

# Revisjon og Regnskap

## Revisors rolle i kampen mot hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet

Side 24

Ny revisjonsstandard for mindre komplekse enheter: En milepæl

Side 4

Skatteetatens erfaringer med implementering av ny skattemelding

Side 51

Kan CSRD bli en konkurransefordel for europeiske selskaper?

Side 79

# eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



4

KOMMENTAREN

**Ny revisjonsstandard for mindre komplekse enheter: En milepæl**

Johan Lid Nordby

5

AKTUELT

5

**Revisorforeningens første Alliansemedlem!**

7

LUNCH

10

**Medlemsundersøkelsen 2024: Mye bra å bygge videre på**

Cathrine Torp

12

OFTTE STILTE SPØRSMÅL

13

SPØR OM ARBEIDSRETT

Håkon Andreassen, Maja Elgaaen

14

EN SUNN LIVSSTIL

Gunn Helen Arsky

16

AKTUELT OM FINANSIELL RAPPORTERING

Alvar Strandvold, Siri Sørgard Strand

21

**SkatteFUNN, utvalgte problemstillinger**

Kristin Hagland, Knut Aker

24

**Revisors rolle i kampen mot hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet**

Morten Bamle

29

**Revisors taushets- og opplysningsplikt**

Fredrik Dahm

34

**Revisors sjekkliste for åpenhetsloven**

Christoffer Bjørnum

36

**Trippel bokføring – Triple Entry Accounting**

Torje Vingen Sunde

42

**Skatteplikt for ideelle organisasjoner i lys av Ramme Gård**

Jakob L. Berglund

45

**Hvordan rapportere om skatt i virksomhetens bærekraftsrapportering?**

Hilde Gamkinn, François Marlier

51

**Skatteetatens erfaringer med ny skattemelding**

Anette Beichmann, Janne Endal Andersson

54

**Rentebegrensning**

Paul Larsen, Susann Thorvaldsen, Trond Thorvaldsen

63

**Kjøp og salg av virksomheter – avskjæring av fremførbart underskudd**

Torgeir Fjeldskaar, Stine Dammen Roland

68

**Feilslutninger om rentegodtgjørelse ved korrigerende av uriktig oppgitt merverdiavgift**

Geir Tollak Bjørndal Norli

76

**Fritak for leveranser til skip – merverdiavgift**

Karianne Mo

79

**Kan CSRD bli en konkurransefordel for europeiske selskaper?**

Lars Jacob Tynes Pedersen, Sveinung Jørgensen

82

**Det tredje året med EU-taksonomien**

Bjørn Inge Nordang, Siri Sørgard Strand, Olav Skogen

89

CSRD:

**Et steg i riktig retning for å sidestille bærekraftsrapportering med finansiell rapportering**

Andreas Antonsen, Nelly H. Flatland

91

To nye saker fra Klagenemnda for offentlige anskaffelser om klima- og miljøkrav:

**Hvordan kan revisjon sikre etterlevelse av klima- og miljøhensyn i offentlige anskaffelser?**

Margrét Gunnarsdóttir, Thea Madsen

94

INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT

Synne Hurum Austmo  
Bernhard Henriksen Nicolaysen

NR. 7/2024  
94. årgang

Utgitt av

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

Redaktør

Ellen Graham  
eg@revisorforeningen.no

Abonnement

Årsabonnement: kr 700,-  
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. 5500

Foto

Forsidefoto: Bow  
Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt: ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon

Aksell AS  
ISSN 2703-9722

Annonsør

For spørsmål vedr. annonser, kontakt Mona Jørgensrud, e-post: mona@salgsfabrikken.no, mobil: 911 73 473



# Ny revisjonsstandard for mindre komplekse enheter: En milepæl

31. oktober 2024 vedtok styret i Revisorforeningen standard for revisjon av mindre komplekse enheter (ISA for MKE). Standarden er et resultat av godt nordisk samarbeid og en spesiell takk til fagdirektør Kai Morten Hagen i Revisorforeningen som gjennom sitt styreverv i IAASB har vært en sentral pådriver for å få dette gjennomført. Dette viser også hvor mye sterkere vi står når vi som bransje jobber sammen for å nå våre mål, og underbygger slagordet til vår nordiske paraplyorganisasjon: Five times stronger.



Statsautorisert revisor  
Johan Lid Nordby  
Styreleder i Revisorforeningen

## Bakgrunn og behov

Mindre komplekse enheter utgjør en betydelig del av næringslivet, og deres behov for revisjon kan være like viktig som for større selskaper. De internasjonale revisjonsstandardene (ISAene) er imidlertid ofte for omfattende og komplekse, noe som kan føre til ineffektivitet, lite verdiskapende revisjonshandlinger og at fokus i revisjonen ubevisst flyttes fra de viktigste risikoene til å bli mer av en compliance-øvelse. Om fokuset på å ha en vannrett dokumentasjon som tilfredsstiller alle kravene i ISAene går på bekostning av evnen til å gjøre en reelt god revisjon, har vi som bransje et problem og utsetter både oss selv og brukerne for risiko.

Den nye standarden er designet for å være mer tilpasset og skalerbar, noe som gjør det mulig for revisorer å utføre revisjoner som er effektive, har like høy kvalitet og er forholdsmessig til kompleksitet og risiko. Der ISAene utgjør hele 37 ulike standarder som skal etterleves, kan man nå ved revisjon av MKE forholde seg til kun én standard – en betydelig forenkling.

## Hovedtrekk ved den nye standarden

Den nye revisjonsstandard fokuserer på forenkling uten å gå på akkord med

kvalitet. Standarden fokuserer på de mest sentrale aspektene ved en revisjon, og har tatt bort kravene fra de øvrige ISAene som normalt ikke er relevante for mindre komplekse enheter. Noen av de viktigste trekkene inkluderer:

- Risikobasert tilnærming**, hvor revisorer identifiserer og fokuserer på de vesentligste risikoene. Dette bidrar til å sikre at revisjonen er målrettet og effektiv.
- Tilpassede krav i revisjonen**, kravene i standarden er tilpasset karakteristikkene til de foretak som kan omfattes av standarden, og krav som ikke vil være aktuelle for disse revisjonene, er ikke inkludert.
- Fleksibilitet og skalerbarhet**, slik at den kan tilpasses revisjoner av ulike typer mindre komplekse enheter. Dette gjør det mulig for revisorer å tilpasse revisjonsprosessen til den spesifikke konteksten til hver enkelt klient.

## Fordeler for bransjen og klientene

Implementeringen av den nye revisjonsstandard vil ha flere fordeler for både bransjen og våre klienter. Den oppdaterte standarden vil gjøre revisjonsarbeidet mer målrettet, og vil kunne spare tid og ressurser for begge parter.

Videre, med alt samlet i én standard, blir det langt mer oversiktlig å forholde seg til enn ved bruk av 37 ulike standarder, og gjør det enklere for små

og mellomstore revisjonsselskap å utvikle god metodikk, og sikre opplæring av egne ansatte.

En mer tilpasset revisjonsprosess vil for det tredje frigjøre tid fra mindre verdiskapende handlinger med tilhørende dokumentering til økt fokus på de vesentligste risikoene, og dermed gi mer relevante funn. Dette bidrar til økt tillit til regnskapene og forvaltningen i mindre virksomheter.

## Veien videre

For å sikre en vellykket implementering er det viktig at vi blir kjent med standarden og tilpasser vår metodikk deretter. Opplæring og bevisstgjøring vil være nøkkelen til å utnytte fordelene ved den nye standarden fullt ut.

Som revisorer har vi et ansvar for å sikre at revisjonsprosessen er relevant, effektiv og tilpasset behovene for alle typer virksomheter. Den nye ISA for MKE gir oss verktøyene vi trenger for å oppfylle dette ansvaret på en bedre måte. La oss innføre den nye standarden raskt og arbeide sammen for å styrke tilliten til revisjon i mindre komplekse enheter. Fordi tillit er det viktigste vi har.

*For ordens skyld: Et tidlig grovutkast av denne lederartikkelen ble forfattet av generativ AI. Mer om bruk av generativ AI innenfor revisjon vil være tema i septemberutgaven av Revisjon og Regnskap i 2025.*

# Revisorforeningens første Alliansemedlem!

Styret vedtok i juni 2024 å åpne for medlemskap for personer med tilknytning til bransjen som ikke har revisorgodkjenning. Denne nye kategorien fikk navnet Alliansemedlem. Vårt første alliansemedlem, advokat Geir Sevre i Nitschke Advokater AS, meldte seg inn ganske umiddelbart.

## Hvorfor ønsket du å bli medlem i Revisorforeningen?

Først og fremst ble jeg medlem på grunn av det faglige. Jeg jobber med skatt og selskapsrett, og det er mye av det Revisorforeningen tilbyr, i tillegg til det mer revisorfaglige. Det er derfor jeg lenge abonnerte på nyhetsbrevet deres og tidsskriftet Revisjon og Regnskap.

## Hvordan kjenner du til Revisorforeningen fra før av?

Jeg begynte å jobbe på skattekontoret i 1997, og da het den ene revisorforeningen Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF). NSRF var en faglig sterk gruppe allerede da. På skattekontoret abonnerte vi på Revisjon og Regnskap, som da var på print.

## Hva ser du for deg at du kommer til å bruke av medlemsfordelene?

Abonnementet på Revisjon og Regnskap kommer jeg til å benytte meg mest av. I tillegg er det faglige nyheter, og ikke minst at jeg nå har muligheten til å stille spørsmål til Revisorforeningens faglige veiledningstjeneste dersom jeg lurer på noe.

## Hva slags rolle mener du Revisorforeningen spiller i samfunnet?

Revisorforeningen har en viktig rolle. Jeg synes det er bra at Revisorforeningen kommer med innspill i den offentlige debatten og påvirker rammebetingelsene når det gjelder regnskap, selskapsrett og skatt.

## Hva får du ut av medlemskapet?

Jeg er som nevnt mest opptatt av det faglige – tilgang på veiledningstjenesten, fagnyheter og Revisjon og Regnskap.



*Advokat Geir Sevre i Nitschke Advokater AS er Revisorforeningens første Alliansemedlem. Her ønskes han velkommen av adm. direktør Karen Kvalevåg.*

## Hva har du å si til andre som vurderer å melde seg inn?

Det er viktig å holde seg oppdatert på det faglige.

