenriksdepartementet har bl.a. i sin vurdering av forordningen vist til at ordningen ikke har formell EØS-relevans. Det er bl.a. vist til at forordningen gjelder import av varer fra tredjeland. EØS-avtalens virkeområde begrenses når det kommer til en felles handelspolitisk forpliktelse mellom Norge og de øvrige EU/EØS-landene vedrørende import fra tredjeland. Forordningen berører også EUs kvotedirektiv og siden Norge er en del av EU ETS, kan Norske myndigheter ikke løpe fra avviklingen av dagens frikvoter som deler av norsk industri forholder seg til. EU-kommisjonen på sin side har vist til at forordningen har EØS-relevans.

CBAM og EUs klimakvotesystem (EU ETS)

EUs ordning for handel med CO₂-utslippskvoter ble etablert i 2005 og Norge har vært med i EU ETS siden 2008. En kvote vil si en rettighet til å slippe ut ett tonn CO₂ eller CO₂-ekvivalenter.

Miljødirektoratet omtaler EU ETS-kvoter slik:²

«EUs klimakvotesystem fungerer ved at det settes et tak som sier hvor mange CO₂-ekvivalenter som maksimalt kan slippes ut fra år til år. Dette taket reduseres så over tid, slik at utslippene også reduseres.

- CBAM-forordning: EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) 2023/956 af 10. maj 2023 om indførelse af en kulstofgrænsetilpasningsmekanisme.
- Implementeringsforordningen: KOMMISSIONENS GENNEMFØRELSES-FORORDNING (EU) 2023/1773 af 17. august 2023 om gennemførelsesbestemmelser til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2023/956 for så vidt angår indberetningspligten med henblik på kulstofgrænsetilpasningsmekanismen i overgangsperioden.
- EU-kommisjonens Veileder: Guidance Document on CBAM implementation for import of goods into the EU av 13 December 2023 (omtales som Veilederen og gjelder i hovedsak for overgangsperioden).
- I overgangsperioden er det kun en begrenset del av CBAM-forordningen som er trådt i kraft. Importører av CBAM-varer er i overgangsperioden forpliktet til å samle inn data og kvartalsvis rapportere på utslippene som inngår i CBAM-varene.
- I overgangsperioden gjelder det kun rapporteringsplikt uten krav om innbetaling av avgiften.

Under dette taket kjøper og leverer de aktørene som er omfattet av EUs klimakvotesystem klimakvoter, for å gjøre opp for sine utslipp. På denne måten skaper man et marked og en pris på CO₂, og etter hvert som taket går ned, og prisene på CO₂ går opp, gir det incentiver til å redusere utslippene framfor å kjøpe klimakvoter.»

Vederlagsfri tildeling av kvoter i EUs kvotesystem (gratiskvoter) benyttes i dag som et virkemiddel for å hindre karbonlekkasje.

Med EUs klimapakke øker ambisjonen om bruken av virkemiddelet med klimakvotene og det skal tilrettelegges for 62 % utslippskutt sammenlignet med 2005 i kvotepliktig sektor frem til 2030. Parallelt med innføring av CBAM er det bestemt en rekke endringer i EU ETS. Fra 2024 skal den samlede kvotemengden reduseres med 4,3 % pr. år.³

CBAM vil gradvis erstatte gratiskvotene som i dag gis til produsenter av CBAM-varer. Gratiskvotene skal gradvis fases ut i løpet av perioden 2026 til 2034, i tråd med en CBAM-faktor som er fastsatt i det nye kvotedirektivet. Importørene (deklarantene) skal redu-

sere mengden leverte sertifikater for å gjenspeile andelen gratis tildelte kvoter i overgangsperioden.

Vareomfanget omfattet av CBAM

CBAM-ordningen retter seg mot enkelte varegrupper basert på tolltarifferingsnummere (CN-kode)⁴ i EU og gjelder i første omgang innenfor følgende seks utslippsintensive sektorer:

- Elektrisitet
- Jern og stål
- Sement
- Aluminium
- Gjødsl
- Hydrogen

CBAM-forordningen har i vedlegg 1 spesifisert hvilke varenummer som er omfattet av CBAM. Det blir derfor avgjørende at varer er klassifisert med korrekt varenummer i tolltariffen (HS nomenklaturen). Vareomfanget er for øvrig også tatt inn i Vedlegg 1 til klimakvoteforskriften med henvisning til hvilke produkter som er identifisert med koder i den kombinerte nomenklatur (CN).

1 Se norske posisjoner datert 12.10.2023 fra Finansdepartementet: www.regjeringen.no/no/aktuelt/norske-posisjoner-til-cbam/id2999772/ (16.01.24)

2 Se: www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/klima/klimakvoter/eus-klimakvotesystem/ (16.01.24).

3 Se: www.energiogklima.no/klimavakten/kvotemarked-eu-og-verden (16.01.24).

4 Tolltarifiering av varer både i Norge og EU bygger på konvensjonen om Det harmoniserte system for beskrivelse og koding av varer (HS-konvensjonen), utferdiget i Brussel 14. juni 1983, og med senere endringsprotokoller.

Overgangsperioden

Rapportering til CBAM-overgangsregisteret

CBAM-forordningen oppstiller krav til at importører av CBAM-varer enten er etablert i et EU-land, eller benytter en indirekte tollrepresentant ved import av CBAM-varer i overgangsperioden.⁵

Importørene skal i overgangsperioden rapportere kvartalsvis om CBAM-varene importert til EU.⁶ Importøren skal rapportere om direkte utslipp, samt enkelte indirekte utslipp.⁷

Kvartalsrapportene skal sendes inn i CBAM-overgangsregisteret senest en måned etter utløpet av hvert kvartal. De første CBAM-rapportene skal leveres innen 31. januar 2024, for perioden 1. oktober – 31. desember 2023.

CBAM-overgangsregisteret (CBAM Transitional Registry) er en standardisert elektronisk database som inneholder vanlige dataelementer for rapportering

5 Se artikkel 32 i CBAM-forordningen.

6 Se artikkel 35 i CBAM-forordningen.

7 Se implementeringsforordningen og Veilederen for detaljert beskrivelse av utslipp omfattet av CBAM og beregningsgrunnlaget for de ulike CBAM-varene.

i overgangsperioden. Bruken av denne databasen vil muliggjøre informasjonsutveksling mellom EU-kommisjonen, medlemsstatens kompetente myndigheter, tollmyndighetene i medlemsstatene og de rapporterende importørene.

Implementeringsforordningen fastsetter regler for rapporteringsforpliktelsene som importører av CBAM-varer har i overgangsperioden.⁸ Det følger blant annet av implementeringsforordningen at følgende informasjon skal fremgå av CBAM-rapportene i overgangsperioden:⁹

- Den totale mengden av hver varetype (CN-kode) importert fra de enkelte anleggene som fremstiller varene
- Informasjon om opprinnelsesland
- Informasjon om produksjonslokalet (samt ID til stålverk)
- Den totale mengden direkte utslipp medgått under produksjonen av varen(e)
- Den totale mengden indirekte utslipp medgått under produksjonen av varen(e)
- Produksjonsmetoder
- Karbonpris betalt i opprinnelseslandet, medregnet eventuelle rabatter eller andre former for mottatt kompensasjon

8 Se artikkel 1 i implementeringsforordningen.

9 Se artikkel 3 i implementeringsforordningen.

Ettersom overgangsperioden kun stiller krav om beregning og rapportering er det ikke krav om at virksomheter må gå til anskaffelse av CBAM-sertifikater i overgangsperioden.

Beregning av CO₂-utslipp i overgangsperioden

Det er komplekse regler knyttet til beregningen av utslipp knyttet til de ulike CBAM-varene.¹⁰ Overordnet kan vi si at utslipp i overgangsperioden kan beregnes ved bruk av en av de følgende metodene:¹¹

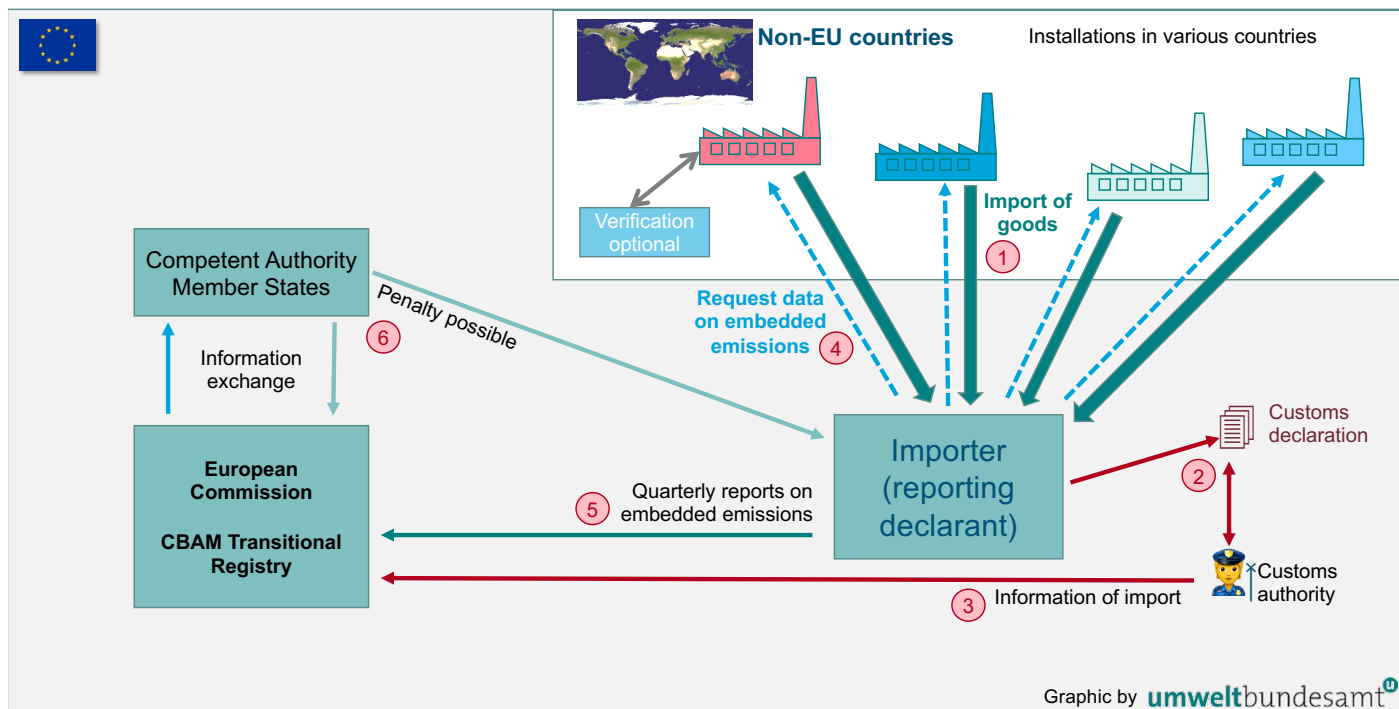
- Beregningsbasert metode basert på aktivitetsdata
- Målbasert metode basert på konsentrasjonen av relevante klimagasser («EU-metodikken»)

Frem til 31. juli 2024 er det også åpnet for at enhver metode kan benyttes dersom importøren mangler nødvendig informasjon for å beregne utslippene. EU-kommisjonen vil også utarbeide standardverdier som kan benyttes, dersom det ikke er mulig å beregne faktiske utslipp.¹²

10 Se implementeringsforordningen og Veilederen for detaljert beskrivelse av utslipp omfattet av CBAM og beregningsgrunnlaget for de ulike CBAM-varene.

