

Utkast til implementeringsveiledninger

EFRAG publiserte i slutten av desember tre utkast til implementeringsveiledninger som nå er til videre behandling etter at fristen for kommentarer utløp 2. februar 2024. Temaene for implementeringsveiledningene er henholdsvis vesentlighetsvurderingen, verdikjede og detaljerte ESRS-datapunkter. Den sistnevnte består av en Excel-fil med datapunktene og en veileder som forklarer hvordan man kan bruke Excel-filen.

Rapport fra Naturrisikoutvalget

Naturrisikoutvalget ledet av Aksel Mjøs overleverte 12. februar 2024 sin rapport, NOU 2024:2 *I samspill med naturen – Naturrisiko for næringer, sektorer og samfunn i Norge*. Utvalget har vurdert hvordan tap av natur utgjør en risiko for næringer og sektorer i Norge. I utvalgets rapport gis det også anbefalinger

om hvordan ulike aktører kan analysere og håndtere naturrisiko på en god måte. Utvalget fremla en femtrinnsmodell for arbeidet med naturrisiko:

- **Identifisere** hvor du berører naturen
- **Analysere** hvor du er avhengig av og/eller påvirker natur
- **Vurdere** hvor du er utsatt for naturrisiko
- **Rapportere** om vesentlig naturrisiko
- **Beslutte** i konkrete saker og veivalg

Kapittel 9 i utvalgets rapport omhandler analyse og håndtering av naturrisiko i privat sektor, herunder de kommende kravene som følge av CSRD og ESRS-ene.

I rapporten anerkjennes Akademiet for bærekraftsrapportering, arrangert av Revisorforeningen i samarbeid med BDO, Deloitte, EY, KPMG og PWC, som et eksempel på møteplasser og arenaer for selskaper som ønsker å jobbe for et mer bærekraftig næringsliv i Norge.

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 gjennomsiktlige. Etter forslaget skal tilbydere av ESG-rangeringer godkjennes og underlegges tilsyn av ESMA (den europeiske tilsynsmyndigheten).

Under forutsetning av at forordningen blir vedtatt, har Finansdepartementet bedt Finanstilsynet utrede behovet for endringer i norsk lovgivning innen 15. november 2024.

Del V:

Saker fra skatteklagenemndas behandling 2022

I denne artikkelen følger korte utdrag fra saker som har vært behandlet av Skatteklagenemnda i stor avdeling i 2022.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for
Skatteklagenemnda

Sammen med de korte utdragene av sakene følger sakenes referanse og en lenke direkte til den enkelte saken på skatteetatens egne sider. Detaljer fra de konkrete faktumbeskrivelsene og vurderingene finnes der.

Tidfesting og gevinstberegning ved salg av fast eiendom

Den skattepliktige inngikk 10. januar 2014 en avtale med en utbygger om at denne skulle bygge en tremanns bolig på den skattepliktiges ubebygde tomt. Utbygger skulle stille med kapital og dekke kostnader i forbindelse med utbyggingen, mens den skattepliktige skulle stille med tomten. Etter ferdigstillelse skulle utbygger bli eier av 2/3

av boligen, mens den skattepliktige skulle eie 1/3 av den. Den skattepliktige meldte flytting til sin seksjon av boligen i april 2016. De to andre seksjonene ble videresolgt i juni 2017 for kr 4 500 000 og kr 4 300 000.

Når det gjelder spørsmålet om tidfesting, hadde skattekontoret lagt til grunn at kompensasjonen som den skattepliktige hadde mottatt, skulle tidfestes til 2014, idet hans krav om kompensasjon



Den skattepliktige hadde i 2014 levert sin del av avtalen og med det fått et ubetinget krav på motytelse.

Sekretariatet mente at når den skattepliktige uriktig hadde ført til fradrag store beløp med inngående merverdiavgift i sine mva-meldinger, samt ikke innberettet utgående merverdiavgift ved tjenesteimport, var det klart at dette kunne ført til skattemessige fordeler.

Skatteklagenemnda var ikke enig med innstillingen, og mente at opplysningssvikten ikke kunne ha ført til noen skattemessig fordel. Det ble vist til at den skattepliktige var omfattet av nettoføringsordningen.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-76](#).⁴

Tilleggsskatt – skattemessig fordel

Skattekontoret fattet vedtak om å øke den skattepliktiges utgående merverdiavgift (snudd avregning) med ca. kr 1 million, og som en følge av dette ble hans skattepliktige inntekt redusert tilsvarende. Saken gjelder beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt, særlig hvorvidt skattemessige forhold kan få betydning for tilleggsskatten i merverdiavgiftsområdet. Skattekontoret hadde i sitt vedtak om tilleggsskatt ikke hensyntatt skattemessige forhold.

Den skattepliktige anførte i klagen at skatteulempen ved å ha oppgitt for høy inntekt i skattemeldingen måtte hensyntas i vurderingen av den skattemessige fordel som følger av opplysningssvikten i mva-oppgaven.