## Synes du det er greit å betale personlig for medlemskapet?

Jeg får det dekket av arbeidsgiver, og det gjelder nok for mange andre også.

## Vi har bank- og forsikringsavtale med JBF som er forbeholdt medlemmer. Har det vært en av grunnene til å melde seg inn?

Nei, det er det faglige som har vært grunnen. Jeg kan muligens vurdere forsikringstilbudet etter hvert.

## Er det noe annet du vil ha fra Revisorforeningen når det gjelder fag?

Det eneste jeg er opptatt av på kurs, er at det er praktisk med webinarer, for det går raskt, og det er lett å sette av tid til det. 2–3 timer er fint å ha som webinar.

## Er det noe annet du har lyst til å løfte frem?

Jeg har hatt mye med Revisorforeningens fagfelt å gjøre. Jeg arbeider blant annet med omorganiseringer og har hatt revisjonsfirmaer som klienter, så jeg har vært tett på bransjen siden jeg begynte som advokat i 2004.

[Les mer om medlemskap i Revisorforeningen](#)

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 [forlag@revisorforeningen.no](mailto:forlag@revisorforeningen.no).

### Opplysningsplikt om kryptoeiendeler i Norge

Finansdepartementet har sendt på høring et forslag om opplysningsplikt for tilbydere av vekslings- og oppbevaringstjenester for kryptoeiendeler.

Forslaget innebærer at vekslings- og oppbevaringstjenester for kryptoeiendeler må gi opplysninger til skattemyndighetene om sine brukere.

Høringsfrist: 15. februar 2025

[Les mer](#)



### Betalingsutvalgets utredning: Trygge og enkle betalinger for alle

Betalingsutvalget overleverte sin utredning til finansminister Trygve Slagsvold Vedum i midten av november. Utvalgets utredning ser på hvordan trygge og enkle betalinger for alle kan sikres fremover. Utvalget gir anbefalinger blant annet knyttet til finansiell inkludering, beredskap og personvern, i tillegg til å peke på utfordringer og muligheter for betalings-systemet lenger frem i tid. Utvalget tar opp bekjempelse av hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet i forbindelse med disse vurderingene.

Betalingsutvalgets utredning, NOU 2024: 21, er sendt på høring.

Høringsfrist: 21. februar 2025

[Les mer](#)

### Høring – momskompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner

Kultur- og likestillingsdepartementet har sendt forslag til endringer i momskompensasjonsordningen for frivillige organisasjoner på høring. Det er foreslått enkelte endringer, samt enkelte forenklingstiltak.

Departementet vil i etterkant av høringen utarbeide konkrete forslag til endringer i dagens regelverk for momskompensasjonsordningen.

Høringsfrist: 10. januar 2025.

[Les mer](#)



### Finansdepartementet: Svar på spørsmål om bærekraftsrapportering

Finansdepartementet har opprettet en egen informasjonsside med svar på spørsmål og annen informasjon om de nye lovreglene om bærekraftsrapportering (CSRD).

[Les mer](#)

Se også Revisorforeningens temaside [Lovregler om bærekraftsrapportering](#)

# Artikkelprisen 2024

Årets artikkelpris er tildelt Alexander I. Karlsen, Endre Berner og Mia Vale Sæter, alle i KPMG, for artikkelen «Typiske fallgruver ved verddivurderinger» i Revisjon og Regnskap nr. 4-2024.

## Begrunnelse for tildelingen

«Verdivurdering er et krevende fagområde, men Karlsen, Berner og Sæter evner å belyse problemstillinger relatert til verddivurderinger på en faglig, pedagogisk god måte. Verdivurdering er aktuelt og interessant for mange, herunder regnskapsprodusenter, revisorer og konsulenter. Det at artikkelen setter søkelys på fallgruver ved verddivurdering og hvordan man kan identifisere og unngå dem, gjør den spesielt nyttig. Artikkelen er i tillegg grundig, gjennomarbeidet og lettlest.»

Priskomiteen har bestått av statsautorisert revisor Rita Granlund, Permian, statsautorisert revisor Terje Tvedt, BDO, og professor Tonny Stenheim, Universitetet i Sørøst-Norge. Revisorforeningen gratulerer prisvinnerne!



Årets vinnere av Artikkelprisen 2024, f.v. Alexander I. Karlsen og Endre Berner fra KPMG. Mia Vale Sæter kunne dessverre ikke delta på utdelingen.

## Skattefritak ved omorganisering av virksomhet 2023

Hvert år har Finansdepartementet en omtale av enkeltsaker som er avgjort av departementet i siste år. Departementet har nå offentliggjort sin omtale av saker om skattefritak etter skatteloven § 11-21 og § 11-22 for

2023. Totalt er elleve søknader avgjort i 2023, mot tolv året før. Ni av de elleve søknadene ble innvilget.

[Les mer](#)

## Webinar – TRANSACT-konferansen i Bodø

Gratis webinar for TRANSACT-konferansen i Bodø 12.–13. desember!

Der skal det diskuteres transformative emner innen revisjons- og regnskapsbransjen, og hvordan små og mellomstore praksiser kan bli mer proaktive og robuste i møte med dagens utfordringer.

[Les mer](#)

[Påmelding](#)

## 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](#)



## ISA 600(R) – Revidert standard for revisjon av konsernregnskaper

Revisjonen av årsregnskapet for 2024 er første gang den reviderte ISA 600 kommer til anvendelse.

Formålet med oppdateringen har fra IAASB vært et ønske om å styrke risikovurderingshandlingene ved revisjonen av konsernregnskapet, samt å sikre tilstrekkelige og hensiktsmessige videre revisjonshandlinger for å adressere de identifiserte risikoene. Planleggingen og utførelsen av konsernrevisjonen er derfor oppdatert med en risikobasert tilnærming på linje med ISA 315(R) og ISA 330.

Et annet formål med ISA 600(R) er å få en mer robust kommunikasjon og involvering av komponentrevisorene og øvrige revisorer gjennom hele revisjonen, også i planleggingen og identifisering av risiko.

Videre er konsernrevisors ansvarsområder tydeliggjort blant annet ved krav den oppdragsansvarlige for konsernrevisjonen selv må gjennomføre, og krav som kan delegeres (men ansvaret beholdes av konsernrevisor) til komponentrevisorer.

Den oppdaterte standarden er skalerbar og skal kunne tilpasses små og store konsernrevisjoner. Standarden inneholder blant annet minimumskrav som gjelder der det ikke er konsernrevisorer involvert, og ytterligere krav som kommer til anvendelse dersom det er komponentrevisorer involvert.



Ønsker du å lære mer om den reviderte standarden? Se informasjon og påmelding til eKurset [Hva er nytt i ISA 600\(R\)](#). Kursholder er statsautorisert revisor Berit Alstad, PwC.

### Ny temaside: Register over reelle rettighetshavere

Lov om register over reelle rettighetshavere har trådt i kraft. Selskaper, enheter og andre sammenslutninger med tilknytning til Norge må nå melde inn opplysninger til Brønnøysund om hvem som står bak enheten. En ny temaside på Revisorforeningens hjemmeside omtaler foretakenes plikter, og dessuten bistand fra revisor med registrering, revisors tilgang til å søke i registeret, betydning for kundekontroll etter hvitvaskingsloven og revisjonen, samt oppfølging av feil i registeret.

[Les mer](#)

### Europeiske bærekraftsstandarder på norsk

De europeiske standardene for bærekraftsrapportering ([European Sustainability Reporting Standards – ESRS](#)) ble vedtatt av EU-kommisjonen i juli 2023, og skal også bli fastsatt som norske forskrifter. Finansdepartementet har nå gjort foreløpig norsk versjon av ESRS-ene tilgjengelig. Departementet tar forbehold om at det vil kunne bli gjort mindre endringer i den foreløpige oversettelsen før en offisiell oversettelse publiseres.

[Les mer](#)



## Pris for beste foreleser på DnR-konferansen 2024 og Fagdagene 2023

Pris for beste foreleser på DnR-konferansen 2024 er tildelt Jan Terje Kaaby, BDO, for kurset "Oppbevaring av regnskapsmateriale". Jan Terje er også tildelt prisen for beste foreleser på Fagdagene 2023 for kurset "Dokumentasjon og bokføring av salg – spesielle problemstillinger".

Resultatene er basert på evalueringer fra kursdeltakerne om innhold, presentasjon og kursdokumentasjon.

Jan Terje Kaaby har holdt mange kurs i regi av Revisorforeningen, og i 2020 fikk han også Artikkelpriisen for artikkelserien "Bokføringsloven i en digital verden".

Revisorforeningen gratulerer prisvinneren, og takker dere som har stemt ham frem!



Karen Kvalevåg i Revisorforeningen gratulerer Jan Terje Kaaby i BDO som er kåret til beste foreleser på både DnR-konferansen 2024 og Fagdagene 2023.

### Akademiet for bærekraftsrapportering – kull 6 – våren 2025

Ca. 1200 norske foretak vil bli direkte omfattet av de nye reglene for bærekraftsrapportering. Behovet for økt kompetanse er stort, og derfor er vi glade for å introdusere kull 6 av akademiet, med oppstart 11. mars 2025. Rundt 2000 deltakere har så langt hatt gleden av å gå på Akademiet for bærekraftsrapportering og fått en konkret og grundig innføring i de nye bærekraftsrapporteringsstandardene fra EU.



#### Samlinger kull 6, 2025

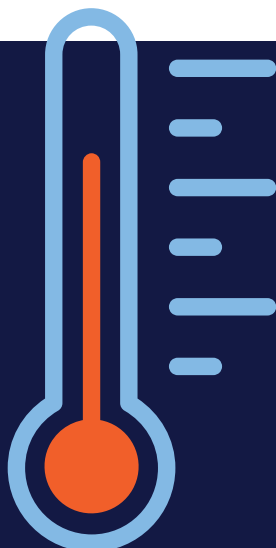
- Samling 1: 11. –12. mars
- Samling 2: 3. –4. april
- Samling 3: 6. –7. mai

Vi tar forbehold om endringer.

#### Tid og sted

Akademiet går over seks kursdager, spredt ut på to dager i mars, april og mai 2025. Akademiet starter kl. 09.00 og avsluttes kl. 16.00 alle dager på Clarion Hotel The Hub, Biskop Gunnerus gate 3, 0155 Oslo.