11 Se artikkel 4 i implementeringsforordningen.

12 Se artikkel 4 i implementeringsforordningen.



Graphic by [umweltbundesamt](https://www.umweltbundesamt.de)

Kilde: GUIDANCE DOCUMENT ON CBAM IMPLEMENTATION FOR IMPORTERS OF GOODS INTO THE EU (15.12.2023) s.23 pkt. 4.3.5. (The figure is the property of the European Commission).

Sanksjoner i overgangsperioden

Administrative sanksjoner vil ilegges CBAM-importører i overgangsperioden, dersom de ikke tar nødvendige skritt for å overholde forpliktelsene om kvartalsvis CBAM-rapportering, og dersom feil eller ufullstendig CBAM-rapporter ikke korrigeres.

Sanksjonene vil variere mellom 10–50 euro for hvert tonn urapporterte innbygde utslipp, økende i samsvar med den europeiske indeksen for konsumpriser. Høyere sanksjoner kan ilegges dersom det leveres mer enn to ufullstendige eller feilaktige rapporter på rad, eller varigheten av manglende rapportering overstiger seks måneder.

Full implementering av CBAM-ordningen fra 2026

Etter overgangsperioden vil CBAM for fullt implementeres i EU fra 1. januar 2026. I tillegg til beregnings- og rapporteringsforpliktelsene innført i overgangsperioden vil det i tillegg oppstå en plikt for importører av CBAM-varer til å være «autoriserte» importører før import av CBAM-varer tillates. I tillegg vil betalingsforpliktelser oppstå, gjennom plikten til å kjøpe CBAM-sertifikater tilsvarende karbonutslippet til CBAM-varene.

Import av CBAM-varer

For å importere CBAM-varer inn i EU vil det være krav til at importøren er autorisert som CBAM-importør, før importen finner sted.¹³ Søknad om å bli autorisert CBAM-importører sendes til den ansvarlige myndigheten i landet virksomheten er etablert.¹⁴ Dersom søknaden godkjennes, vil den ansvarlige myndighet registrere importøren i CBAM-registeret.

Søknaden må blant annet inneholde informasjon om selskapet som ønsker å bli autorisert som CBAM-importør og estimerer på hvor mye av de ulike CBAM-produktene selskapet forventer å importere det påfølgende kalenderåret.¹⁵

Merk at det oppstilles krav om EORI-nummer i søknaden om å bli autorisert CBAM-importør. EORI-nummer (*Economic Operator Registration and Identification number*) er identitetsnummeret som benyttes av tollmyndighetene i EU.¹⁶

Selskaper etablert i et EU land skal søke om EORI-nummer i det EU-landet selskapet er etablert i. Selskaper som ikke er etablert i EU, kan søke om tildeling av et EORI-nummer hos tollmyndigheten i det EU-landet de har som hensikt å ha den første importen og tollaktiviteten.¹⁷

Nye forpliktelser for tollmyndighetene i EU

Tollmyndighetene i EU har fått ansvaret for grensekontroll i forbindelse med import av CBAM-varer, og skal påse at alle som importerer CBAM-varer er autorisert for dette. Det innebærer blant annet at EUs tollmyndigheter må følge opp:

- Importørens EORI-nummer
- Importørens tildelte registreringsnummer for import av CBAM-varer
- EUs tolltarifferingsnummer (åttesifret CN kode)
- Mengden importerte CBAM-varer
- Opprinnelsesland
- Dato for tolldeklarasjonen og oppgitt tollprosedyre

Beregning

Fra 1. januar 2026 skal virksomheter beregne og rapportere om utslipp fra fremstillingen av CBAM-varer. Utslippene skal beregnes etter metodene angitt i vedlegg 4 til CBAM-forordningen.¹⁸ Metodene benyttet til beregningen av CO₂-utslipp vil blant annet avhenge av varetype og produksjonsmåte.

Som et utgangspunkt skal alle utslipp omfattes av CBAM-forordningen inngå ved beregningen av utslipp. Dette inkludert utslipp lengre bak i produksjonskjeden (produksjon av innsatsvarer). En «enkel vare» er varer med innsatsvarer

som er produsert uten utslipp, mens «komplekse varer» inneholder innsatsvarer som er produsert med utslipp, som skal medregnes i CBAM-varenes totale utslipp ved innførsel.

Ved fremstilling av hydrogen-, aluminium-, jern- og stålprodukter skal direkte utslipp beregnes. For varegruppene opplistet i vedlegg 2 i CBAM-forordningen (tilhørende sement, elektrisitet og gjødsel) skal det i tillegg til direkte utslipp beregnes indirekte utslipp.¹⁹ Sement- og gjødsels-sektoren er ikke omfattet av CO₂-kompensasjonsordningen, og indirekte utslipp kan derfor inkluderes for disse sektorene.

- Direkte utslipp inkluderer utslipp fra produksjonsprosessen av varene, inkludert utslipp for oppvarming eller nedkjøling i produksjonsprosessen, uavhengig av hvor produksjonen av varme eller kjøleproduksjonen finner sted.²⁰
- Indirekte utslipp omfatter utslipp fra produksjonen av elektrisiteten benyttet til produksjon av produktet, uavhengig av hvor selve strømproduksjonen foregår.²¹

Utslippsberegningene må verifiseres av en akkreditert verifikator og importøren er forpliktet til å oppbevare dokumentasjonen på utslippsberegningene i minimum fire år.²² Aktører akkrediterte under kvotesystemet, jf. klimakvoteforskriften § 2-2, anses som akkrediterte verifikatorer for CBAM.

Rapportering og innbetaling

CBAM-importørene skal fortsette med de kvartalsvise rapporteringene etter overgangsperioden. Det vil også stilles krav om at importøren må å ha CBAM-sertifikater som dekker minimum 80 prosent av de totale utslippene ved utløpet av hvert kvartal, beregnet etter standardverdiene i samsvar med metodene angitt i vedlegg 4 til forordningen.²³

¹⁶ Se: https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/customs-procedures-import-and-export-O/customs-procedures/economic-operators-registration-and-identification-number-eori_en (16.01.24)

¹⁷ Se: www.toll.no/no/bedrift/transport-og-tollager/hva-er-eori-nummer/ (16.01.24)

¹⁸ Se artikkel 7 i CBAM-forordningen.

¹⁹ Se vedlegg 2 i CBAM-forordningen.

²⁰ Se artikkel 3 (21) i CBAM-forordningen.

²¹ Se artikkel 3 (34) i CBAM-forordningen.

²² Se artikkel 7 og 10 i CBAM-forordningen.

²³ Se artikkel 22 i CBAM-forordningen.

¹³ Se artikkel 4 i CBAM-forordningen.

¹⁴ Se artikkel 17 i CBAM-forordningen.

¹⁵ Se artikkel 5 i CBAM-forordningen.

I tillegg til kvartalsvis rapportering må CBAM-importører fra 2026 levere en årlig CBAM-erklæring. Den årlige erklæringen må leveres senest 31. mai, med informasjon om utslippene fra det foregående året. Den første erklæringen skal leveres 31. mai 2027. Samtidig som den årlige deklarasjonen leveres, må CBAM-importøren inneha CBAM-sertifikater som dekker det rapporterte utslippet. Kommisjonen vil deretter slette CBAM-sertifikatene fra importørens konto i CBAM-registeret.²⁴

Dersom importøren kan dokumentere at det i opprinnelseslandet er innkrevd avgift for karbonutslippet ved produksjonen av varen, kan det kreves reduksjon for karbonpris betalt før import til EU.²⁵ I beregningen av allerede betalt karbonavgift må det tas hensyn til eventuelle rabatter eller andre former for kompensasjon som kan skape ubalanse i konkurransesituasjonen.

De totale utslippene oppgitt i CBAM-erklæringen må være godkjent av en akkreditert verifikator²⁶ og CBAM-importøren må ta vare på dokumentasjonen benyttet for å beregne utslippene i minst fire år etter at CBAM-erklæringen skal være sendt inn.²⁷

CBAM-sertifikater

CBAM-importørene må sikre seg CBAM-sertifikater (kvoter) tilsvarende mengden utslipp som inngår i de importerte CBAM-varene. CBAM-sertifikatene kjøpes av den ansvarlige myndighet i landet der importørene er etablert, og Kommisjonen blir ansvarlig for å registrere CBAM-sertifikatene på importørens konto i CBAM-registeret.

I motsetning til EU ETS-sertifikater vil det ikke være mulig å selge CBAM-sertifikatene. Unntaket er at CBAM-importører kan selge inntil en tredjedel av CBAM-sertifikatene som ble innkjøpt det foregående året, tilbake til den ansvarlige myndigheten. Salgsprisen

på CBAM-sertifikatene vil tilsvare prisen importøren betalte for CBAM-sertifikatene.²⁸

Sanksjoner

Godkjente CBAM-importører som påfølgende år ikke leverer rett antall CBAM-sertifikater vil bli pålagt bøter i henhold til EUs kvotedirektiv²⁹, for hvert enkelt CBAM-sertifikat importører ikke leverer inn.³⁰ I tillegg må CBAM-importøren levere inn de utestående CBAM-sertifikatene.

Aktører som importerer CBAM-varer uten å være autorisert CBAM-importør, vil også få bøter. Størrelsen på disse bøkene vil være høyere enn bøkene som ilegges autoriserte CBAM-importører og den endelige størrelsen på boten vil avhengig av en konkret helhetsvurdering av hver enkelt aktør.³¹

Tungindustrien vil merke virkningene av CBAM

Uavhengig av om Norge implementerer CBAM-ordningen eller ikke, vil aktørene i norsk tungindustri merke ringvirkningene av CBAM.

Sammenhengen mellom CBAM og EU ETS

CBAM og EU ETS er to ulike, men komplementære tiltak iverksatt av EU for å redusere klimagassutslipp. EU ETS regulerer produksjonsutslipp i EU og i Norge, mens CBAM er rettet mot utslipp i varer importert til EU.

For å unngå brudd på internasjonale handelsregler må innføringen av CBAM ta hensyn til allerede eksisterende karbonjusteringsmekanismer, som EU ETS, for å sikre likebehandling. Gratiskvotene innenfor sektorene omfattet av CBAM-forordningen skal derfor gradvis fases ut samtidig som CBAM gradvis innføres.

Norge er en del av EU ETS og selv om CBAM ikke innføres i Norge, vil reduksjonen i gratiskvoter medføre økte kostnader for produsenter som tidligere har mottatt gratiskvoter. Dette vil føre til høyere priser for både innsatsvarer og sluttprodukter omfattet av CBAM.

Virksomheter som opererer på det europeiske markedet vil oppleve de samme kostnadsøkningene som andre europeiske produsenter og importører på det europeiske markedet. Virksomheter som eksporterer CBAM-varer ut av EU kan møte utfordringer som følge av utfasingen av gratiskvoter i EU ETS og påfølgende økte kostnader. Mangel på kompensasjonsordninger for varer eksportert fra CBAM-området kan resultere i konkurranseulempen for norske og europeiske virksomheter på det internasjonale markedet.³²

Norske opprinnelsesvarer er ikke omfattet av CBAM

EUs implementering av CBAM innebærer at all import av CBAM-varer fra «tredjeland» (land utenfor EU) pålegges CBAM-avgift ved import til EU. Det er imidlertid viktig å merke seg at Norge er unntatt fra CBAM, og CBAM-varer med norsk opprinnelse vil derfor ikke være underlagt CBAM-reglene ved eksport til EU.³³ Dette kan trolig medføre at norske eksportører oftere vil møte krav fra EUs tollmyndigheter om dokumentasjon av opprinnelse for varer produsert og/eller bearbeidet i Norge.