Sekretariatet mente i likhet med skattekontoret at ulike skattearter skal anses som ulike selvstendige forhold, og at «den skattemessige fordel» skal forstås slik at den bare henviser til den skattemessige fordel av den aktuelle skattearten. I denne saken var det merverdiavgiften. Sekretariatet viste til en rekke dommer⁵ og saker fra Skatteklagenemnda⁶ som viste at skat-

forfalt 10. januar 2014 i henhold til avtale mellom partene. Skattekontoret la til grunn at den skattepliktige fikk en ubetinget rett til kompensasjon den dagen. Den skattepliktige selv mente at kompensasjonen skulle tidfestes til 2016. Det året fikk han brukstillatelse til eiendommen, og ifølge avtalen mellom partene var det først ved ferdigstilling han skulle overta risikoen og eiendomsretten til eiendommen.

Sekretariatet viste til hovedregelen¹ om tidfesting, og mente at det avgjørende for tidfestingen var det tidspunktet den skattepliktige hadde levert sin del av avtalen. I henhold til den skriftlige avtalen mellom partene, skulle den skattepliktige kun stille tomt tilgjengelig. Det gjorde han i 2014. Han hadde på det tidspunktet levert sin del av avtalen og med det fått et ubetinget krav på motytelse.

Når det gjelder gevinstberegningen, ble det reist spørsmål om hvilken verdi det var på den seksjonen som den skattepliktige overtok som vederlag ved ferdigstillingen av boligen. Den skattepliktige mente at verdien ikke kunne settes til mer enn kr 1 800 000. Skattekontoret hadde vurdert verdien til kr 2 054 158. Sekretariatet var enig i skattekontorets beregning, og påpekte at man finner gevinst ved salg av fast eiendom ved å fastsette forskjellen mellom inngangsverdi tillagt eventuelle utgifter i forbindelse med kjøpet og utgangsverdi med fradrag for utgifter i forbindelse med salget. Sekretariatet gjorde en konkret vurdering av inngangsverdi og utgangsverdi, der det

ble hensyntatt konsumprisjusteringer og reduksjon av taksten på grunn av kostnader som ikke medtas ved vurderingen av et råbygg mv. Det ble ikke gjort nedjustering av verdien på bakgrunn av udokumenterte kostnader, egeninnsats og hjelp fra venner og familie.

Sekretariatet innstilte på ikke medhold i saken, og Skatteklagenemnda i stor avdeling var enig. Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-73](#).²

Tilleggsskatt og nettoføringsordningen

Den skattepliktige leverte uriktig mva-melding. Spørsmålet i saken var om feilen kunne føre til skattemessige fordeler når inngående merverdiavgift feilaktig var ført til fradrag i mva-meldinger istedenfor mot nettoføringsordningen som ville vært det riktige i denne saken.

Den skattepliktige mente at opplysningssvikten ikke kunne føre til skattemessige fordeler, og viste til at den merverdiavgiften som feilaktig var fradragsført i mva-meldingene skulle vært ført mot og dekket gjennom nettoføringsordningen for merverdiavgift. Sekretariatet mente i likhet med skattekontoret at nettoføringsordningen ikke var del av merverdiavgiftssystemet,³ og at nettoføringsordningen derfor ikke var relevant i vurderingen av vilkårene for tilleggsskatt.

2 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/tidfesting-og-gevinstberegning-ved-salg-av-fast-eiendom/>
3 HR-2017-331-A. Det presiseres også i Prop. 1 S (2014–2015) side 85 at dette er en administrativ ordning innenfor statsforvaltningen og ikke en del av merverdiavgiftssystemet.

4 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/tilleggsskatt-og-nettoforingsordningen/>
5 Rt-1997-1117 (Schultz), Utv-2021-1064, Utv-2015-2156.
6 SKNA10-2021-56, SKNA3-2021-50, NS 16/2021, SKNA2202082 og NS 1/2019, SKNS1202129.

1 Skatteloven § 14-2 første ledd.

tekontorets vedtak i denne saken var i tråd med praksis.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-77](#).⁷

Fradragsrett for skattegjeld

Spørsmålet i saken var om den skattepliktige, ved fastsettelsen av grunnlag for beregning av formuesskatt for 2020, kunne få fradrag for kr 5 405 032 i skattegjeld. Beløpet bestod av skatt, tilleggsskatt og renter som følge av skattekontorets endringsvedtak for årene 2013–2018.

Skattekontoret viste til bestemmelsens ordlyd⁸ og Skatte-ABC⁹, og mente det var klart at det ikke kunne gis fradrag for den utlignede skatt og rentene. Bestemmelsen lyder: «Ved fastsettelse av skattepliktig formue gis det ikke fradrag for skatt [...] som fastsettes ved endring av skattefastsettelsen etter utløpet av inntektsåret».