Påmeldingsfrist: 1. februar. Påmelding er bindende (avbestillingsregler).



## Temperaturmåler Dun & Bradstreet

www.dnb.com/no/

	2024		Endring	Samme periode 1 år tilbake*	
	17.10.–27.11.	12.09.–16.10.			Endring
Konkurs	551	421	30,9 %	544	1,3 %
Tvangsavvikling	180	225	-20 %	120	50,0 %
Nyregistreringer	23 530	18 254	28,9 %	24 220	-2,8 %
Antall anmerkninger	1 998 774	1 974 394	1,2 %	1 948 433	2,6 %
– Personer m/anmerkninger	258 826	246 550	5,0 %	253 641	2,0 %
– Foretak m/anmerkninger	95 108	94 898	0,2 %	87 812	8,3 %

Kilde: Dun & Bradstreet

\* 17.10.–27.11.24

Fra og med Revisjon og Regnskap 3-2024 er tellingene av antall personer og foretak med anmerkninger gjort litt om. Antall personer er endret ved at døde personer er tatt bort. Tallene er derfor litt lavere sammenlignet med tidligere statistikker. ENK hvor det kun er registrert anmerkning på innehaveren av ENK-et er fra og med denne utgaven av tidsskriftet også inkludert.

# Medlemsundersøkelsen 2024: Mye bra å bygge videre på

Overordnet viser de viktigste funnene fra årets medlemsundersøkelse en positiv utvikling og høy tilfredshet blant Revisorforeningens medlemmer.



Kommunikasjons- og strategidirektør  
**Cathrine Torp**  
Revisorforeningen

Revisorforeningen ønsker å takke alle våre medlemmer som har deltatt i Medlemsundersøkelsen 2024. Dere har gitt verdifulle innspill og tilbakemeldinger som er avgjørende for vårt kontinuerlige arbeid med å forbedre våre tjenester og tilbud. «Alle som jobber i Revisorforeningen er opptatt av vi leverer verdi til alle medlemmene våre. At vi får tilbakemelding fra dere, er helt nødvendig for at vi skal klare å levere det dere trenger», sier administrerende direktør Karen Kvalevåg.

## Positiv utvikling i tilfredshet og viktighet av Revisorforeningens arbeid

Undersøkelsen viser en statistisk signifikant forbedring i hvor fornøyde medlemmene er med arbeidet Revisorforeningen gjør overordnet. Over 90 % av medlemmene opplever at samtlige oppgaver i formålsparagrafen er viktige, og mange oppgaver oppleves i økende grad som viktige. Andelen medlemmer som er fornøyde, øker også på mange områder som bærekraft, digitalisering og omdømmebygging. Samtidig er kjerneproduktet Faglig informasjon det området som skårer høyest på både viktighet og tilfredshet – 91 % er svært eller ganske fornøyd med løpende faglig informasjon. Digitale kurs og tidsskriftet Revisjon og Regnskap følger med henholdsvis 81 og 79 prosent.

Medlemmene opplever flere fordeler ved medlemskapet i Revisorforeningen. Blant de viktigste fordelene er faglig oppdatering, tilgang til faglig veiledningstjeneste



Vi takker alle medlemmene som har deltatt i Medlemsundersøkelsen 2024. Dere har gitt verdifulle innspill og tilbakemeldinger som er avgjørende for vårt kontinuerlige arbeid med å forbedre våre tjenester og tilbud, sier administrerende direktør Karen Kvalevåg i Revisorforeningen.

og tidsskriftet Revisjon og Regnskap, og det å være en del av fellesskapet i et viktig yrke. «Bransjen har jobbet systematisk med å bli mer attraktiv, og da er det viktig at vi som er revisorer opplever verdi i det å være del av et faglig fellesskap, og er stolte av den verdien vi leverer til samfunnet», fremhever Kvalevåg.

Det er også verdt å merke seg at faglig oppdatering er enda viktigere for medlemmer under 40 år, som i tillegg er mer opptatt av gode bank- og forsikringsvilkår. Veiledningstjenesten er viktig for 73 % av dem som jobber i selskaper under 250 ansatte, mot 26 % i de større. Det motsatte er tilfelle når det gjelder fellesskapet i et viktig yrke, der er de som jobber i de største mest opptatt av dette (53 %), mot 45 % i de mindre revisjonsorganisasjonene.

## Noen savn

16 % av medlemmene oppgir å savne noe for å få enda mer nytte av medlemskapet.

Av 185 kommentarer omhandler 52 ønske om flere eller andre personlige medlemsfordeler og 50 ulike typer kurs. En del savner bedre bank/forsikringstilbud, og en del mangler også informasjon om disse. Kun 16 har i år kommentert at de savner Revisjon og Regnskap på papir, ned fra 52 i 2022. «Vi legger til rette for at det skal være enkelt å få printet ut interessante artikler eller hele utgivelsen, og nedgangen i antall kommentarer om dette tyder forhåpentlig på at det er tilfredsstillende for de fleste», sier Kvalevåg.

## Bruk av medlemstilbud varierer

Det er også verdt å merke seg at medlemmene er overordnet fornøyde med de tilbudene de benytter mest, som tidsskriftet Revisjon og Regnskap, kurs og veiledningstjenesten, som hhv. 86 %, 79 % og 57 % benytter seg av. Og over 80 % er fornøyde med disse tilbudene. Andelen som bruker de personlige medlemsfordelene, er lav. Dette kan trolig skyldes både mangel på kunnskap om fordelene og



lav interesse for personlige fordeler. «Av de 5 % som oppgir at de benytter banktilbudet fra JBF, er 74 % svært eller ganske fornøyde, men vi har mange kvalitative kommentarer som tilsier at banktilbudet ikke oppleves som konkurransedyktig nok for alle», kommenterer Kvalevåg. «Så vi må jobbe videre med å få et tilbud som er tilpasset medlemsmassen til Revisorforeningen, som er dyktige forhandlere og har god kommersiell forståelse.»

## Engasjement og kommentarer

Medlemsundersøkelsen 2024 har generert stort engasjement med 351 kommentarer som er fordelt på 185 om savn i tilbudet, og andre innspill (152) samt 14 som fremla andre fordeler med medlemskapet enn den listen som ble lagt frem. På andre innspill var det veldig mange som var opptatt av bedre bank- og forsikringstilbud, tett fulgt av 27 kommentarer om faglige forhold.

Vi har lest igjennom alle kommentarer og kodet dem på ulike temaer. Internt i Revisorforeningen vil de ulike avdelingene jobbe spesifikt med å forstå og adressere innspillene. Kursavdelingen har allerede fanget opp flere gode ideer til kurs for 2025. Vi fikk også mange revisjonsfaglige innspill, og innspill på ulike ønsker om endring av rammebetingelser. «Det er ikke alltid enkelt å levere på alle ønsker, da noen medlemmer ønsker utsatte frister, mens andre opplever det som uheldig. Der vi ser at mange er enige, som for eksempel avvikende regnskapsår, og tiltak som kan gi jevnere arbeidsbelastning gjennom året, jobber vi mot målet med mange ulike virkemidler. Vi spiller det inn i høringer og direkte dialog med tilsynsmyndigheter, og i utspill i media og andre kanaler», sier Kvalevåg. «Andre igjen etterlyser også at den digitale utviklingen faktisk skal gi tidsbesparelse, og her ser vi at foreningen kan ha en

avgjørende rolle for å hjelpe våre medlemsbedrifter til å håndtere alt som skjer innen KI fremover.»

## Veien videre

«Revisorforeningen er til for medlemmene, og alle innspillene dere har gitt, vil bli brukt som grunnlag for forbedringsarbeid på mange områder. Selv om bank og kurs dominerer på antall kommentarer, kom det mange interessante innspill på faglige spørsmål som vi vil arbeide videre med», sier Karen Kvalevåg.

Tusen takk til alle som har deltatt i Medlemsundersøkelsen 2024. Deres bidrag er uvurderlig for vårt arbeid med å styrke og utvikle vårt tilbud til dere. Vi setter stor pris på stort engasjement og verdifulle innspill, og vi ser frem til å fortsette det gode arbeidet sammen i bransjen.

## Medlemmene mener

- Revisorforeningens økte synlighet ikke minst gjennom gode omdømmekampanjer de siste årene og arbeidet med bærekraft har gitt foreningen mye større synlighet og respekt. Godt jobbet, og fortsatt det gode arbeidet.
- Ha det største fokuset på å bidra til å holde oss medlemmer faglig oppdatert på best mulig måte. Dette gjennom hele tiden å følge med på endringer

i regelverk og gi oss denne kunnskapen. Samt å holde høyt nivå på kursene!

- Mange slutter i bransjen eller lar være å ta revisjonsutdanning pga. den store arbeidsmengden og skjevfordelingen gjennom året. DnR burde jobbe for at yrket får en bedre arbeidstid slik at folk kan ha et normalt liv, og yrket dermed bli aktuelt for flere.

- Jobb for bedre løsninger mot Altinn og Skatteetaten, få tilgang til alle bankårsoppgaver eller lignende informasjon fra Skatteetaten.
- Vi må i langt større grad arbeide med tilgang til relevante data, eks. Statens vegvesen. Bør utvikles slik at vi har full tilgang til beholdning samt kjøp og salg av eiendom.
- Tusen takk for arbeidet dere gjør for medlemmene og ikke minst for samfunnet.

## 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.

## Skattefri omdanning og aksjer i fritaksmetoden

### Kategori: Skatt

#### Spørsmål:

Nina har et enkeltpersonforetak. Hun eier også børsnoterte aksjer og aksjer i et familieselskap som har steget betydelig i verdi. Hun ønsker å foreta en skattefri omdanning til aksjeselskap. Hun har fått opplyst at hun kan ta med aksjene ved omdanningen slik at disse kommer inn i fritaksmetoden. Er dette mulig?

#### Svar:

Ja, det er mulig. Det følger av skatteloven § 11-20, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 11-20-1 flg., at et enkeltpersonforetak mv. kan omdannes skattefritt til et aksjeselskap. Blant kravene er at det drives virksomhet

samt at det foreligger positive skattemessige verdier. Av FSFIN § 11-20-5 (1) fremgår det at aktivitet, driftsmidler og forpliktelser i virksomheten som omdannes, i det vesentlige må overføres til aksjeselskapet.