Norske virksomheter vil likevel bli berørt av CBAM dersom varene som eksporteres til EU har opprinnelse fra tredjeland. Varenes opprinnelse må vurderes i samsvar med bestemmelsene om ikke-preferensiell opprinnelse for utførsel.³⁴ Det er opprinnelsen til varene som er oppgitt på importtidspunktet som avgjør om CBAM gjelder

24 Se artikkel 22 i CBAM-forordningen.

25 Se artikkel 9 i CBAM-forordningen.

26 Se artikkel 8 i CBAM-forordningen.

27 Se artikkel 7 i CBAM-forordningen.

28 Se artikkel 23 i CBAM-forordningen.

29 Se artikkel 16 i Europaparlamentets og rådets direktiv 2003/87/EC, om etablering av en ordning for handel med kvoter for klimagasser.

30 Se artikkel 26 i CBAM-forordningen.

31 Se artikkel 26 i CBAM-forordningen.

32 Se: www.nho.no/analyse/tema-okonomisk-overblikk/cbam-og-norsk-naringsliv/ (16.01.24)

33 Se artikkel 2(4) i CBAM-forordningen.

34 Se Lov om inn- og utførsel av varer av 11. mars 2022 nr. 9 (vareførselsloven) § 5-12 og Forskrift om inn- og utførsel av varer av 27. oktober 2022 nr. 1901 (vareførselsforskriften) §§ 5-12-1 – 5-12-14.

eller ikke.³⁵ For varer som oppnår norsk ikke-preferensiell opprinnelse, må det utstedes et Certificate of Origin (CoO) som skal følge varene.³⁶

Norske virksomheter som eksporterer CBAM-varer til EU, med opprinnelse fra tredjeland, vil på lik linje med øvrige importører fra tredjeland til EU, møte den samme administrative byrden som følger av CBAM-forordningen.³⁷

CBAM-varer med opprinnelse i tredjeland som for eksempel kun midlertidig lagres eller gjennomgår minimal bearbeiding i Norge og deretter eksporteres til EU, vil fanges opp av vareomfanget i CBAM-ordningen.

Ved bruken av tollprosedyren «aktiv foredling» i EU vil det for varer som reeksporteres ikke oppstå rapporteringsplikt etter CBAM for varer som er under aktiv foredling. Hvis CBAM-varen frigis til EU-markedet etter aktiv behandling, enten som den opprinnelige varen eller modifisert, vil den imidlertid bli underlagt en CBAM-rapporteringsplikt.³⁸

Virkninger dersom CBAM implementeres i Norge

Mye taler for at CBAM vil bli innført i Norge, uavhengig av om forordningen anses EØS relevant eller ikke.

Redusert kostnadsulempe for eksportsalg til EU

Ved en eventuell implementering av CBAM i Norge vil all import av CBAM-varer fra tredjeland pålegges avgift ved import til Norge. Utfasingen av gratis-kvoter gjennom EU ETS medfører økte kostnader for produsenter i Norge. En norsk implementering av CBAM kan potensielt bidra til å dempe kostnadsulempen for norske produsenter for salg i det norske markedet.

Ved å illegge avgift på CBAM-varer importert til Norge kan norske produsenter, som allerede er underlagt strenge klimareguleringer, kunne oppleve lettelse i konkurransesituasjonen på både det norske og det europeiske markedet. De økte kostnadene vil også oppfordre produsenter til å redusere karbonutslippene i sin produksjon eller eventuelt utforske alternative innovative produkter.

Kostnadsulempe for eksportsalg til tredjeland

Virksomheter som eksporterer CBAM-varer fra Norge til tredjeland, vil kunne oppleve økte produksjonskostnader som følge av bortfallet av gratiskvoter i EU ETS. Dette kan resultere i at norske virksomheter vil stå overfor høyere produksjonskostnader sammenlignet med konkurrerende bedrifter i tredjeland, noe som i sin tur kan svekke konkurransedyktigheten til norsk industri på det internasjonale markedet.

Økte administrative oppgaver

Som tidligere nevnt, må importørene av CBAM-varer bli autorisert som CBAM-importører. Videre krever denne prosessen at utslipp må beregnes, dokumenteres og rapporteres. Dette vil medføre en betydelig økning i arbeidsmengde for importørene, i tillegg til økte utgifter knyttet til anskaffelse av CBAM-sertifikater.

Oppsummering

Selv om Norge ikke stiller opp på startstreken av innføring av CBAM-ordningen fra 1. oktober 2023 vil muligheten for å tiltre ordningen senere fortsatt være til stede. Uansett vil det ikke overraske om norske virksomheter som eksporterer CBAM-varer til EU, vil få pålegg av sine kontraktspartener i EU om rapportering av aktuelle utslipp i samsvar med EUs metodikk for måling av utslipp.

Implementeringen av CBAM vil ha innvirkning på norsk industri, uavhengig av om ordningen blir implementert i

Norge eller ikke. For å sikre forutsigbarhet for norsk næringsliv og gi virksomheter tilstrekkelig tid til omstilling før CBAM implementeres i EU fra 1. januar 2026, bør norske myndigheter ta stilling til implementeringen av CBAM så fort som mulig.

Norske virksomheter bør starte kartleggingen av egen konkurransesituasjon umiddelbart, for å imøtekomme potensielle utfordringer. Forberedelsene kan inkludere:

- Identifisering av nødvendige dataelementer for å oppfylle rapporteringsforpliktelser.
- Gjennomgang av globale forsyningskjeder.
- Evaluering av de økonomiske konsekvensene av økte produksjonskostnader samt eventuelt økte kostnader til innsatsvarer.
- Vurdering av virksomhetens konkurransesituasjonen basert på karboninnholdet i produkter som produseres og importeres.
- Diskusjon om muligheter for kostnadsoptimalisering.
- Vurdering av strategier for å redusere utslipp og eventuell overgang til alternative produkter med lavere karboninnhold.
- Kartlegging av det administrative arbeidet som CBAM-forordningen pålegger for de spesifikke varene virksomheten er involvert i.

Implementeringen av CBAM sender et klart signal til virksomheter som opererer på det norske markedet om at CO₂-innholdet i vareproduksjonen må reduseres. Fra 2026 vil produsenter med lave utslipp vil få en konkurransefordel, uavhengig av produksjonsstedet.

Det er også varslet at vareomfanget i CBAM-forordningen vil utvides over tid, slik at alle sektorer omfattet av EU ETS blir en del av CBAM-forordningen. Det vil derfor være fornuftig for flertallet av norske virksomheter å vurdere egne avkarboniseringsstrategier i tiden som kommer.

³⁵ Se 2(5) i CBAM-forordningen.

³⁶ Se vareførselsforskriften § 5-12-11.

³⁷ Se artikkel 59 i EUs tollkodeks (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen).

³⁸ Nærmere omtale i EU-kommisjonens veileder pkt. 4.3.6 om inward processing.

Innført fra 1. januar 2024

Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft

19. desember vedtok Stortinget innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, med virkning fra og med inntektsåret 2024. De endelige reglene er blitt gunstigere enn det Regjeringen først hadde lagt opp til.



Advokat
Tone Kaarbø
Managing partner
Ræder Bing advokatfirma



Senioradvokat
Ida Heldal
Ræder Bing advokatfirma

Kontantstrømskatt for konsesjonspliktige anlegg

Vedtaket bygger på grunnrenteskattereglene for vannkraft, med enkelte tilpasninger. Grunnrenteskatten utføres dermed som en kontantstrømskatt med umiddelbart fradrag for investeringskostnader. For en nærmere beskrivelse av det opprinnelige lovforlaget – se vår artikkel i [Revisjon og Regnskap 8-2022](#).

Grunnrenteskatten omfatter landbaserte vindkraftanlegg som består av mer enn fem turbiner, eller som har samlet installert effekt på 1 MW eller høyere. Dette tilsvarer dagens grense for konsesjonsplikt etter energilovskriften § 3-1.

Skattesats på 25 prosent

Effektiv skattesats er satt til 25 prosent, mot 40 prosent i det opprinnelige forslaget. Selskapsskatten beregnes før grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, og grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatten. Den formelle grunnrente-

skattesatsen er derfor satt til 32,1 prosent ($32,1 \text{ pst.} * (1-0,22) = 25 \text{ pst.}$).

Effektiv grunnrenteskatt vil være lavere enn hhv. vannkraft på 45 prosent og petroleum på 56 prosent. Effektiv grunnrenteskatt på havbruk er 25 prosent.

Inntektsberegning

Salgsinntektene skal som hovedregel verdsettes til spotmarkedspris. Det innføres likevel et unntak fra hovedregelen for fysiske kraftavtaler inngått før 28. september 2022. Det foreslås også midlertidig unntak for standard fastprisavtaler (tilsvarende unntaket for vannkraft) i tillegg til langsiktige, fysiske kraftavtaler for nye prosjekter som inngås i årene 2024–2030.

Avskrivninger av historiske investeringer

Det innføres en oppjusteringsfaktor på 1,4 på historiske investeringer/driftsmidler. Som historiske investeringer anses investeringer gjennomført før 1.

januar 2022. Det innebærer at eksisterende kraftverk får inngangsverdien på driftsmidler oppjustert med 40 prosent med virkning for grunnrenteskatten. Inngangsverdien skal likevel ikke være høyere enn 85 prosent av historisk kostnad for investeringene.

Videre skal den oppjusterte inngangsverdien på historiske driftsmidler avskrives lineært mot grunnrenteskatten over fem år. Dette er i motsetning til det justerte lovforlaget hvor historiske investeringer skulle saldoavskrives etter ordinære saldoavskrivningsregler (typisk med en sats på fire prosent). Det skal i tillegg gis fradrag for en venterente, basert på risikofri rente som kompensasjon for nåverditapet.

For ordinær selskapsskatt vil avskrivninger fortsette som tidligere, etter alminnelige avskrivningsregler.

Negativ grunnrenteinntekt

Negativ grunnrenteinntekt fremføres med rentetillegg, og kommer til fradrag i fremtidig positiv grunnrenteinn-

tekt for det enkelte vindkraftanlegg. Det gjelder dermed ingen utbetalingsordning for negativ grunnrenteinntekt. Ved opphør av virksomheten vil skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt utbetales.

Det er vedtatt at nye vindkraftanlegg på land skal få utbetalt skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten når anlegget blir satt i drift og Skatteetaten har gjennomført kontroll av fastsatt skatt. Dette er en endring i forhold til regjeringens reviderte forslag. Det er ikke avklart om en slik utbetalingsordning vil innebære konflikt med statsstøtteforbudet i EØS-avtalen, og endringen forutsetter derfor godkjenning fra ESA.

Høyprisbidraget er avvirket fra 1. oktober 2023

Det ble innført et høyprisbidrag på 23 prosent av kraftpris som oversteg 70 øre pr. kWh, i tillegg til annen skatt, som skulle gis virkning for både vind- og vannkraft fra 28. september 2022. Regjeringen foreslo å avvikle høyprisbidraget fra 1. oktober 2023, og Stortinget har vedtatt avvikling i tråd med

forslaget. Ettersom grunnrenteskatt på vindkraft ble utsatt, ble det dermed aldri aktuelt for vindkraft.