Sekretariatet viste til en rekke kilder, og kom til at bestemmelsens ordlyd refererte til det inntektsåret formuesskatten skal fastsettes for. Da er det fradragsrett for skatten som ble fastsatt i desember 2020, ved formuesfastsettelsen for inntektsåret 2020. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets innstilling, og ga den skattepliktige medhold.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-80](#).¹⁰

Aksjeinnskudd i oppstartsselskap – tilleggsskatt

Den skattepliktige ble nektet fradrag for sine to aksjeinnskudd i et oppstartsselskap. For å ha rett til slikt fradrag må innskuddet overstige et minimumsbeløp, og man kan ikke allerede være aksjonær i selskapet. Der er flere vilkår, men disse er de som er aktuelle i denne saken.

7 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/tilleggsskatt-om-korreponderende-fradrag-i-inntekten-skal-hensyntas-i-vurderingen-av-den-skattemessige-fordelen-pa-avgiftsomradet/>

8 Skatteloven § 4-3 første ledd bokstav f.

9 Skatte-ABC 2020/2021 side 647 punkt 5.1 under temaet «Gjeld».

10 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradrag-for-skattegjeld-ved-formuesfastsettelse/>

Skattekontoret begrunnet avslaget med at det første innskuddet på kr 1 700 var for lavt¹¹, og at det andre innskuddet på kr 833 280 ble foretatt etter at hun gjennom det første innskuddet var blitt aksjonær i selskapet¹². Skattekontoret ila også tilleggsskatt.

Ved at hennes investeringer ble foretatt med bare fire måneders mellomrom, mente den skattepliktige at de var foretatt så nært i tid at de måtte ses på som ett innskudd. For tilleggsskattens del viste hun til manglende muligheter for å gi en beskrivelse av forholdene rundt aksjeinnskuddene, og at det var urimelig at hun ble ilagt tilleggsskatt for manglende opplysninger om aksjeinnskuddene.

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at det ikke var fradragsrett for aksjeinnskuddene. Når det gjaldt tilleggsskatten, viste sekretariatet til at den skattepliktige uansett kunne gitt nødvendig informasjon på andre måter enn gjennom merk-

nadsfelt i skattemeldingen. Sekretariatet innstilte på å ikke gi medhold i klagen.

Skatteklagenemnda var enig i punktet som gjelder fradragsretten, men vurderte tilleggsskatten annerledes. Den viste til at den skattepliktige krevde fradrag etter råd fra rådgivere i selskapet og at innskuddene var i samsvar med bestemmelsens formål om å sikre drift i selskapet i en kritisk fase. Videre ble det vist til at hun på grunn av disse punktene hadde en begrunnet forventning om at innskuddene kvalifiserte til fradrag. Nemnda nevnte også at bestemmelsen om fradrag for aksjeinnskudd i oppstartsselskap var ny da den skattepliktige leverte sin skattemelding, og at den da kunne fremstå som uklar. Hennes misforståelse av regelverket var derfor ikke nødvendigvis uaktsom da hun fulgte råd fra arbeidsgiverselskapet. Den skattepliktige ble ikke ilagt tilleggsskatt.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-88](#).¹³

11 Skatteloven § 6-53 første ledd. Minstebeløp for å få rett til fradrag er «minst kr 30 000».

12 Skatteloven § 6-53 fjerde ledd bokstav a. Bestemmelsen lyder: Det gis ikke fradrag [...] dersom skattyter [...] er eller har vært aksjonær eller ansatt i selskapet [...] på tidspunktet for et aksjeinnskudd [...].

13 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/fradrag-for-aksjeinnskudd-i-oppstartsselskap-sarlig-sporsmal-knyttet-til-storrelsen-pa-minsteinnskuddet-og-om-fradragsretten-gjelder-innskudd-som-er-foretatt-av-aksjonarer-tilleggsskatt/>

Løsning til kryssord på side 14



RONER-TALL 10	O	G	→	G	N	I	S	T	R	E	N	D	RONER-TALL 1000	M
VIRK-SOP-HETS-LOVENE	X	↑	SDARM	MATE-MATISK ENHET	KØR KØLME	GENEM-SLETT	ISTPE NYTTE-VEKST	E	I	D	ELVI TRØN-DELAG	R	↓	S
LAND AVDRAG ANDEL	F	L	I	T	A	U	E	N	TRE-SØRT KØRRE-TØY	E	I	K	↓	BERSERK
GNAG-SAR VEIDEL VINNLET	O	R	E	T	A	K	S	R	E	G	L	↓	TONE OG NOTE	F
GNAG-SAR VEIDEL VINNLET	A	M	UT-ROP	L	STOFF LEGENS DEL	S	T	R	I	E	↓	DANSK ØY VOKS	R	Ø
BILKO-TEGN SPANIA	U	T	M	Å	L	T	E	PASSE, HØVE	E	G	N	E	ROW-LING-FIGUR	R
	E	I	H	←	Å	L	B	←	G	E	S	←	E	K