Når det gjelder aksjer og andre finansaktiva, følger det av FSFIN § 11-20-4 (4) bokstav b at dette fritt kan overføres. Det er altså ikke et krav om at aksjene må være tatt inn i enkeltpersonforetakets regnskap. Det er heller ikke et krav at aksjene har noen tilknytning til virksomheten som skal omdannes, jf. [BFU 34/2005](#). Nina kan dermed velge å beholde aksjene personlig som i dag, men kan også velge å overføre disse til aksjeselskapet. Hennes inngangsverdier, skjermingsgrunnlag og andre



skatteposisjoner på aksjene vil da gå over på hennes aksjer i det omdannede selskapet, jf. FSFIN § 11-20-6 (2).

## Inntektsføring ved gjeldsettergivelse

### Kategori: Regnskap

#### Spørsmål:

Drift AS har en gjeld på tre millioner kroner. Selskapet har betalingsproblemer og et skattemessig fremførbart underskudd på en million kroner. Kreditor har ingen sikkerhet for sin fordring og ønsker nå å ettergi denne. Vil gjeldsettergivelsen på tre millioner måtte inntektsføres hos Drift AS skattemessig? Hvordan blir den regnskapsmessige behandlingen?

#### Svar:

#### Skatt

Følgende fremgår av skatteloven § 14-6 annet ledd:

Hvis skattyter åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord med en eller flere av sine kreditorer, kan underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrukket for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet.

En gjeldsettergivelse er å likestille med en underhåndsakkoord. Retten til å fremføre underskuddet på en million kroner, vil bortfalle ved gjeldsettergivelsen.

Når det gjelder de resterende to millionene, er det i rettspraksis lagt til grunn at når gjeldsettergivelsen er begrunnet i manglende betalingsevne, skal den heller ikke anses som inntekt for skyldneren. Videre fremgår følgende av

Skatte-ABC pkt. G-6-4.1 at det er uten betydning at debitor har fått fradrag for gjeldsbeløpet, f.eks. ved kjøp av varer eller driftsmidler eller ved fradragsføring av kostnader/avskrivninger.

#### Regnskap

Ved manglende betalingsevne regnskapsfører debitor (her Drift AS) gjeldsettergivelsen direkte mot egenkapitalen, ikke som inntekt, jf. NRS(V) Regnskapsføring av inntekt punkt 7.12. Ettergivelsen bør spesifiseres i note hvis den er vesentlig for debitor.

## 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](mailto:hakon.andreassen@helmr.no)

## Spalten er utarbeidet av:



Advokat  
**Håkon Andreassen**  
Partner, Advokat-  
firmaet Helmr



Advokatfullmektig  
**Maja Elgaaen**  
Advokatfirmaet Helmr

## Oppsigelse ved langvarig sykdom?

### Spørsmål:

Vi har en ansatt som har vært 100 % sykemeldt i over et år. Vi har i løpet av året han har vært sykemeldt, hatt tett kontakt med vedkommende, og han har indikert at han er i dårlig form, og at han ikke tror det er utsikter for å vende tilbake til arbeidet på en god stund. Da han hadde vært syk ett år, startet vi derfor en oppsigelsesprosess, og innkalte den ansatte til et drøftelsesmøte. Her opplyste den ansatte imidlertid at fastlegen hadde tro på at han, med riktig behandling og gradvis opptrapping i arbeidet, kunne ha gode sjanser for å vende 100 % tilbake i jobb på sikt. Legen hadde også utstedt en legeerklæring som bekreftet dette. Etter anbefaling fra legen foreslo den ansatte å starte å jobbe 20 % på nyåret, for deretter å trappe gradvis opp i stilling.

Vi ble svært overrasket over dette, ettersom vi hele tiden har fått indikasjoner på at den ansatte ikke vil kunne starte å jobbe igjen. Betyr dette at vi er avskåret fra å starte en oppsigelsesprosess?

### Svar:

Arbeidstaker som er syk, er vernet fra oppsigelse det første året etter arbeidsuførheten inntrådte. Er den ansatte fortsatt syk ved utløpet av denne perioden, løper dette vernet ut. Det er likevel ikke slik at det er «fritt frem» å si opp den ansatte. Dere må da vurdere om dere har saklig grunn til å gå til oppsigelse.

I vurderingen av om det foreligger saklig grunn for oppsigelse er flere forhold

relevante. For det første må det vurderes hvorvidt arbeidsgiver har tilrettelagt for å få den ansatte tilbake i jobb. Arbeidsgiver har en ganske vidtrekkende lovpålagt tilretteleggingsplikt, og dersom denne plikten ikke er oppfylt, vil en oppsigelse neppe stå seg. Hvor langt denne tilretteleggingsplikten strekker seg, beror på en konkret helhetsvurdering hvor virksomhetens art, størrelse, økonomi og arbeidstakers forhold må veies opp mot hverandre. Av arbeidsmiljøloven følger det at arbeidsgiver plikter å legge til rette «så langt det er mulig», men dette kan likevel ikke tas helt på ordet. Tiltakene som iverksettes, må være nødvendige, realistiske og egnet til å tilbakeføre arbeidstakeren til arbeidet.

For det andre må det sees hen til arbeidstakers fremtidige arbeidsevne: Er det utsikter for at arbeidstaker innen rimelig tid kan vende tilbake til sin stilling og sitt arbeid, og må arbeidsgiver fortsatt regne med omfattende fravær?

For det tredje må det gjøres en interesseavveining mellom arbeidstakers behov for å beholde jobben og arbeidsgivers interesse i å avslutte arbeidsforholdet. Flere momenter er relevant i denne interesseavveiningen, herunder hvilke faktiske og økonomiske ulemper fraværet påfører virksomheten, hvilken belastning fortsatt fravær påfører andre arbeidstakere, virksomhetens størrelse og økonomi mm. Dersom arbeidsgivers ulemper for eksempel egentlig kan avhjelpes ved å ansette en vikar, vil denne interesseavveiningen ofte gå i arbeidsgivers disfavør.



Slik vi forstår det, er det nå kommet indikasjoner på at det er en forhåpning om at arbeidstaker kan komme tilbake til 100 % stilling. Det er denne oppdaterte situasjonen dere må ta utgangspunkt i ved vurderingen av om det er grunnlag for oppsigelse.

Den nærmere prognosen og opplysningene i legeerklæringen er imidlertid uklare og fortsatt unyanserte. Vi anbefaler dere å henvende dere til arbeidstaker og eventuelt fastlege for å få mer utfyllende opplysninger om arbeidstakers prognose, mulighet for å vende tilbake og antatt tidsperspektiv. Dersom det – basert på denne nye informasjonen – fremstår som at det er gode utsikter for at arbeidstaker kan gjeninntre i arbeidet innen rimelig tid, kan dette tale for at det ikke på nåværende tidspunkt foreligger saklig grunn til å si opp vedkommende. Fremstår det fortsatt uklart om det foreligger oppsigelsesadgang, anbefaler vi dere å innhente kyndig bistand.

## 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,  
cand. scient. og  
yogalærer  
**Gunn Helene Arsky**

## Sunt kosthold, lykkelig liv:

# Sammenhengen mellom mat og mental helse

Mat er mer enn bare drivstoff for kroppen vår; den spiller en kritisk rolle i vår mentale helse. Ny forskning viser at det er en sterk sammenheng mellom maten vi spiser og hvordan vi føler oss mentalt. Her får du en enkel innføring i hvordan du kan bruke mat til å støtte din mentale helse, med smakfulle og lett tilgjengelige ingredienser som passer godt inn i et vanlig kosthold.

### Depresjon og angst: Kostholdets rolle

Depresjon og angst er vanlige psykiske lidelser som påvirker millioner av mennesker verden over. Selv om det finnes mange faktorer som bidrar til disse tilstandene, viser nyere forskning<sup>1</sup> at kostholdet kan ha en betydelig innvirkning. Mangel på næringsstoffer, mat som øker betennelsesnivåene i kroppen, og et kosthold rikt på sukker og bearbeidet mat, kan alle øke risikoen for depresjon og angst.

### Serotonin: Hjernens lykkehormon

Serotonin er en viktig kjemikalie i hjernen som påvirker humør, søvn og appetitt<sup>2</sup>. Omtrent 95 % av kroppens serotonin produseres i mage-tarmkanalen, og kostholdet spiller en avgjørende rolle i denne prosessen. Matvarer rike på tryptofan, en aminosyre (protein-



byggestein) som kroppen bruker til å produsere serotonin, kan bidra til å forbedre humøret og redusere symptomer på depresjon.

### Anti-inflammatorisk mat: Beskytt hjernen

Inflammasjon er kroppens naturlige respons på skade eller infeksjon, men

kronisk inflammasjon kan påvirke hjernen negativt og øke risikoen for psykiske lidelser. Et kosthold rikt på antiinflammatorisk mat<sup>3</sup> kan bidra til å beskytte hjernen og forbedre mental helse.

<sup>1</sup> <https://typeset.io/papers/dietary-inflammatory-potential-and-the-incidence-of-oz86hn87>

<sup>2</sup> <https://my.clevelandclinic.org/health/articles/22572-serotonin>

<sup>3</sup> <https://www.health.harvard.edu/staying-healthy/foods-that-fight-inflammation>

### Maten for god mental helse

- Laks, makrell og sild er rike på omega-3 fettsyrer, som er kjent for sine antiinflammatoriske egenskaper og positive effekt på hjernens helse. Prøv å inkludere fet fisk i kostholdet ditt minst to ganger i uken.
- Blåbær, jordbær og bringebær er fulle av antioksidanter som bekjemper inflammasjon. Legg til bær i frokostblandingen, yoghurten eller nyt dem som en sunn snack.
- Valnøtter, mandler og chiafrø er gode kilder til sunne fettstoffer, fiber og proteiner. En håndfull nøtter som mellommåltid kan bidra til å stabilisere blodsukkeret og holde humøret oppe.
- Yoghurt, kefir, surkål og kimchi er rike på probiotika – gode bakterier som fremmer en sunn tarmflora. En sunn

tarmflora er viktig for produksjonen av serotonin og andre nevrotransmittere.