Produksjonsavgiften økes i stedet for naturressursskatt

Produksjonsavgiften som ble innført 1. juli 2022 økes til 2,3 øre/kWh. Dette skal sikre stabile inntekter til kommunene. Produksjonsavgiften kan trekkes fra i fastsatt grunnrenteskatt.

Naturressursskatten som ble foreslått i høringsnotatet, blir derimot ikke innført.

Ordinær selskapsskatt kommer i tillegg til grunnrenteskatten

Grunnrenteskatt er en skatt som kommer i tillegg til ordinær selskapsskatt på 22 prosent. Bedrifter som kommer inn under det nye regimet med grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, må derfor forholde seg til to skatteregimer.

Eiendomsskatt

Kommunene kan i tillegg til ovennevnte skattearter skrive ut eiendomsskatt for

vindkraftanlegg. Eiendomsskatten kommer til fradrag i grunnrenteskatten.

Avsetning til lokale formål

Det legges i lovproposisjonen opp til at vindkraftproduksjon bør komme interesser som berøres negativt av vindkraftutbygging, til gode. Regjeringen foreslår at et beløp tilsvarende 0,2 øre/kWh av vindkraftproduksjonen avsettes til lokale formål som natur, reindrift og eventuelt andre formål som er direkte berørt av arealbruken. Det er uttalt at det er behov for å utrede ordningen nærmere, blant annet må det vurderes hvilke konkrete formål som skal tilgodeses og hvordan midlene skal fordeles. Regjeringen vil komme tilbake med et forslag og detaljerte bestemmelser i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2024.

Oppsummering

Det er å håpe at ettersom endringene er basert på et bredt forlik i stortinget, så vil reglene ikke bli endret med det første. Næringen trenger forutsigbare rammevilkår for at det skal være aktuelt å foreta investeringer.

Litt historikk om forslaget

Høsten 2022 sendte Regjeringen ut et forslag om grunnrenteskatt på vindkraft på høring. Forslaget var svært omstridt og Regjeringen besluttet våren 2023 at skatt på vindkraft skulle utsettes til 2024. I lovproposisjonen¹ som ble fremlagt i oktober i forbindelse med statsbudsjettet for 2024 hensyntok Regjeringen noen av innspillene som kom i høringsrunden, og foreslo en noe lavere skattesats og romsligere overgangsordninger for anlegg som allerede er bygd ut.

Finanskomiteen behandlet Regjeringens reviderte forslag, og avga sin innstilling til Stortinget 15. desember. Innstillingen inneholdt flere sentrale endringer til fordel for vindkraftanleggene sammenlignet med regjeringens reviderte forslag. Stortinget vedtok 19. desember 2023 regelendringer i tråd med finanskomiteens innstilling.²

Formålet med grunnrenteskatt

Grunnrente er en betegnelse på avkastning av naturressurser. Skattlegging av grunnrente er begrunnet i at noen aktører (med særskilt tillatelse fra staten) tjener penger på bruk av fellesskapets ressurser og at fellesskapet (og lokalsamfunnene) derfor bør få en andel av denne avkastningen. Videre er skatten begrunnet i at grunnrente gir uttrykk for skatteevne, at skattleggingen virker omfordelende og at grunnrente som oppstår ved utnyttelse av naturressurser kan skattlegges forholdsvis høyt uten at det svekker insentivene til å ta ressursene i bruk. I teorien kan man derfor benytte nøytrale grunnrenteskatter til å holde vridende skatter lavere og gjøre skattesystemet som helhet mer effektivt.

Analyser fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) indikerer at landbasert vindkraft nå i gjennomsnitt er blant de mest kostnadseffektive teknologiene for utbygging av ny kraft i Norge, og det er forventet at kraftprisene på sikt vil ligge over anslått levetidskostnad for anleggene.

¹ Prop. 2 LS (2023-2024).

² Lovvedtak 36 (2023-2024).

Del I: Norsk beskatning

Utenlandske arbeidsgiver-finansierte pensjonsordninger

I artikkelen gis en oversikt over problemstillinger og skattereglene som gjelder for pensjonsordninger finansiert av utenlandske arbeidsgivere. I del I av artikkelen kommenteres arbeidsgiverfinansierte pensjonsordninger og tilknyttede norske beskatningsprinsipper. I del II kommenteres opptjening av offentlige pensjonsordninger, harmonisering av disse og kort om beskatningsprinsippene.



Advokat
Erik Øxnevad Larsen
Partner Deloitte Advokatfirma



Senior Skatterådgiver
Oddgeir Wik
Deloitte Advokatfirma

Problemstillingen

Økt globalisering og økt mobilitet blant arbeidstakere fører til endring i hvor arbeidstakere opptjener sine pensjonsrettigheter. Det har også en skattemessig side ved at det oppstår spørsmål hvor den fremtidige pensjonen skal skattlegges. Når pensjoner opptjenes gjennom bidrag fra arbeidsgivere, oppstår også spørsmål om premieinnbetaling kan fradragføres og om hvor premieinnbetalingen skal skattlegges. I tillegg oppstår det spørsmål om den fremtidige utbetalingen i det hele tatt utgjør skattepliktig pensjon etter norske regler.

Pensjonssystemene er landspesifikke både når det gjelder finansiering og skattlegging. Et felles trekk er at det er nasjonale pensjoner som er omgitt av skatteincitamenter i form av fradragrett for pensjonspremie og tilhørende skattefritak, eksempelvis for arbeidsgivers premieinnbetaling. Et praktisk unntak fra det er likevel innføringen av skatteloven § 6-72 som er begrunnet i

behovet for å gi fradragrett for innbetalinger til EØS-baserte pensjonsordninger¹.

Pensjonssparing skjer typisk gjennom egen sparing eller premieinnbetalinger fra arbeidsgivere i tillegg til pensjonsopptjening gjennom folketrygden.

De siste årene har det oppstått flere saker knyttet til beskatning av utenlandske pensjonsordninger. Sakene kommer oftest opp ved at skattyter selv gjerne sitter med en utenlandsk (pensjons-)kapital som ikke er oppgitt til norske skattemyndigheter. Skattyter er ofte usikker på den skattemessige behandlingen i Norge og ber om veiledning fra norske skattemyndigheter, eventuelt at skattyter selv ber om frivillig retting. Sakene ender uansett opp som saker med endring av tidligere års skattefastsettelser. Ofte som endring av formuesbeskatningen, men også som endring av tidligere års inntektsfastset-

tinger av utbetaling fra pensjonsordningen eller avkastning på kapitalen.

Sakene kan være kompliserte ved at det er uklart hvordan den utenlandske kapitalen skal klassifiseres for norske skatteformål. Selv om skattyters formål har vært pensjonssparing, ser vi av vedtak fra skattekontorene at ordninger ikke klassifiseres som pensjon, men at skattelegging skjer basert på hva kapitalen er bundet opp i, for eksempel som renteavkastning eller utbytte.

Når det gjelder offentlige pensjonsordninger, følger opptjeningen av alderspensjonsrettigheter nasjonale regler for dette. I Norge er det bl.a. et vilkår at man er medlem i norsk folketrygd i opptjeningsperioden. Andre land kan ha lignende regler. Økt globalisering vil også påvirke opptjening av slike utenlandske offentlige pensjonsordninger. Fremtidens pensjonister kan derfor oppleve å få pensjoner dels utbetalt fra norsk arbeidsgiverfinansiert pensjonsordning, utenlandsk arbeidsgiverfinansiert pensjonsordning, norsk fol-

¹ Prop. 120 LS (2014-2015).

ketrygd og utenlandske offentlige pensjonsordning. Situasjonen krever kunnskap om innholdet i de ulike utenlandske ordningene, for eksempel når starter utbetalingen, hvor lenge løper den og med hvilke beløp, samt kunnskap om skattereglene. De pensjonsrettslige spørsmålene holdes utenfor denne fremstillingen.

Norske regler for beskatning av skattefaviserte pensjonsordninger

Etter norske regler er arbeidsgivers premieinnbetaling skattefri dersom det er gitt fradrag for premieinnbetalingen etter skatteloven §§ 6-45 og 6-72, skatteloven § 5-12 (6), andre setning. Fradrag for kostnad til sikring av pensjoner gis bare etter reglene i §§ 6-46, 6-47 og 6-72 når kostnadene ikke er pålagt ved lov. Etter § 6-46 gis arbeidsgiver på visse vilkår fradrag for tilskudd til foretakspensjonsordning etter lov om foretakspensjon, tilskudd til innskuddspensjon etter lov om innskuddspensjon og tilskudd til tjenestepensjon etter lov om tjenestepensjon.

I og med at skatteloven stiller krav om at tilskuddene skal være i tråd med de nevnte pensjonslovene for at det gis fradrag for tilskuddet, vil arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk pensjonsordning utenfor de tre nevnte pensjonslovene ikke gi arbeidsgiver fradragsrett etter § 6-45 og § 6-46 og dermed vil tilskuddet anses som skattepliktig lønnsinntekt for arbeidstaker.

Fra 2015 gis arbeidsgiver fradrag til tilskudd til EØS-basert pensjonsordning som skattyter var medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 6-72. Formålet med § 6-72 var å fjerne eventuelle EØS-rettslige innvendinger mot at det kun var norske pensjonsordninger som er skattefavisert, jf. Prop. 120 LS (2015-4-2015). Norsk eller utenlandsk arbeidsgivers tilskudd til utenlandsk ordning i tråd med vilkårene i § 6-72, vil da gi skattyter fritak for skatteplikt for arbeidsgivers premieinnbetaling, jf. skatteloven § 5-12.

I forskriften til skatteloven § 6-72-1 oppstilles det både vilkår knyttet til ordningen og vilkår knyttet til skattyter for at fradrags skal gis. Skatteloven § 6-72 er mest praktisk for utenlandske arbeidsgivere som sender arbeidstakere på arbeidsopphold i Norge.

Når det gjelder skattyter må vedkommende:

- være alminnelig eller begrenset skattepliktig til Norge, og
- hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid i inntektsåret må skattlegges i Norge,
- skattyter må være medlem av ordningen i minst ett år før skatteplikten til Norge etableres
- det må være gitt fradrag for tilskudd til ordningen før skatteplikten til Norge etableres.

Det sistnevnte vilkåret må da knytte seg til at arbeidsgiver er gitt fradrag for tilskuddet til ordningen før arbeidstaker etablerer skatteplikt til Norge.

Når det gjelder ordningen, fremgår det av forskriften at:

- alderspensjon skal være hovedytelse i ordningen,
- pensjonsinnretningen må være etablert i en EØS-stat og
- ha nødvendig tillatelse til å drive slik virksomheter der, og
- være underlagt tilsyn fra offentlig myndighet der

Det oppstilles og krav om at norske myndigheter kan kreve utlevert opplysninger i etableringsstaten i medhold av skatteavtale, eventuelt at skattyter fremlegger erklæring fra offentlig myndighet i etableringsstaten som bekrefter forhold av betydning for fradragsretten.

I og med at det oppstilles krav om at ordningen må være etablert i en EØS-stat, vil utenlandske pensjonsordninger etablert utenfor EØS, for eksempel Sveits og Storbritannia, ikke gi fradragsrett etter § 6-45 eller 6-72. Arbeidsgivers premieinnbetaling vil da ikke være skattefri etter skatteloven 5-12.

Grunnleggende beskatningsregler knyttet til inntekt og formue fra utlandet

Betydningen av skattemessig bosted

Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket, jf. skatteloven § 2-1 (1). Hvem som regnes som bosatt i Norge, er nærmere regulert i skatteloven § 2-1 (2) og § 2-1 (3). Sistnevnte har bestemmelser om opphør av bosted når man tar fast opphold i utlandet.

Dersom man er bosatt, er man skattepliktig til Norge for formue og inntekt i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (9). Det betyr at utenlandsk arbeidsgivers innbetaling til utenlandsk pensjonsordning kan anses skattepliktig til Norge dersom skattyter selv er bosatt her. Det betyr også at den fremtidige pensjonsinntekten er skattepliktig til Norge dersom mottaker er bosatt i Norge samme år pensjonsinntekten skal skattlegges.

Skatteplikten kan eventuelt begrenses gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre stater eller andre norske regler som skal avhjelpe dobbeltbeskatning.

Skatteavtalene kan begrense norsk beskatningsrett til den utenlandske premieinnbetalingen ved at arbeidsgivers premieinnbetaling anses som skattepliktig lønn og hvor Norge gjennom skatteavtalen har begrenset beskatningsrett. Skatteavtalene kan også begrense norsk beskatning av den fremtidige utbetalingen hvis beskatningsretten er gitt til utbetalingsstaten.

Slik artikkelen er lagt opp, skilles mellom premieinnbetalingen, jf. «Skatteplikt for arbeidsgivers premieinnbetaling» og den fremtidige pensjonsutbetalingen, jf. «Skatteavtalens prinsipper».

Skatteplikt for arbeidsgivers premieinnbetaling?

Det er kun arbeidsgivers premieinnbetalinger i tråd med skatteloven § 5-12 (6), som er skattefri for skattyter.

Premieinnbetalinger i andre tilfeller vil anses som skattepliktig lønnsinntekt.

Arbeidsgivers innbetaling til arbeidsgivers pensjonsordning må anses som lønnsinntekt etter skatteavtalens bestemmelser om lønnsinntekt.

For arbeid utført i Norge vil Norge med henvisning til skattelovens § 5-1 og skatteavtalens lønnsbestemmelser, kunne skattlegge premieinnbetalinger som ikke er skattefrie etter skattelovens § 5-12.

For skattytere som er på arbeidsopphold i utlandet, vil Norge gjennom den samme lønnsbestemmelsen i skatteavtalene kunne ha fraskrevet seg beskatningsretten til lønnsinntekt inkludert arbeidsgivers premieinnbetaling. Eventuelt at premieinnbetalingen inngår i beskatningsgrunnlaget i Norge, men at Norge reelt sett ikke innkrever skatt på fordelene fordi Norge gjennom metodebestemmelsen i skatteavtalen unntar inntekten fra beskatning i Norge, eller gir kreditfradrag for skatt betalt i utlandet etter bestemmelser i skatteavtalene eller skatteloven § 16-20. Et annet alternativ er at inntekten ikke skattlegges i Norge fordi premieinnbetalingen inngår i grunnlaget for skattenedsettelse etter skattelovens § 2-1, 10. ledd.

En rekke arbeidstakere er skattemessig bosatt i Norge, men er arbeidstakere i utlandet og mottar lokal pensjonsordning i utlandet fra sin utenlandske arbeidsgiver. Etter amerikansk rett er for eksempel en innbetaling til en amerikansk 401k-ordning skattefri der, men hvor premien i prinsippet skal inngå i grunnlaget for skatteplikt i Norge, etter som premieinnbetalingen må anses skattepliktig etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-12. En premieinnbetaling til amerikansk 401k-ordning er ikke skattefremfordret i Norge etter skattelovens § 5-12. Norge vil likevel antagelig ikke skattlegge den samme innbetalingen. Det skyldes at Norge kan ha fraskrevet seg beskatningsretten etter lønnsbestemmelsene i skatteavtalene, gir kredit i norsk skatt for skatt betalt i utlandet, eller avhjelper dobbeltbeskatning på annen måte.

Dersom skattyter en gang i fremtiden mottar utbetaling fra den amerikanske pensjonsordningen, skattlegges den

som pensjon i USA. Det kan medføre økonomisk dobbeltbeskatning dersom Norge da i prinsippet først lar premieinnbetalingen inngå i skattegrunnlaget i Norge, og deretter skattlegger den fremtidige utbetalingen som pensjon.

Skatteavtalenes prinsipper for beskatning av pensjonsinntekten fra utlandet

Norge har inngått en rekke skatteavtaler med andre stater og det er viktig å lese riktig skatteavtale for å vurdere Norges beskatningsrett. Norges skatteavtaler bygger i stor utstrekning på OECDs modellavtale, men avvik kan forekomme.

OECDs modellavtale sier at «pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State» (vår understrekning).

OECDs modellavtale gir bostedsstaten eksklusiv beskatningsrett til pensjonsutbetalinger i arbeidsforhold.

Pensjonsutbetalingen kan også være skattepliktig i det landet den betales fra, og være gjenstand for kildeskatt i utbetalingslandet. Skatten trekkes av utbetaler. Pensjonsutbetaler vet ikke nødvendigvis hvor mottaker er bosatt og trekker kildeskatt etter internretten i landet.

Hvorvidt utbetalingene skal skattlegges i Norge eller i kildestaten vil da bero på hvorvidt Norge har skatteavtale med det andre landet, og om skatteavtalen gir anvisning på om det er Norge eller kildestaten som skal skattlegge inntekten.

Hvis Norge er gitt eksklusiv beskatningsrett til å skattlegge utbetalingen, kan ikke den andre staten skattlegge. Dersom den andre staten da har skattlagt inntekten, vil ikke norske skattemyndigheter gi kreditfradrag for den skatten som er betalt med den begrunnelse at Norge ikke anerkjenner at den andre staten kunne skattlegge inntekten. Løsningen er da å forsøke å kreve refusjon av skatten i utbetalingslandet. Det er ofte en tidkrevende og vanskelig prosess å gjennomføre som

ofte krever at man må levere skattemelding i det aktuelle landet.

En bedre løsning er da å kontakte pensjonsutbetaler og be om fritak for kildeskatt før utbetalingene skjer ved å dokumentere og vise til at man er skattemessig bosatt i Norge.

OECDs modellavtale er ikke en bindende skatteavtale i seg selv og mottaker av pensjon fra utlandet må sjekke om Norge har inngått skatteavtale med staten utbetalingen skjer fra og deretter vurdere Norges beskatningsrett i lys av den konkrete skatteavtalen.

Skattemessig klassifisering av ordningen

Klassifisering av norske pensjonsordninger byr ikke på problemer. Slike ordninger er opprettet i tråd med norsk rett, og den skattemessige behandlingen følger skattereglene som er gitt for de enkelte ordningene. Pensjonstilbyder har ansvar for innberetning til skatteetaten når utbetalingen en gang i fremtiden starter å løpe.

I praksis er det de utenlandske ordningene som medfører problemer for klassifiseringsformål. Selv om ordningene er etablert for å oppfylle et pensjonsspareformål, er det flere tilfeller fra skatteetatens praksis som viser at skatteetaten ikke anser ordningene som pensjoner, men mer tradisjonelle spareformer.

Saken som refereres i punktet nedenfor, kan tjene som illustrasjon på problemstillingen. Etterfølgende praksis viser at skatteetaten ved sin kontroll og klassifisering av utenlandske ordninger bruker samme metodikk som i vedtaket når den vurderer beskatning av andre utenlandske ordninger.

Vedtak fra skatteklagenemnda om amerikansk «Individual Retirement Account»

Skatteklagenemnda, stor avdeling, fattet 17.11.2016 et vedtak (01 NS 16/2016) som omhandler klassifisering av uttak fra amerikansk Individual Retirement

Account (IRA-konto) for skattepliktig bosatt i Norge. Skattekontoret la opprinnelig til grunn at uttaket skulle beskattes som utbytte fra aksjefond, mens skattepliktige anførte at uttaket skulle anses som pensjon eller lignende ytelse etter skatteavtalen mellom Norge og USA.

Skatteklagenemnda legger til grunn, basert på informasjon fra amerikanske skattemyndigheter, at en IRA-konto er en skattefavoredert individuell spareordning for pensjonsformål. Innskudd kan gi fradrag i arbeids- eller næringsinntekter, og uttak kommer helt eller delvis til beskatning i uttaksåret i USA. Om innskuddet var fradragsberettiget, blir uttaket skattepliktig. En IRA-konto kan bestå av obligasjoner, aksjer og andre finansielle instrumenter. Avkastningen på kontoen i form av renter, gevinst og utbytte kan reinvesteres uten skattemessige konsekvenser for konto-haveren i USA. Om investoren ikke er fylt 59,5 år ved uttak fra kontoen, vil det medføre at det ilegges straffeskatt i tillegg til ordinær skatt på uttaket.

Skatteklagenemnda slo fast at all den tid IRA-kontoen ikke består i innskudd fra en ubestemt krets av personer med rett til andeler i fond, men direkte eierskap i aksjer og kontanter, så kunne ikke uttakene klassifiseres som utbytte fra aksjefond – slik skattekontoret hadde lagt til grunn.

Det ble da vurdert om uttakene kunne beskattes som pensjon, livrente eller IPS-sparing etter norsk internrett.

Pensjon

Skatteklagenemnda vurderte om uttak fra IRA-kontoen kunne anses som skattepliktig pensjonsinntekt etter skatteloven § 5-1. Hva som ligger i begrepet «pensjon», kommer frem av lovforarbeidene til skatteloven i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 48:

«Pensjoner er karakterisert ved at de som regel skal sikre skattyter eller de skattyter forsørger, et utkomme fra det tidspunkt vedkommende ervervsinntekt faller bort på grunn av sykdom, uførhet

eller oppnådd pensjonsalder. Ytelsene løper i alminnelighet fra et bestemt tidspunkt og for en bestemt periode, eller så lenge rettighetshaveren lever...»

Basert på denne definisjonen la skatteklagenemnda til grunn at:

«Vilkåret om at ytelsene trer i kraft fra tidspunktet ervervsinntekt faller bort og at ytelsen skal løpe for en bestemt periode eller til rettighetshaveren dør tilsier at skattepliktiges uttak fra IRA-kontoen ikke kan tilsvare pensjon, slik det legges til grunn i forarbeidene til skatteloven.»

Livrente

Nemnda vurderte videre om det var tale om livrente som er skattepliktig etter skatteloven § 5-41. Forarbeidene i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 49 sier at:

«Livrente kan omtales som et forsikringsprodukt hvor selskapet på bakgrunn av innbetalt premie skal utbetale terminbeløp så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder. Kontrakten kan være inngått med selskap som er etablert i eller utenfor Norge.»

Skatteklagenemnda konkluderte med at skattepliktiges uttak fra IRA-konto ikke kunne sidestilles med livrente, da det på en IRA-kontoordning ikke er krav om innbetaling av premie og utbetaling av terminbeløp.

Individuell pensjonsordning (IPS)

Etter skatteklagenemndas syn skiller en IRA-avtale seg fra IPS-sparing ved at sistnevnte hovedsakelig gjelder sparing i form av periodiske innskudd med tilsvarende periodiske utbetalinger. I tillegg kan det tegnes forsikring i forhold til uføreytelser.