- Bønner, linser og erter er fantastiske kilder til protein, fiber og viktige næringsstoffer som folat og magnesium. Disse næringsstoffene er kjent for å øke psykisk velvære og redusere risikoen for depresjon.

Å spise for å holde humøret oppe, trenger ikke å være komplisert eller dyrt. Her er noen enkle tips:

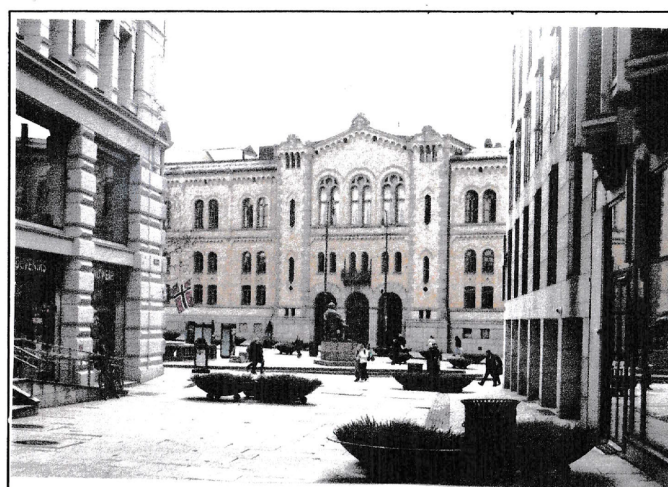
- Lag en smoothie med spinat, bær, yoghurt og chiafrø til frokost.
- Ha en pose med nøtter og tørket frukt tilgjengelig for raske, sunne mellommåltider.
- Tilbered en stor porsjon med suppe som inneholder grønne bladgrønn-

saker og belgfrukter, og frys ned porsjoner for enkel tilgang.

- Bruk laks eller makrell på brødkiven eller i salater for en rask og næringsrik lunsj.

### Små endringer, store virkninger

Å forstå sammenhengen mellom mat og mental helse gir oss muligheten til å ta bedre valg for vårt psykiske velvære. Ved å inkludere antiinflammatorisk mat og matvarer som støtter serotoninproduksjon i kostholdet, kan vi redusere risikoen for depresjon og angst, og samtidig nyte smakfulle måltider. Når du gjør små, enkle endringer i din daglige rutine, kan du oppleve store fordeler for din mentale helse. Ta vare på kroppen og hjernen din – du fortjener det!



FOLKE-TRYGD-BEGREP	MØNE-TÆR-NESTEN ØLINK		BILKJ. TEGN LUXEMBOURG	FOR-NUE, AKTIVA		ROMER-TALL 10	STÅL-ORM		
								←	
POPULÆRT UTVANDRER			SKARP, GLORET	PALESTINSK FRIKJ.ORG. HÅNEFASE				→	
	ILD-GUD						KJ. TEGN FLUOR		
	NEI (RUSSISK)						PRIS-NIVÅ		
	TITTE SPIS				UT-BYGG				
KUR-BAD STOPP	↓	ANSLAG, MALKYLE HJELP-ENDE HJINDIGHET	↓	VERDI-PAPIR-ENE	↓	FE-GATE		SØLV-TRÅD	
	↳			TRUSTER				BOKSE-UTTRYKK TIDSPUNKT	
SØNN AV (IRSK)		KONTINUERLIG RAMOSEND. PÅ END-EDSVEGNE			RYKER	SVEIT-SISK BØRS-KODE	HESTE-SPORT	ROMER-TALL 50	FY, AKK
KONTROLL ONUS									
PAR DEKA		DIRIGENT RYDDE					ENGSTELSE	KJ. TEGN SØLV	SEL-SKAPS-FORM
	↳	REVNE				BIBELSK PROFET		PRE-FIKS (IKKE)	
	↳								↗

Kryssordforfatter: Roif Bangsæid Foto: Børø

Svar på kryssordet finner du på side 28

## 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 Alvar Strandvold, senior manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY, og Siri Strand, senior manager og leder for fagavdeling bærekraftsrapportering i EY.

# Finanstilsynets prioriteringer for kontrollen av årsrapportene for 2024

Hvert år publiserer Finanstilsynet sine prioriteringer for kontrollen av årsrapporter. I denne artikkelen oppsummerer vi prioriteringen for kontrollen av 2024-årsrapportene.



Siviløkonom og statsautorisert revisor  
**Alvar Strandvold**  
Senior Manager EY



Siviløkonom og statsautorisert revisor  
**Siri Sjørgard Strand**  
Senior Manager EY

## Hvordan fastsettes prioriteringene, og hvilken rolle spiller de?

De europeiske finanstilsynsmyndighetene har et tett samarbeid på mange områder. Et eksempel på dette er de årlige prioriteringene, som publiseres som felles europeiske prioriteringer av den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndighet (ESMA), og som danner grunnlaget for de enkelte nasjonale tilsynsmyndighetenes prioriteringer. De felles europeiske prioriteringene for kontrollen av 2024-årsrapportene ble publisert den 24. oktober<sup>1</sup>. Det norske Finanstilsynets prioriteringer har de siste årene overlappet helt, eller nesten helt, med ESMA's prioriteringer, og i år er intet unntak<sup>2</sup>.

Selv om prioriteringene er informative om hva tilsynsmyndighetene vil ha særlig fokus på, er det viktig å merke seg at tilsynsmyndighetene ikke utelukkende ser på de prioriterte områdene. Dette ser man blant annet i de avsluttende brevene fra Finanstilsynet, hvor kontrollene har omfattet flere andre områder enn de prioriterte for de siste to årene.

## Prioriteringene for 2024

Prioriteringene for kontrollen av 2024-årsrapportene er delt i tre hovedområder:

- IFRS-regnskapet
- Bærekraftsrapporteringen
- ESEF-rapportering

Når det gjelder IFRS-regnskapet, er det i år to overordnede temaer som står i fokus, snarere enn spesifikke endringer i standarder eller avgrensede områder. Disse to temaene er likviditet og

regnskapsprinsipper, skjønnsutøvelse og betydelige estimater. Ved kontrollen av bærekraftsrapporteringen vil Finanstilsynet prioritere vesentlighetsvurderinger knyttet til ESRS-rapportering, omfang og struktur for bærekraftsrapporteringen og opplysninger i henhold til artikkel 8 i taksonomiforordningen. Det siste hovedområdet, ESEF-rapportering, omhandler vanlige feil knyttet til balansen. I det følgende ser vi nærmere på de ulike områdene. I tilfeller hvor Finanstilsynets prioriteringsdokument ikke er like detaljert som ESMA's, har vi sett hen til ESMA's dokument for ytterligere informasjon. Vi skiller imidlertid ikke mellom de to dokumentene i det følgende, siden Finanstilsynet selv forklarer at prioriteringene sammenfaller med ESMA's, og at Finanstilsynets opplysning ikke er uttømmende.

1 *Statement - European common enforcement priorities for 2024 corporate reporting*, tilgjengelig på [ESMA's hjemmesider](#).

2 *Kontroll av noterte foretaks finansielle rapportering i 2024*, tilgjengelig på [Finanstilsynets hjemmesider](#).



## IFRS-regnskapet

### Likviditet

Når likviditet diskuteres under IFRS, vil det være naturlig å tenke på opplysningskravene om likviditetsrisiko i IFRS 7 *Finansielle instrumenter – Opplysninger*. Finanstilsynet legger i årets prioriteringer imidlertid en betydelig bredere forståelse av begrepet til grunn og viser særskilt til to av årets endringer i IFRS-regnskapsstandarder og til kontantstrømoppstillingen. Det er kun to av de tre endringene i IFRS-regnskapsstandarder for regnskapsåret 2024 som forventes å få en viss effekt i praksis, og det er endringer i IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer* og IFRS 7 om leverandørfinansiering og i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* om klassifisering av gjeld som er underlagt lånevilkår<sup>3</sup>.

Leverandørfinansieringsordninger er ikke definert eller klart avgrenset, men endringene i IAS 7 beskriver imidlertid noen typiske kjennetegn ved slike ordninger, særlig at én eller flere finansieringsaktører tilbyr å betale skyldige beløp til et selskaps leverandører, og at selskapet selv betaler finansieringsaktøren samtidig eller senere enn leverandørene får betaling. Ordninger som har disse kjennetegnene, vil være gjenstand for nye opplysningskrav om blant annet beløpene som er omfattet av slike ordninger, hvor i balansen beløpene inngår og gjeldende betalingsvilkår. Finanstilsynet understreker også at dersom et selskap har flere ulike ordninger, må disse opplysningene være på et tilstrekkelig detaljnivå, basert på vesentlighetsvurderinger og eventuelle forskjeller i vilkårene mellom dem. Siden utstrakt bruk av leverandørfinansieringsordninger kan gi økt konsentrasjon av likviditetsrisiko ved at en større del av gjelden samles hos én enkelt motpart, er det også viktig at opplysningene om likviditetsrisiko gjenspeiler dette.

Endringene i IAS 1 om klassifisering av gjeld innebærer enkelte klargjøringer av når gjeld skal klassifiseres som kortsiktig eller langsiktig. Blant annet fremgår det

nå tydelig at det utelukkende er selskapets rettigheter som er relevante for klassifiseringen, og at selskapets intensjoner om for eksempel tidlig innfrielse av et lån ikke påvirker klassifiseringen av et lån som kort- eller langsiktig. En slik tidlig innfrielse er imidlertid oppgitt som et eksempel på en hendelse etter balansedagen uten regnskapsmessig virkning som det må gis opplysninger om.

Endringene medfører også nye opplysningskrav for tilfeller hvor klassifiseringen av et lån som langsiktig er betinget av at lånevilkår etterleves den nærmeste tolv månedersperioden. Hvis omstendighetene tilsier at selskapet vil ha problemer med å etterleve disse lånevilkårene, gjelder ytterligere opplysningskrav. Finanstilsynet knytter også disse kravene opp mot eksisterende opplysningskrav i IFRS 7 om mislighold eller manglende oppfyllelse av lån.