Skatteklagenemnda slår videre fast at i en IRA-kontoordning får skattepliktige fradrag for innskudd under visse forutsetninger, i tillegg til vanlig beskatning ved uttak i USA. Det er ikke krav til om at det skal foretas faste innskudd, og det er ikke en forsikringsavtale som kan gi rett til uføreytelser i kontoordningen.

Formålet er sparing med skattefradrag til pensjonsformål.

Når det gjelder klassifiseringen av IRA-konto etter norsk rett, viser skatteklagenemnda til dom fra Sør-Trøndelag tingrett (Utv. 2014/269) og Skattedirektoratets tolkningsuttalelse. Det legges her vekt på adgangen til å få fradrag ved innskudd til pensjons- og forsikringsordninger. I tingrettsdommen ble det bemerket at det ikke uten klare holdepunkter kan åpnes for utsatt periodisering av lønnsinntekter. Konsekvensen av dette er at det ikke kan gis fradrag for inntekten som eventuelt skulle skytes inn på IRA-konto etter norske regler. Inntekten som dannet grunnlaget for innskuddet, ble tidfestet i tråd med hovedregelen for arbeidsinntekt (kontantprinsippet), som vanligvis er utbetalingsåret. I dommen legges det til grunn at «I relasjon til norske skatteregler er IRA oppsparte midler, som ikke skal beskattes ved utbetalingen». Skatteklagenemnda la til grunn at dommens slutning om manglende skatteplikt ved uttak, måtte få betydning for klassifiseringen.

Skatteklagenemnda kom da til at IRA-kontoen ikke faller inn under reglene om skattefavoredert sparing for pensjonsformål etter norske regler, og at uttak fra kontoen gjelder midler som det ikke ville være fradragsrett for ved innskudd. Uttak anses da som uttak av oppsparte midler uten skatteplikt.

Skatteklagenemnda la da videre til grunn at skattepliktene for avkastningen følger reglene om formues- og inntektsbeskatning i skatteloven §§ 4-1 og 5-1 for de underliggende objektene i kontoen. For aksjer vil utbytte beskattes og for kontantinskudd vil renter komme til beskatning. Det skal foretas en gevinst/tapsberegning av innstående aksjer ved eventuell realisasjon. Endelig vil det måtte foretas en formuesbeskatning av verdiene på IRA kontoen.

Kommentar til klassifiserings-spørsmålet

En riktig klassifisering krever god kunnskap om innholdet i ordningen.

Dessverre ser vi i praksis at mange skattytere ikke har god nok kjennskap til egen utenlandsk ordning, og man tror uten videre at det som er pensjon etter fremmed rett også er det etter norsk rett. Utfordringene i praksis er da å skaffe god nok informasjon slik at skattekontoret kan fatte riktig avgjørelse.

I vedtaket legges til grunn at det er den underliggende avkastningen som skal skattlegges i Norge, dvs. at hvis IRAen er bundet opp i aksjer, skal den løpende avkastningen på aksjene skattlegges. Det kan i så fall være utbytter eller salg av underliggende portefølje. Det vil også få betydning om utbytte kan disponeres over eller om det refinansieres automatisk uten kontroll av den enkelte IRA-kontohaver. Det medfører massive rapporteringsutfordringer for skattytere om en skal følge vedtaket. Det vil også innebære en juridisk dobbeltbeskatning som ikke avhjelpes. Avkastningen som opptjenes på kontoen og som i USA tillegges kapitalen, blir gjenstand for løpende beskatning i Norge som igjen innebærer svekkelse av den samme kapitalen. I USA vil USA skattlegge selve utdelingene, selv om avkastning allerede er skattlagt i Norge. Det er i korrespondanse fra skattekontoret lagt til grunn at slik beskatning som skjer i ulike inntektsår, ikke avhjelpes gjennom kreditfradrag etter skatteloven § 16-20.

En løsning kan være å vurdere om det er grunnlag for fremtidig kildeskatt i utbetalingsstaten. Ser man på skatteavtalen mellom Norge og USA, er Norge i artikkel 18 gitt eksklusiv beskatningsrett for private pensjoner som utgjør vederlag for tidligere lønnsarbeid. Det er likevel ikke klart om utbetaling fra en IRA følger skatteavtalens artikkel 18.

Dersom man har ordninger som i USA skattlegges som pensjoner, kan en vise til artikkel 18 som grunnlag for å hevde at USA ikke skal skattlegge utbetalingen. Selv om Norge da ikke anerkjenner den utenlandske ordningen som pensjonsordning, unngår man hvert fall juridisk dobbeltbeskatning av midlene.

Skatteetatens kontrollarbeid

Norge har inngått avtale med både USA (ved Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA) og OECD-medlemsstatene (ved Common Reporting Standard – CRS). Disse avtalene sikrer at norske skattemyndigheter får årlig informasjon om norske bosatte skattyteres finansielle eiendeler i de landene avtalene omfatter. Norske finansinstitusjoner har tilsvarende plikt til å rapportere utlendingers finansielle eiendeler, og disse opplysningene rapporteres videre fra Skatteetaten til den aktuelle skattyters bostedsland under FATCA/CRS-avtalene.

Avdekking av norske skattyteres formuer i utlandet er en høyt prioritert oppgave i Skatteetaten. Vi erfarer også at Skatteetaten inkluderer utenlandsk inntekt og formue som de har mottatt fra andre staters skattemyndigheter i den enkelte skattyters skattemeldinger. Det kommer i disse tilfellene opp et varsel i skattemeldingen om at Skatteetaten har mottatt opplysninger om utenlandske formues- og/eller inntektsposter, og man kan da enten akseptere de rapporterte tallene, eller korrigere disse. I mange tilfeller ser vi nok at kvaliteten på disse opplysningene er varierende, men det innebærer også en klar oppfordring fra Skatteetaten om å gi korrekte opplysninger.

Riksrevisjonen har undersøkt Skatteetatens arbeid med å avdekke norske skattepliktiges inntekter og formuer i utlandet for årene 2017–21. I rapporten «Skatteetatens arbeid med å avdekke norske skattepliktiges inntekter og formuer i utlandet samt kryptovaluta», er konklusjonen at Skatteetaten på en god måte har tatt i bruk flere virkemidler for å avdekke verdier i utlandet, men at det er gjennomført for få kontroller. Skattedirektøren varsler større ressurser til slik avdekking. Hun mener at summen av bedre veiledning, mer tilrettelegging, mer kunnskap og flere kontroller vil gi en høyere etterlevelse av skattereglene²

Riksrevisjonens rapport

Riksrevisjonens rapport (datert 19.10.2023) sier at:

«Skatteetaten har tatt i bruk flere virkemidler, men har lagt for lite vekt på kontroll, noe som kan ha ført til lav oppdagelsesrisiko. Skatteetaten legger mer vekt på informasjon og veiledning enn kontroll. De har prioritert virkemidler som bidrar til å øke kunnskapen om hva som skal rapporteres inn.»

Riksrevisjonen konkluderer med at de fleste som har formue og inntekt i utlandet kjenner til rapporteringsplikten, og bevisst bryter reglene. Manglende rapportering skyldes ifølge Riksrevisjonen manglende vilje, og ikke manglende kunnskap.

Riksrevisjonen anbefaler Finansdepartementet å sørge for at Skatteetaten:

- Har et tilstrekkelig høyt kontrollnivå i tråd med risikoen på utlandsområdet for å sikre legitimitet, likebehandling og skatteprovenyet
- Øker utnyttelsen av opplysninger fra utlandet og egne datakilder for analyse og risikovurderinger, målrettet dulting og kontroll
- I større grad benytter ordningen med å sende bistandsanmodninger som et ledd i kontrollarbeidet

Basert på Riksrevisjonens rapport og anbefalinger kan man altså forvente en høyere grad av kontrollvirksomhet på dette området fremover.³

Skatteetatens kontroller tilsier at skattyterne må ha god kjennskap til sine utenlandske pensjonsordninger slik at skattyterne selv kan gjøre riktige klassifiseringer av ordningene og anvende skattereglene korrekt. I de sakene vi har sett siste året synes skattekontoret å være bevisst på den «metodikken» som ble lagt til grunn i skatteklagenemndas vedtak.

³ <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2023-2024/skatteetatens-arbeid-med-a-avdekke-norske-skattepliktiges-inntekter-og-formuer-i-utlandet-samt-kryptovaluta/>

² <https://kommunikasjon.ntb.no/pressemeding/18011769/skatteetaten-har-okt-kontrollen-av-verdier-i-utlandet?publisherId=1726411&lang=no>

HR-dom: Etterinnmelding i en tjenestepensjonsordning

Du kan miste pensjonen hvis du på grunn av en feil ikke er meldt inn i arbeidsgivers pensjonsordning. Det er konklusjonen i en sak som Høyesterett behandlet i høst som dreide seg om musikere ved Ishavskatedralen i Tromsø.



Advokat(H)
Sigurd Øyvind Kambestad
Parat

Foto: Ulrik Øen Johnsen

Saken

Musikerne ble engasjert som oppdragstakere ved katedralen, og spilte konserter som var veldig populære. Musikerne mente imidlertid at de ikke skulle vært tilknyttet Ishavskatedralen som oppdragstakere, men at de skulle vært ansatt og med andre ord vært arbeidstakere.

Det ble avgjort av lagmannsretten at musikerne skulle ha vært arbeidstakere fra 1. januar 2013. Det innebar bl.a. at de skulle hatt feriepenger hvert år fra 2013, og at de skulle vært innmeldt i Ishavskatedralens pensjonsordning fra samme dato. Lagmannsretten dømte Ishavskatedralen til å etterbetale feriepenger for hele perioden og til å etterinnmelde musikerne i pensjonsordningen. Ishavskatedralen anket begge spørsmålene til Høyesterett. Høyesterett mente det ikke var grunnlag for å behandle feriepengespørsmålet, men ville behandle spørsmålet om arbeidsgiver var forpliktet til å etterinnmelde musikerne i pensjonsordningen med virkning fra 1. januar 2013.

En «fordring»?

Musikerne anførte som grunnlag for at arbeidsgiver var forpliktet til å etterinnmelde dem med virkning tilbake fra 1. januar 2013, at dette var en «fordring»,

og at det derfor var et krav som ikke foreldes etter den alminnelige treårsregelen i foreldelsesloven. Grunnlaget for denne anførselen var de spesielle forpliktelsesrelasjonene som etableres ved en kollektiv tjenesteforsikring. Lov om offentlig tjenestepensjon pålegger arbeidsgiver en plikt til å etablere en forsikringsordning for de ansatte. Den kollektive forsikringsordningen har Høyesterett i HR-2014-2470-A beskrevet slik: «Kollektiv forsikring er et trepartsforhold, hvor forsikringstakeren inngår en forsikringsavtale med et forsikringsselskap til fordel for en bestemt angitt gruppe.»

Høyesterett – ikke en «fordring»

Det innebærer at arbeidsgiver har en forpliktelse til å sørge for at de ansatte er omfattet av en forsikringsordning, og det kan arbeidsgiver gjøre ved å sende en melding til forsikringsselskapet. Denne forpliktelsen mente arbeidstakerne ikke er en «fordring» i foreldelseslovens forstand. Dette var Høyesterett forså vidt enig i, og Høyesterett uttalte i avsnitt 48: «Et krav om at en annen skal sende en melding til noen, vil ikke uten videre være en «fordring» på en ytelse som er gjenstand for foreldelse etter [foreldelsesloven § 1](#).¹ Riktignok har den andre parten da – om kravet fører frem – en handleplikt. Men meldingen må i tillegg resultere i at kravshaveren tilgodeses en ytelse av formuerettslig art.» Men Høyesterett sier videre at når arbeidsgiver sender en slik melding til



Saken dreide seg om musikere ved Ishavskatedralen i Tromsø.

forsikringsselskapet, så utløser det et krav fra forsikringsselskapet mot arbeidsgiver om betaling av en engangspremie for å dekke innmelding tilbake i tid. Høyesterett mener at dette betalingskravet er en så dominerende virkning av etterinnmeldingen, at det er mest nærliggende å bedømme kravet om at soknet etterinnmelder den ankende part i pensjonsordningen som en fordring på soknet om å yte et formuesgode til hans fordel.

Retten til medlemskap foreldes fortløpende

Til anførselen om at retten til å være tilmeldt pensjonsordningen er et underliggende rettsforhold som ikke er gjenstand

1 <https://lovdata.no/pro/#reference/lov/1979-05-18-18/%C2%A71>

for foreldelse, sier Høyesterett i avsnitt (52) «Jeg er enig i at rettigheten som sådan er et rettsforhold som ikke foreldes. Dette innebærer at retten til å være medlem i ordningen ikke kan bortfalle som foreldet. Det som er gjenstand for foreldelse, er det løpende kravet om at soknet skal melde A inni ordningen og betale tilhørende premie – selve handleplikten. I praksis blir konsekvensen at retten til å bli medlem i pensjonsordningen, foreldes løpende.»

Løsningen er ikke innlysende, sett på bakgrunn av de forpliktelsesrelasjonene jeg beskrev over. Arbeidsgivers forpliktelse overfor arbeidstaker, er at arbeidstaker har rett (og plikt) til å være omfattet av arbeidsgivers pensjonsordning. Forsikringsavtalen er mellom arbeidsgiver og forsikringsselskapet, og arbeidsgiver betaler premie til forsikringsselskapet på grunnlag av denne avtalen.

Forsikringsordningen er en ytelsespensjon, og premien i en slik ordning er avhengig av forvaltningen og om selskaps avsetning er tilstrekkelig til å oppfylle forpliktelsene overfor arbeidstakerne. Det er derfor usikkert hva som blir premien arbeidsgiver må betale, og det er teoretisk mulig at det ikke vil utløse premieplikt overhodet. Kravet om å betale premie er et krav som fremsettes av forsikringsselskapet mot arbeidsgiver på grunnlag av forsikringsavtalen. Etter arbeidstakernes mening er det i tilfellet, i denne relasjonen, spørsmålet om foreldelse er aktuelt. Dette var Høyesterett altså ikke enig i.

Krav må rettes mot pensjonsleverandøren

Det følger av flere avgjørelser i Forsikringsklagenemnda at pensjons-

leverandøren er direkte ansvarlig for at alle arbeidstakere er omfattet av den inngåtte kollektive pensjonsavtalen. Etter Høyesterett syn kan dette ikke føre til at arbeidsgiver har en plikt til å sørge for etterinnmeldelse, men uttaler at dette er et krav som i tilfelle må rettes mot pensjonsleverandøren.

Tariffavtale sikrer pensjonen

Det hører med til historien at de ansatte ved Ishavskatedralen har en tariffavtale som sikrer pensjonen, slik at arbeidsgiver når de ansatte går av med pensjon, har et krav direkte mot arbeidsgiver. Til syvende og sist vil med andre ord de ansatte få dekke sine pensjonskrav, hvis da ikke arbeidsgiver går konkurs. Det er det liten risiko for, men det kan være aktuelt i andre tilfeller der arbeidstakere har blitt feilklassifisert som oppdragstakere.

Merverdiavgiftsbehandling av leveranser til petroleumsvirksomhet

Enkelte virksomheter tolker fritakene i merverdiavgiftsloven bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift selv om vilkårene ikke er til stede. Ved kontroller fra skatteetaten kan dette få store konsekvenser med etterberegning og eventuell tilleggsskatt for de aktuelle virksomhetene.



Advokat
Karianne Mo
Senior Manager BDO Advokater

Fritak for leveranser til petroleumsvirksomhet

Merverdiavgiftsloven inneholder flere bestemmelser om fritak for merverdiavgift for leveranser til offshore virksomhet. Fritakene er særlig begrunnet i konkurransekraften til virksomhet på norsk sokkel. Reglene er imidlertid kompliserte, og inneholder flere fallgruver. Jeg vil i det følgende gå gjennom noen aktuelle problemstillinger.

To delvis parallelle fritak i merverdiavgiftsloven § 6-32 og § 6-11

Avgiftsfritakene for petroleumsvirksomheten ble innført for å fremme utviklingen av Norges oljeressurser, og for å legge forholdene til rette for norske næringsdrivende, i konkurranse med utenlandske leverandører. Fritakene går helt tilbake til sisteleddsavgiften.

Havområdene utenfor norsk territorialgrense, områder utenfor tolv nautiske mil fra grunnlinjene, faller utenfor merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 1-2. Omsetning av varer og tjenester til petroleumsanlegg utenfor territorialgrensen skal derfor ikke

avgiftsbelegges (for varer kan dette avhenge av hvor varene kommer fra).

For petroleumsnæringen gjelder to delvis parallelle fritak i mval. § 6-32 (Petroleumsfritaket) og § 6-11 (Plattform- og rørledningsfritaket).

Ordlyden i § 6-32 dekker videst og omfatter levering av alle varer som skal benyttes av rettighetselskaper (oljeselskaper) og eiere og leietakere av plattformer til leting/utvinning av olje og gass på kontinentalsokkelen. For tjenester følger derimot følgende begrensning for § 6-32 i merverdiavgiftsforskriften § 6-32-2 første ledd (vår understrekning):



Avgiftsfritakene for petroleumsvirksomheten ble innført for blant annet å fremme utviklingen av Norges oljeressurser.

«(1) Fritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd omfatter tjenester som utføres på andre anlegg eller innretninger enn de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-11 og som er til bruk i havområder utenfor merverdiavgiftsområdet i forbindelse med utforskning og utnytting av undersjøiske naturforekomster.»

Dette betyr at § 6-32 ikke får anvendelse for tjenester som knytter seg til oljeboringsplattformer og andre flyttbare plattformer som omfattes av § 6-11.

I Merverdiavgiftshåndboken 2023 punkt 6-11.3 uttaler skatteetaten følgende om fritaket:

«Fritaket omfatter oljeboringsplattformer så vel som flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet. Uttrykket «oljeboringsplattform» betyr enhver innretning bygget som fartøy eller plattform for boring etter petroleum fra undersjøiske forekomster. Ved lovendring i 1974 ble fritaket utvidet slik at det også omfatter andre flyttbare plattformer til slik virksomhet. En plattform som slepes ut på feltet, anses som flyttbar selv om den boltes fast på bruksstedet. Også leveranser av seksjoner eller moduler til plattformer kan skje avgiftsfritt, jf. Av 19/84 av 13. august 1984.»

Til tross for at uttalelsen gir begrepet «flyttbare plattformer» en vid anvendelse, skaper begrepet forvirring i forhold til anvendelsesområdet for hhv. § 6-11 og § 6-32.

Plattformer med stålunderstell var det vanligste i starten av oljeeventyret i Nordsjøen for ca. 50 år siden. Mange av plattformene i Nordsjøen står fortsatt på stålunderstell (jackets), og disse førstegenerasjonsplattformene kan derfor vanskelig karakteriseres som flyttbare. Videre vil f.eks. boligplattformer og prosesseringsplattformer normalt ikke falle inn under uttrykket «oljeboringsplattform».

Dette betyr at det er fritaket i § 6-32, og ikke 6-11, som kommer til bruk i disse tilfellene.

Ettersom dokumentasjonskravene for de to fritakene er ulike, kan dette føre til at man ikke har rett dokumentasjon til å dokumentere gjeldende fritak.

Omfattende dokumentasjonskrav

Nedenfor gis en forenklet fremstilling av dokumentasjonskravene.

Tre vilkår må være oppfylt for plattform- og rørledningsfritaket, jf. mval. § 6-11 (2):

- Varen/tjenesten må være knyttet til oljeboringsplattformer, flyttbare plattformer eller rørledninger
- leveransen må gjelde bygging, ombygging, reparasjon, driftsutstyr eller vedlikehold
- leveransen må være til siste omsetningsledd

Dokumentasjonskrav, jf. mvaf. § 6-11-2 (rørledninger):

- Faktura skal merkes «Merverdiavgift ikke beregnet», og
- Tilleggskrav for plattformer mvaf. § 6-11-1 jf. 6-9-3:
 - tjenesteleveranser skal dokumenteres ved bekreftelse fra kjøperen som inneholder opplysninger om hvilken plattform tjenesten gjelder
 - ved service utført utenfor plattformen skal det bekreftes fra kjøper at utstyret servicen utføres på inngår i plattformens driftsutstyr.

Fritaket for rørledning omfatter rørledning, mottakeranlegg, anlegg for behandling av avløps- og ballastvann fra rørledning, lagertanker, pumpeanlegg og målestasjon før videretransport. Leveranser til øvrige deler av anlegget, f.eks. administrasjonsbygg, kai og utskipningsanlegg, skal faktureres med 25 % mva.

Følgende vilkår må være oppfylt for petroleumsfritaket, jf. mval. § 6-32:

Varen/tjenesten må være levert til rettighetsselskaper, boreselskaper og eiere/leietakere av plattformer, eller utenlandsk næringsdrivende som ikke er registrert i Norge, til bruk i petroleumsvirksomhet offshore utenfor norsk merverdiavgiftsområde. (Fritaket

omfatter også slike leveranser til norske næringsdrivende som driver virksomhet unntatt fra loven ([R 32 av 26. februar 1974](#)¹ og brev av 8. september 1988 fra Finansdepartementet).

- Dokumentasjonskrav, jf. mvaf. § 6-32-3:
- Faktura skal merkes «Merverdiavgift ikke beregnet», og
- fritaket skal dokumenteres ved skriftlig bestilling fra kjøper/rettighetsselskap og med opplysning om forbrukssted. Bestillingen skal oppbevares både av kjøper og selger.

Fritaket gjelder dermed bare når leveransen er direkte til rettighetsselskapet/boreselskapet, eller utenlandsk næringsdrivende/norsk næringsdrivende som ikke er mva-registrert i Norge. Leveranser til andre selskaper skal faktureres med merverdiavgift.

Strømledning/kabel

Det norske merverdiavgiftsområdet omfatter leveranser av varer og tjenester på fastlandet og til havs innenfor territorialgrensen (12 nautiske mil fra grunnlinjene), jf. mval. § 1-2 (2), «... område innenfor territorialgrensen». For kabler som leveres både innenfor og utenfor norsk territorialgrense må det gjøres en forholdsmessig fordeling av merverdiavgiftsgrunnlaget (0 % mva for leveransene utenfor tolv nautiske mil og 25 % mva for leveransene innenfor).

¹ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/rundskriv-nr.-32-1974-petroleumsfritaket-i-mval.--6-32/>

Merk den store forskjellen på MVA-behandling av strømkabel og rørledning for gass. Fritaket for rørledning omfatter både delen som er innenfor og utenfor norsk merverdiavgiftsområde. For strømkabler må det gjøres en forholdsmessig fordeling.