Finanstilsynet retter også oppmerksomhet mot kontantstrømoppstillingen, og minner om tre områder hvor tilsynsmyndigheter tidligere har identifisert feil – kontantstrømmer skal som hovedregel vises brutto, ikke-kontanttransaksjoner kan ikke vises i kontantstrømoppstillingen og vesentlige ikke-kontanttransaksjoner i investerings- og finansieringskategoriene må opplyses om i regnskapet. I dokumentet understrekes det også at det er begrensninger på hvilke overtrekkfasiliteter som kan inngå i kontanter og kontantekvivalenter, og at det er viktig at selskaper gir tilstrekkelige opplysninger om regnskapsprinsipper og skjønnsutøvelse knyttet til klassifisering i kontantstrømoppstillingen og vurderingen av hvilke eiendeler som oppfyller definisjonen av kontanter eller kontantekvivalenter.

### Regnskapsprinsipper, skjønnsutøvelse og betydelige estimater

Det andre prioriterte området i IFRS-regnskapet er regnskapsprinsipper, skjønnsutøvelse og betydelige estimater. Finanstilsynet trekker frem at opplysningene om disse må være selskaps-

spesifikke, og at de er konsistente med annen informasjon i regnskapet. At opplysningene er selskapsespesifikke, innebærer ikke bare at opplysningene som gis om for eksempel regnskapsprinsipper er avgrenset til de transaksjonene selskapet faktisk har, men også at de konkret omtaler selskapets forhold fremfor å gjengi kravene i IFRS-regnskapsstandardene. Dette bør være kjent tankegods for selskapet som implementerte endringene i IAS 1 om nettopp disse opplysningene i fjor.

Finanstilsynet understreker også at selskaper klart må skille mellom den betydelige skjønnsutøvelsen som er nødvendig ved anvendelsen av regnskapsprinsippene på den ene siden, og forutsetninger om fremtiden og andre kilder til estimeringsusikkerhet som innebærer en betydelig risiko for en vesentlig justering av eiendeler eller forpliktelser på den andre. Selv om det har vært en bedring i praksis på dette området de siste par årene, viser EYs praksisundersøkelse for 2024 at omtrent 20 % av selskapene i utvalget overhodet ikke skilte mellom de to typene opplysninger<sup>4</sup>. Finanstilsynet peker også på to konkrete områder hvor opplysninger om regnskapsprinsipper, skjønnsutøvelse og betydelige estimater er særlig viktig.

Vurderinger av kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse er preget av få entydige skiller og er skjønnsmessige i sin art. Dermed er det ingen overraskelse at dette er det ene området som blir trukket frem. Slike vurderinger kan være særlig krevende når andre forhold enn stemmerettigheter er avgjørende, som for eksempel vedtekter, aksjonærvtaler eller andre kontraktmessige rettigheter. Finanstilsynets kontroll av Wilh. Wilhelmsen Holding ASA og Treasure ASAs årsregnskaper for 2021 er gode eksempler på at vurderingen av for eksempel betydelig innflytelse kan

<sup>4</sup> Opplysninger om effekter av nye regnskapsstandarder, tilgjengelig på [EYs hjemmesider](https://www.ey.com/no_no/assurance/praksisundersokelsen/2024/opplysninger-om-effekter-av-nye-regnskapsstandarder). [https://www.ey.com/no\\_no/assurance/praksisundersokelsen/2024/opplysninger-om-effekter-av-nye-regnskapsstandarder](https://www.ey.com/no_no/assurance/praksisundersokelsen/2024/opplysninger-om-effekter-av-nye-regnskapsstandarder)

<sup>3</sup> For nærmere omtale av disse endringene, se [Gjeldsopplysninger – nye IFRS-krav i 2024](#) av Steinar S. Kvifte i Revisjon og Regnskap nr. 1 2024.

kreve en betydelig grad av skjønn<sup>5</sup>. Finanstilsynet minner også om at IFRS 12 *Opplysninger om interesser i andre foretak* har særskilte opplysningskrav for slike vurderinger.

Det andre området som trekkes frem som krevende, er driftsinntekter fra kontrakter med kunder. Anvendelsen av IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* kan kreve betydelig grad av skjønn, eksempelvis ved vurderingen av virkeområde, om kontroll overføres over tid, eller om et selskap er prinsippal eller agent. Samtidig kan målingen av fremdrift for leveringsforpliktelser som oppfylles over tid, også gi opphav til betydelig estimeringsusikkerhet. Finanstilsynet viser også til opplysningskravene for tapskontrakter i IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler* og om transaksjonspris allokert til (delvis) uoppfylte leveringsforpliktelser, ofte omtalt som «backlog».

## Bærekraftsrapporteringen

### Vesentlighetsvurderinger

For selskapene som utarbeider bærekraftsrapportering i henhold til ESRS, vil en dobbel vesentlighetsanalyse utgjøre startpunktet, og det er derfor naturlig at vesentlighetsvurderingen er ett av de prioriterte områdene for kontrollen av bærekraftsrapporteringen. Finanstilsynet fremhever at detaljerte opplysninger om selve vesentlighetsprosessen er avgjørende for brukernes forståelse av konklusjonen, herunder hvilke aktiviteter, forretningsrelasjoner, geografier og interesser som har vært vurdert. Videre vil informasjon om hvilke påvirkninger, risikoer og muligheter selskapene har identifisert i prosessen, og hvordan de har kommet frem til disse, gi ytterligere kontekst til selskapenes grunnlag for rapportering.

Selskapets «due diligence»-prosess vil også være sentral, herunder involveringen av interesser som påvirkes, og Finanstilsynet påpeker at flere opplys-

ningskrav krever opplysninger om i hvilken grad og hvordan selskapet involverer sine interesser.

I prosessen med å gjennomføre en dobbelt vesentlighetsvurdering fremheves viktigheten av en robust prosess for innhenting av data samt en god internkontroll for å gjennomføre en grundig og transparent vesentlighetsvurdering. Det er nye typer data som skal rapporteres, hvor det tidligere ikke har vært etablert tilsvarende internkontroll som for den finansielle rapporteringen.

ESRS åpner for at det er noen notekrav som en kan velge å benytte seg av en innfasingsmulighet for, gitt at man oppfyller visse kriterier. Dette med bakgrunn i at selskapene trenger tid på å omstille seg og implementere de nye rapporteringskravene, slik at datakvalitet og internkontroll holder tilstrekkelig høy kvalitet. Det presiseres imidlertid at om en velger å benytte seg av innfasingsmulighetene, så må en opplyse om dette, samt være transparent rundt når en forventer at en vil rapportere på de aktuelle kravene. Det at en ikke har data, er ikke en tilstrekkelig grunn til ikke å inkludere data når det er konkludert å være et vesentlig tema.

### Omfang og struktur for bærekraftsrapporteringen

Bærekraftsrapportering i henhold til ESRS skal som utgangspunkt omfatte samme rapporterende enhet som for finansregnskapet. Vesentlighetsvurderingen er som nevnt over et sentralt element i rapporteringen, og Finanstilsynet presiserer at dersom et datapunkt er vesentlig for konsernet, skal en hente inn og rapportere data fra alle konsernenhetene. En forskjell fra det vi er kjent med fra finansiell rapportering, er at verdikjeden skal inkluderes i den rapporterende enhetens vurdering av påvirkning, risiko og muligheter. Basert på resultatene av vesentlighetsanalysen vil det derfor kunne bli relevant å innhente data fra andre enheter i verdikjeden som ikke er

en direkte del av den rapporterende enhet. Dette vil være krevende, og det er derfor gitt noen lempninger i overgangsfasen for rapportering av data fra verdikjeden. Det presiseres imidlertid at selv om en benytter seg av en slik lempning og ikke rapporterer data fra verdikjeden, så er det fortsatt påkrevd å gi informasjon om prosessen med å forsøke å få tak i informasjon og veien videre for å kunne innhente de nødvendige data i fremtiden.

Strukturen på bærekraftsrapporteringen har vi sett har vært et tema som ESMA tok opp både i sommer<sup>6</sup> og i deres prioriteringsområder for tilsynsvirksomheten i 2024, i likhet med Finanstilsynet. Tilgjengeligheten til informasjonen og leservennlighet er en viktig forutsetning for transparent bærekraftsrapportering, og derfor er dette et prioritert område. ESRS 1 legger opp til at rapporten følger en gitt struktur. Det åpnes imidlertid for at opplysningskrav innlemmes i bærekraftsrapporteringen ved henvisning til informasjon utenfor selve bærekraftsrapporten, så lenge dette tilfredsstiller kravene som angitt i standarden<sup>7</sup>. Et viktig kriterium<sup>8</sup> for slik henvisning er at en ikke kan henviser til andre steder som ikke er revidert med like høy sikkerhet som bærekraftsrapporteringen. En god og ryddig struktur vil være spesielt relevant når bærekraftsrapporten i likhet med den finansielle rapporten skal ESEF-merkes. Dette vil ikke være et krav for 2024-rapportene, men det anbefales å tilpasse seg et maskinlesbart format for å være klar for fremtidig digital merking av bærekraftsrapporteringen.

Selv om det ikke er trukket frem som et eget tema for årets tilsynsvirksomhet, legges det likevel vekt på at bærekraftsrapporteringen skal ha en kobling til den øvrige foretaksrapporteringen til selskapet. Finanstilsynet trekker frem i forbindelse med omfang og struktur på bærekraftsrapporten at det er konkrete

5 Avsluttende brev til begge selskaper er tilgjengelig på [Finanstilsynets hjemmeside](https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/finansiell-rapportering/tilsynsrapporter-finansiell-rapportering/). <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/finansiell-rapportering/tilsynsrapporter-finansiell-rapportering/>

6 "Off to a good start: first application of ESRS by large issuers", tilgjengelig på [ESMAs hjemmeside](https://www.esma.europa.eu/press-room/1700000000-off-to-a-good-start-first-application-of-esrs-by-large-issuers)

7 ESRS 1, kapittel 9.1.

8 ESRS 1, kapittel 9.1 paragraf 120 (d).



opplysningskrav i ESRS som omhandler intern konsistens gjennom selskapets rapportering.

### Opplysninger etter artikkel 8 i taksonomiforordningen

I likhet med i fjor<sup>9</sup> vil Finanstilsynets prioriteringer omfatte rapportering etter Taksonomien artikkel 8. I Finanstilsynets tematiske syn for 2023<sup>10</sup> påpeker de at det er mangler og svakheter i taksonomirapporteringen til selskapene, og det er derfor ikke uventet at dette vil være i fokus for tilsynsvirksomheten i år også. Viktige områder fra fjoråret gjentas som prioriterte områder også for dette årets rapportering. Det fremheves

at selskapene i sin rapportering må ha fokus på riktig bruk av taksonomitabellene, unngå dobbelttelling, skanning av aktiviteter mot alle miljømål, kvalitative opplysninger om etterlevelse av de tekniske screeningkriteriene og rapportering av CapEx-planer.