Utleie av arbeidskraft

I Høyesteretts dom inntatt i [Rt. 2007 s. 1401](#)² (Norsk Helikopter AS) fikk staten medhold i at utleie av arbeidskraft måtte anses som en fjernleverbar tjeneste. Høyesterett uttalte at hvorvidt en tjeneste kan fjernleveres, må bedømmes ut fra tjenestens art. Det avgjørende for om tjenesten er fjernleverbar, er om levering eller utførelse ut fra tjenestens karakter er knyttet til et bestemt sted. Høyesterett uttalte deretter at utleie av arbeidskraft etter sin art ikke er knyttet til noe bestemt oppfyllelsessted, idet det må skilles mellom oppfyllelsesstedet for utførelsen av arbeidet, og oppfyllelsesstedet for utleien. Utleierens forpliktelse blir oppfylt ved at arbeidskraften blir stilt til disposisjon.

Utleie av personell regnes dermed som en fjernleverbar tjeneste. Fritaket i mval. § 6-22 (2) kommer følgelig ikke til anvendelse når disse fjernleverbare tjenestene leveres fra leverandør som hører hjemme i mva-området til «mottaker hjemmehørende i mva-området».

Dette innebærer at utleie av arbeidskraft mellom norske selskaper skal avgiftsberegnes med 25 % mva (også når arbeidet utføres offshore, mer enn tolv nautiske mil fra grunnlinjene).

For å avgjøre om tjenesten gjelder utleie av arbeidskraft, må det gjøres en analyse av hvem som er ansvarlig for arbeidsresultatet, hvem holder driftsmidlene, og hvem har instruksjonsmyndighet m.m. basert på avtalene. Dette er ikke alltid rett frem. Spesielt ikke når det skjer flere suksessive leveranser, dvs. at innleid personell videreutleies.

Ved utleie av arbeidskraft er det oppdragsgiver som har instruksjonsmyndig-

het og ledelsen av arbeidet. Utleieren har da ikke kontroll eller oversikt over hvilke arbeidsoppgaver som utføres hos oppdragsgiver. I en entreprisekontrakt vil det normalt ikke være noen tvil hos selger om hva slags arbeid som utføres. Se nærmere om avgrensingen i [Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 13.02.2014](#)³.

Innholdstjenester – prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand

Tjenester som leveres FØR lokaliseringen av anlegget er bestemt, anses ikke omfattet av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd (siste pkt.). Dette gjelder f.eks. prosessering av seismiske data, analyse av borekjerneprøver og valg av sted for plassering av oljebrønn.

Tjenester som leveres ETTER at lokaliseringen av anlegget er besluttet, omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 6-32 første ledd (siste pkt.). Dette gjelder f.eks. prosjektering, tegning, konstruksjon og ferdigstilling av innretningen på anleggsstedet og annen teknisk bistand knyttet til anlegget. Forutsetningen for avgiftsfritak er at levering skjer til mottaker som nevnt i bestemmelsen.

Vanlige feil

Enkelte virksomheter tolker fritakene bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift til tross for at leveransen ikke er til «sisteledd»/«rettighetsselskap», eller at dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriften ikke er oppfylt. Dessuten forekommer det misforståelser av fritaksbestemmelsen for rørledning slik at denne tolkes til også å gjelde strømkabel. Dermed vil faktureringen av arbeid på strømkabel innenfor tolv nautiske mil feilaktig faktureres med 0 % merverdiavgift.

En annen problemstilling er avgrensninger av den fjernleverbare tjenesten «utleie av arbeidskraft», spesielt ved suksessive leveranser (utleie/kjøp av tjenester i flere ledd).

Det kan være tilfældigheter som avgjør om det inngås en avtale om en innholdstjeneste «... prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand for slike anlegg eller innretninger» som nevnt i dokumentasjonskravet, eller om det inngås en avtale om arbeidsutleie der den innleide arbeidstakeren utfører samme type arbeid for oljeselskapet. Dette innebærer en risiko for feil avgiftshåndtering hos underleverandøren til oljeselskapet.

Forslag til forenklinger av fritakene

For å unngå faren for feil etterlevelse og mye ressursbruk ved vurderingene av skillet mellom anvendelsesområdet for mval. §§ 6-32/ 6-11, ble det foreslått til forenklingsprosjektet fra 2018 at følgende tas ut av mvaf. § 6-32-2 (1) : «... som utføres på andre anlegg eller innretninger enn de som er nevnt i merverdiavgiftsloven § 6-11»

Da vil mval. § 6-32 også gjelde for tjenester knyttet til plattformer, og man slipper den resurskrevende vurderingen om § 6-11 eller § 6-32 gjelder i det enkelte tilfellet.

Ved nevnte endring trenger man heller ikke å ta stilling til om f.eks. undervannsinstallasjoner er «driftstilbehør» til en oljeboringsplattform eller flytende plattform etter § 6-11, da leveransen uansett er omfattet av fritaket § 6-32.

Videre ble det foreslått at fritaket i § 6-32 for tjenester utvides til å omfatte arbeidsutleie med tilsvarende oppdatering i merverdiavgiftsforskriften. I denne sammenheng vises det til at andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven på samme måte likestiller utleie av arbeidskraft med «innholdstjenestene». Dette gjelder f.eks. helsetjenester § 3-2 (5), sosiale tjenester § 3-4 (3) og undervisningstjenester § 3-5 (3).

Problemstillingene ovenfor er fortsatt like aktuelle da det er mye aktivitet på norsk sokkel. Etter vår oppfatning er det absolutt på sin plass å foreta en bredere gjennomgang av fritakene i denne sektoren og gjennomføre forenklinger.

³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/mval.--6-9-annetledd---vedlikeholdstjenester-pa-marinefartoy--skattedirektoratets-brev-av-13.02.2014/>



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Synne Hurum Austmo og Bernhard Henriksen Nicolaysen, begge Deloitte Advokatfirma.

Danmark – snudd-avregning på innenlandsk salg av telekommunikasjonstjenester

Fra 1. januar 2024 innførte Danmark regler om innenlandsk snudd avregning ved salg av telekommunikasjonstjenester mellom virksomheter. Snudd-avregning innebærer at det er kjøper og ikke selger som skal beregne og betale merverdiavgiften. For at regelen om innenlandsk snudd avregning skal komme til anvendelse, må det dreie seg om salg av telekommunikasjonstjenester og kjøpers hovedaktivitet må være videresalg av slike tjenester til andre danske avgiftspliktige virksomheter. I tillegg må kjøpers egen bruk av telekommunikasjonstjenestene være ubetydelig. Hovedaktiviteten vil anses som videresalg når mer enn 50 % av de kjøpte tjenestene selges videre. Regelen er innført i tråd med EU-regelverket for å redusere mva-svindel.

Indonesia – regjeringen dekker mva på salg av visse boligeiendommer

21. november 2023 trådte en ny forskrift i kraft i Indonesia der det fremgår at den indonesiske regjeringen skal dekke hele eller deler av merverdiavgiften på 11 % ved salg av visse boligeiendommer. Dette i motsetning til den alminnelige mva-behandlingen der kjøper bærer merverdiavgiften. Ordningen gjelder



hovedsakelig for salg av boligeiendommer med omkringliggende hage eller tomt til individuelle huseiere/kjøpere. Eiendommen må være nybygd, klar til bruk, og ikke solgt tidligere. Regjeringen dekker 100 % av mva-beløpet hvis salget skjer mellom 1. november 2023 og 30. juni 2024, og 50 % dersom salget skjer mellom 1. juli 2024 og 31. desember 2024 – forutsatt at merverdiavgiftsgrunnlaget ikke overstiger to milliarder IDR (tilsvarende ca. 1,3 millioner NOK) med en salgspris på opptil fem milliarder IDR (tilsvarende ca. 3,3 millioner NOK).

Luxemburg – endring i mva-satser

I Luxemburg ble mva-satsene redusert i 2023 for å bekjempe inflasjon til hhv. 16 %, 13 %, og 7 % (fra 17 %, 14 % og 8 %). Den reduserte satsen på 3 % forble uendret. Nå er det klart at de ordinære satsene gjeninnføres fra og med 1. januar 2024.

USA – 482 millioner USD hentet inn fra høyinntektssaker

16. august 2022 ble Inflation Reduction Act of 2022 (IRA) signert av president Joe Biden. IRA bevilget 79,6 milliarder USD til Internal Revenue Services (IRS) og relaterte byråer, utover normalbevilgningene, for å håndheve IRA og styrke tjenestene til skattebetalerne. Ifølge pressemeldingen utgitt av IRS 12. januar 2024, har IRS som et resultat av finansieringen inndrevet 482 millioner USD fra 1600 millioner som ikke har betalt sin skattegjeld.

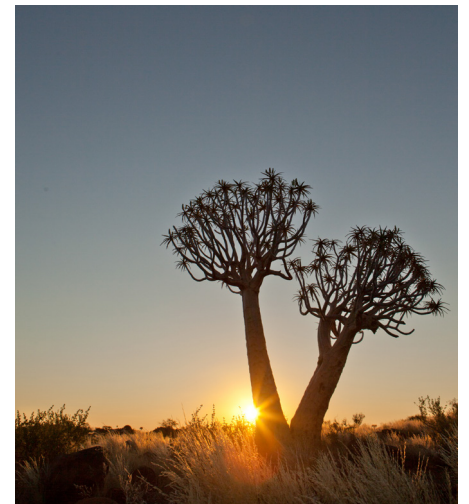
I tillegg til håndhevelsessuksessen ved å følge opp høyinntekts- og formuessaker, fokuserer etaten også på andre tiltak som: balanseavvik i multimillionære partnerskap, økt revisjon av de 76 største partnerskapene ved bruk av kunstig



intelligens, samt å øke etterlevelsesinnsatsen med hensyn til partnerskapsavgifter for selvstendige næringsdrivende.

Zambia – øker skattefri inntektsgrense for PAYE

Pay-as-you-earn (PAYE) referer til en skatteordning der arbeidstakere betaler skatt direkte fra lønnen sin, i stedet for å betale skatt ved årets slutt. Regjeringen i Zambia har i forbindelse med budsjettet for 2024 økt den skattefrie inntektsgrensen for lønnsstakere under den skattefrie inntektsgrensen for lønnsstakere under PAYE-ordninger fra 57 600 ZMW til 61 200 ZMW pr. måned. I tillegg har regjeringen redusert den øverste skattesatsen for PAYE fra 37,5 % til 37 %, og justert inntektsskalaene i samsvar med dette.



Det er også vedtatt ulike endringer knyttet til direkte beskatning gjennom Income Tax Act 2023. Herunder kan det blant annet nevnes en økning i skattefordelen for bedrifter i rurale områder fra 1/7 til 1/5 av gjeldende sats for selskapskatt de første fem årene av virksomheten, innføring av fem års skattefrihet på fortjeneste for lokale produsenter av bomullsfrø og bomullsrensing, innføring av ti års skattefrihet for lønnsomme selskaper innenfor bomullsindustrien, og innføring av kildeskatt på 15 % på eventuell overskuddsinntekt tjent fra en statsobligasjon eller en tilsvarende statsobligasjon utstedt til rabatterte verdi.

ReKomp

Er du revisor eller regnskapsfører?
Da er ReKomp noe for deg!

ReKomp gir deg:

Faste, lave kostnader til etterutdanning.

Fleksibilitet og forutsigbarhet.

Muligheten til å skreddersy din egen kursportefølje.

[Klikk her for å tegne abonnement i dag!](#)



Kvantumsrabatt

ved flere enn ti abonnenter