I motsetning til ESRS-ene er det ikke en vesentlighetsvurdering som bestemmer den informasjonen som skal rapporteres i henhold til EU-taksonomien. Selskapene skal rapportere på aktiviteter som er omfattet av taksonomien (eligibility), og forenelig med taksonomien (alignment) for de respektive økonomiske aktivitetene som er relevante for virksomheten. Fra 2024 rapporterer selskapene på alle seks miljømålene, noe som gjør at risikoen for dobbelttelling er enda mer aktuell. Det forventes imidlertid at selskapene fremhever det miljømålet som er viktigst for den aktuelle aktiviteten.

### ESEF-rapportering

ESEF-rapportering har vært en del av prioriteringene hvert år etter at det trådte i kraft for 2021-årsrapportene, men har stort sett kun vært omtalt på et overordnet nivå. Finanstilsynets prioriteringer for 2024 er imidlertid langt mer spesifikke og tar utgangspunkt i vanlige feil i merkingen av balansen. For det første understrekes viktigheten av å velge riktig taksonomielement («tag»), og at det er det elementet med det smaleste innholdet, og som ligger tettest opp mot den aktuelle regnskapsposten, som skal benyttes. I forlengelsen av dette understrekes det at egne utvidelser («extension taxonomy elements») kun skal lages i tilfeller hvor det nærmeste taksonomielementet vil være misvisende, samt at slike egne utvidelser må forankres riktig i eksisterende taksonomielementer.

<sup>9</sup> *Kontroll av den finansielle rapporteringa til noterte foretak i 2023*, tilgjengelig på [Finanstilsynets hjemmeside](#)

<sup>10</sup> *Temarapport: Taksonomirapportering fra noterte, ikke-finansielle foretak*, tilgjengelig på [Finanstilsynets hjemmeside](#)

Finanstilsynet fremhever også viktigheten av konsistens og fullstendighet i merkingen av regnskapet. Det innebærer for eksempel at merkene brukt i notene må være konsistente med de merkene som er brukt på de tilhørende linjene i regnskapsoppstillingene, og at også opplysninger i fotnoter eller lignende må merkes. Avslutningsvis peker Finanstilsynet også på at merkene må ha riktig verdi, enhet og avrunding, og at selskaper må påse at beregningene som gjøres, er konsistente, blant annet ved at det ikke er brukt duplikater i merkingen, og at merkene summeres riktig.

## Generelle forhold og påminnelser

Finanstilsynet har også trukket frem enkelte andre forhold, selv om disse ikke formelt inngår i de prioriterte områdene. Sammenhengen og konsistensen mellom regnskapet og bærekraftsrapporteringen er et sentralt tema nå som bærekraftsrapporteringen utvides kraftig. Dette har vært trukket frem som en del av tidligere års prioriteringer om klimarelatert risiko i regnskapet, men er i år kun en generell påminnelse. Like fullt er dette fortsatt et svært viktig tema, og kan være utfordrende siden det ikke nødvendigvis er de samme personene i selskapene som utarbeider de ulike dokumentene. Finanstilsynet gjentar blant annet et poeng fra tidligere år om at selskaper potensielt må forklare i regnskapet at forhold som er omtalt i bærekraftsrapporteringen, ikke har vesentlig effekt på regnskapet. Det vises også til en agendabeslutning fra IFRS Interpretations Committee fra april i år om hvorvidt uttalte utslippsmål gir opphav til en forpliktelse<sup>11</sup>, og til IASBs hørings-

utkast om nye illustrerende eksempler til ulike IFRS-regnskapsstandarder om klimarelatert usikkerhet<sup>12</sup>. To andre regnskapsmessige områder som trekkes frem utover samspillet mellom bærekraftsrapporteringen og regnskapet, er anvendelsen av IFRS 17 *Forsikringskontrakter* og regnskapsføring av utslippstillatelser.

Alternative resultatmål (APM-er) har også vært en fast post i prioriteringsdokumentene de siste årene. Her minner Finanstilsynet i år om at alle resultatmål, herunder de knyttet til kontantstrømmer eller netto gjeld, må avstemmes. IFRS 18 *General Presentation and Disclosures* (foreløpig ikke oversatt til norsk), som trer i kraft 1. januar 2027, vil introdusere krav om at en undergruppe med APM-er må tas inn i regnskapet, og vil være gjenstand for nye opplysningskrav og revisjon. Finanstilsynet oppfordrer derfor selskaper til å vurdere effekten av IFRS 18 på APM-er, og vurdere om det foreligger et behov for å justere rapporteringsprosesser og systemer for å sikre en god implementering av standarden.

Siden selskaper i årsrapporten for 2024 tar i bruk ESRS-ene ved utarbeidelsen av bærekraftsrapporteringen, har EU-kommisjonen publisert en FAQ for alle rapporterende selskaper som Finanstilsynet også oppfordrer selskapene til å se hen til i implementeringsarbeidet. Første året med rapportering antas imidlertid å bli krevende både for selskaper og revisor, men like fullt synes både nasjonale og internasjonale regulatoriske myndigheter å forvente at selskapene «...forholder seg til de krav som gjelder og at rapporteringen til enhver tid er slik den skal være»<sup>13</sup>. For at selskapene skal forstå hvilke krav som stilles til dem,

anbefaler Finanstilsynet å ha en god dialog med revisor, samt at de henviser til de veilederne som er utgitt av EFRAG og EU-kommisjonen. Nytt rapporteringsregime knyttet til bærekraftsrapportering har som mål å redusere grønnvaskingsrisikoen, og med de kravene som foreligger, forventes det at bærekraftsinformasjon vil være av en høyere kvalitet enn man har sett til nå. Finanstilsynet minner også om at revisjonsutvalget har en sentral rolle i å sikre kvaliteten av bærekraftsrapporteringen, og dette betinger at de innehar tilstrekkelig kompetanse til å utføre oppgaven.

## Oppsummerende kommentarer

Også i år sammenfaller Finanstilsynets prioriteringer fullt ut med ESMA's prioriteringer. På regnskapssiden er det interessant at klimarelaterte forhold ikke lenger er et separat prioritert område, særlig siden ESRS-er trer i kraft for mange selskaper i 2024, men Finanstilsynet mener trolig at budskapet om at klima i regnskapet er viktig, nå er sendt og ikke trenger å gjentas. Bærekraftsrapporteringen får som forventet økt fokus fra Finanstilsynet i år, og gir viktige påminnelser til foretakene for å sikre god kvalitet i rapporteringen. På ESEF-siden er det også nyttig at de prioriterte områdene er mer spesifikke enn de tidligere har vært.

11 *Climate-related Commitments (IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)* fra mars 2024, tilgjengelig på [IFRS-stiftelsens nettsider](https://www.ifrs.org/news-and-events/nettsider): <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2024/ifric-update-march-2024/#5>

12 *Exposure Draft: Climate-related and Other Uncertainties in the Financial Statements*, tilgjengelig på [IFRS-stiftelsens nettsider](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-other-uncertainties-fs/iasb-ed-2024-6-climate-uncertainties-fs.pdf): <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-other-uncertainties-fs/iasb-ed-2024-6-climate-uncertainties-fs.pdf>

13 *Foredrag for Bærekraftsakademiet*, tilgjengelig på [Finanstilsynets hjemmeside](https://www.forsikringsvesenheten.no/finanstilsynet).

# SkatteFUNN, utvalgte problemstillinger

Vi får en god del spørsmål rundt ordningen og vil i det følgende trekke frem noen av forholdene rundt SkatteFUNN som vi mener at revisor må ha vesentlig fokus på.



Statsautorisert revisor  
**Kristin Hagland**  
Rådgiver, Revisorforeningen



Statsautorisert revisor  
**Knut Aker**  
Rådgiver, Revisorforeningen

SkatteFUNN-prosjekt har en forhøyet mislighetsrisiko som følge av at det er et lavterskeltilbud, det er ingen direkte offentlig oppfølging, støtte går til direkte fradrag i betalbar skatt eller utbetales, og det er formalkrav i regelverket som kan motivere til omgørelser. Vinteren 2024 avholdt Revisorforeningen et webinar med fokus på SkatteFUNN og revisjon. Bakgrunnen for kurset var å fokusere på bevisstheten i rollen som revisor når det gjelder attestasjon av SkatteFUNN-prosjekter. I dette lå blant annet å adressere risikoen for feil i avgivelse av attestasjoner av SkatteFUNN, adressere saker fra media, bokettersyn, tilsynsrapporter med mer, og dele noen tanker rundt det å avgi attestasjon av SkatteFUNN-prosjekt i de tilfellene foretaket ikke har valgt revisor. I etterkant av webinaret ble det utarbeidet hjelpemidler ved attestasjon av SkatteFUNN.

## Partene i et SkatteFUNN-prosjekt

Ethvert SkatteFUNN-prosjekt består av minst fire parter som har ulike roller:

- Søkeren av midlene
- Norges Forskningsråd gjør en faglig vurdering av innhold og kvalitet i prosjektet, herunder om prosjektet

faller inn under FoU-definisjonen i loven og forskriften før de godkjenner eller avslår prosjektet

- Skatteetaten har ansvaret for kontroll og utbetaling
- Revisor har rollen mellom Forskningsrådet og Skatteetaten. Revisor kontrollerer at selskapet er berettiget til å motta støtte, kostnadene, at den tilhørende dokumentasjonen er i samsvar med regelverket, og at summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstiger høyeste samlede tillatte støtteintensitet etter ESAs retningslinjer for statsstøtte. Revisors kontroll tar utgangspunkt i prosjektbeskrivelsen og tilsagnet fra Norges Forskningsråd

Det er i tillegg en god del firmaer som er spesialisert på rådgivning i forbindelse med SkatteFUNN-prosjekt. SkatteFUNN-prosjekt er som nevnt i utgangspunktet et lavterskeltilbud, og det skal følgelig ikke være nødvendig å bruke rådgiver, men noen selskap kan finne det hensiktsmessig. Det er greit å være klar over at kostnadene til rådgiver ikke er en kostnad som kan være en del av SkatteFUNN-prosjektet, dvs. kostnaden kan ikke tas inn i prosjektet.

Revisors bekreftelse av opplysningene til Skatteetaten gjennomføres iht. til ISA 805 *Særlige hensyn ved revisjon av*

*enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling og ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon.* Dette tilsier at prosjektregnskapet til prosjektet det er innvilget SkatteFUNN-midler til, skal være gjenstand for full revisjon, og alle ISA-ene gjelder, fra planlegging til gjennomføring til konklusjon.

## Forventninger til revisor

Revisor er allmennhetens tillitsperson, og i dette ligger blant annet en forventning om at revisor har bevissthet om sin egen rolle og verdi av signaturen når den gis. Det forventes at revisor er kjent med regelverk, utfører sitt arbeid med profesjonell skeptisk holdning, evner å adressere og kommunisere til relevante organ og personer svakheter og mangler. I dette ligger også en tydelig forventning om at revisor er kjent med og vurderer risikoen for at SkatteFUNN-ordningen misbrukes, for feil i avgivelsen av attestasjoner av SkatteFUNN før revisor påtar seg oppdraget, og gjennom utførelsen av oppdraget når oppdraget aksepteres. Mislighetsrisikoen og risikoen for feil i avgivelsen av attestasjonen er enda høyere i de tilfellene revisor ikke også er selskapets valgte revisor, av den enkle

grunn at revisor ikke kjenner selskapet og personene like godt.

Normalt er det selskapets valgte revisor som attesterer rapporteringen av SkatteFUNN. Ordlyden i loven er imidlertid ikke til hinder for at en annen enn selskapets valgte revisor kan gi denne attestasjonen, men dette fremstår i de aller fleste tilfellene som en lite hensiktsmessig løsning siden den valgte revisor normalt vil være den revisor som har mest oppdatert kunnskap om selskapet og dets aktiviteter, og kan forventes å utføre attestasjonsoppdraget på en mest hensiktsmessig måte. Dersom selskapet likevel ber om at en annen revisor enn selskapets valgte revisor skal gi attestasjonen, bør revisor opparbeide seg en forståelse for hvorfor selskapet ikke vil be den valgte revisor avgi attestasjonen. Det vil ofte være tilfellet at den valgte revisor har gitt uttrykk for at revisor ikke vil avgi attestasjonen som følge av at revisor ikke anser de nødvendige forutsetningene som oppfylt. Det vil kreves særskilt høy aktsomhet før en revisor påtar seg et slikt oppdrag som den valgte revisor ikke vil utføre, og det kan også legges til grunn at selskaper som velger en slik løsning, vil bli gjenstand for særskilt fokus i skattemyndighetenes kontroll.

Når revisor blir anmodet om å ta et attestasjonsoppdrag for SkatteFUNN for et selskap som ikke har valgt revisor, vil revisor ofte ha begrenset kjennskap til selskapets virksomhet, rutiner og interne kontroll. Revisor må utføre handlinger for å opparbeide seg en tilstrekkelig forståelse av selskapet og det aktuelle prosjektet. Slike oppdrag må også underlegges nødvendige handlinger for å oppfylle kravene i hvitvaskingsloven før oppdraget aksepteres. Det foreligger flere saker hvor revisor tilsynelatende har gitt attestasjoner uten å ha foretatt de nødvendige handlinger, og som har medført innrapportering fra skattemyndighetene og strenge sanksjoner fra Finanstilsynet.

### Tilgjengelig veiledning

Det er mye god veiledning tilgjengelig for SkatteFUNN-midler for søker og



revisor. Revisorforeningen har utarbeidet hjelpemidler for engasjementsbrev, uttalelse fra ledelsen og revisjonshandlinger som er tilgjengelig på hjemmesiden ([revisorforeningen.no](http://revisorforeningen.no)). Forskningsrådet har utarbeidet en omfattende veiledning som finnes på siden for SkatteFUNN-ordningen, og i tillegg er det god informasjon på temasiden hos Skatteetaten og i Skatte-ABC. Vi anbefaler også alle å gjøre seg kjent med tilsynssaker fra Finanstilsynet som omhandler SkatteFUNN-prosjekt.

### Nærmere om enkelte problemstillinger

#### Foretak i finansielle vanskeligheter

En forutsetning for å kunne motta støtte er at foretaket ikke ble ansett å være i finansielle vanskeligheter på tidspunktet for Forskningsrådets godkjenning av prosjektet. Det er flere forhold som kan medføre at et selskap skal anses å være et foretak i finansielle vanskeligheter. Her fokuserer vi på bestemmelsen om at foretaket vil bli ansett for å være i finansielle vanskeligheter dersom balansen viser at mindre enn halvparten av aksjekapital og overkurs er i behold, og selskapet ikke er en SMB-virksomhet som har eksistert i mindre enn tre år. Målingen av dette skal enten skje på grunnlag av sist avlagte årsregnskap eller en

etterfølgende mellombalanse med balansedag. Det er ikke krav om at mellombalansen skal være revidert, men det kan legges til grunn at revisor ikke kan akseptere at målingen skjer på grunnlag av en mellombalanse som åpenbart vurderes å være basert på feilaktige vurderinger. Det er også adgang til å anvende en balanse som er basert på andre verdier enn det avlagte regnskapet, men i så fall må hele balansen omarbeides til et slikt grunnlag, eksempelvis skattemessige verdier eller IFRS. Denne adgangen er trolig lite benyttet i praksis så langt.

Selskapene bør være oppmerksomme på disse kravene og sørge for at relevante tilpasninger blir foretatt, herunder eventuelle kapitalutvidelser og dekning av udekket tap fra overkurs i årsregnskapet.

#### Forståelse av prosjektet

Før revisor påtar seg et oppdrag for å attestere et SkatteFUNN-prosjekt, må revisor foreta visse innledende undersøkelser for å vurdere om det vil være mulig å avgi en attestasjon. Dette innebærer at selskapet må kunne dokumentere at det ikke er et foretak i finansielle vanskeligheter. Revisor må videre gjennomgå søknaden og godkjenningen fra Forskningsrådet samt opparbeide seg en viss forståelse av

innholdet i prosjektet. Det er nødvendig å vurdere om prosjektet er tilstrekkelig adskilt fra selskapets øvrige aktiviteter, og om prosjektregnskapet er lagt opp på en måte som muliggjør at dette kan revideres. Et relevant kontrollspørsmål bør også være om selskapet har de nødvendige ressurser til å gjennomføre prosjektet. Mangel på kompetanse hos ansatte til å foreta forsknings- og utviklingsaktiviteter samt selskapets evne til å finansiere prosjektet, kan være indikasjoner på misligheter ved at det i realiteten ikke finner sted de aktiviteter som er opplyst i søknaden.

### Timelister

Det er som nevnt krav om prosjektregnskap, og det er krav om at prosjektregnskapet skal føres løpende. For kostnader til eget personale skal det foreligge timelister. Timelistene skal føres løpende og vise, fordelt per dag:

- Navn på FoU-person
- Antall timer samt hvilke delmål timene gjelder (godt formulerte delmål vil følgelig kunne gjøre at timeføringen blir enklere)

Timelistene skal signeres av både FoU-personen og prosjektleder. Signering skal skje minst hvert kvartal.

Det er ikke krav om at selskapet har et timeregistreringssystem, timene kan fint føres i Excel, Word eller på en annen måte. Kravet er at skatteyter har etablert et tilfredsstillende system for registrering av antall timer som er brukt på prosjektet. Det er ingen unntak fra reglene om timeregistrering og signering av timelistene. Dette tilsier at søker av SkatteFUNN-midler må kjenne reglene og ha innført timeregistrering, hvis selskapet ikke allerede har det, før søknad og godkjenning av midler. Hvis timelistene ikke tilfredsstillende kravene som er angitt for SkatteFUNN-midler, er det heller ikke grunnlag for revisor å signere.

Revisor må utføre flere handlinger enn å se at de formelle kravene rundt timelister og antall timer er overholdt. Dette vil inkludere følgende handlinger:

- Timelister er tidsriktig ført
- Timelistene er detaljerte og angir delmål
- Delmålene som er angitt, stemmer med prosjektbudsjettet
- Timelistene er godkjent og signert av deltageren og prosjektansvarlig minst hvert kvartal
- Personene som har belastet timer, er ansatt i selskapet/konsernet
- Personene som har belastet timer, har kvalifikasjonene til å utføre timene
- Timer belastet SkatteFUNN-prosjektet er innenfor fastsatt grense, 1850 t.
- Personene som har belastet timer, synes å ha kapasitet ut fra andre oppgaver/ansvarsområder
- Timene som er belastet, gjelder riktig år

### Timesats

Timesatsen som kan belastes SkatteFUNN-prosjektet, utgjør inntil 1,2 promille av avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret, og maksimalt til kr 700 per time. For deltidsansatte FoU-personell omregnes den avtalte lønnen til en 100 %-stilling før timesatsen beregnes. Det er en forutsetning at den ansatte faktisk er deltidsansatt.

Reglene henviser til avtalt og reell årslønn ved utløpet av prosjektperioden eller inntektsåret. Det vil være en omgåelse av regelverket om skatteyter endrer tidspunktet for lønnsregulering i prosjektåret for å få høyere skattefradrag, tilsvarende hvis det legges inn en ekstra lønnsjustering på slutten av året.

### Transaksjoner med nærstående risikoforhold

Kostnader som belastes selskapet fra nærstående, kan innebære særskilte risikoforhold hvor begge parter kan ha interesse av at kostnader eller timesatser fastsettes til et høyere beløp enn normale vilkår skulle tilsi. For nærstående som definert i de objektive kriteriene i skattelovforskriften, er kravene til dokumentasjon for transaksjoner satt for å unngå visse tilpasninger. For andre aktører som ikke defineres som nærstående etter disse

objektive kriteriene, vil det kunne være situasjoner hvor partene har felles interesse av å rapportere kostnader som del av prosjektregnskapet. Revisor bør være særskilt oppmerksom på transaksjoner med selskaper hvor det er vesentlig felles eierinteresse uten at de er å anse som nærstående, og dette gjelder både prising av og det reelle innholdet i leverte tjenester.

### Konsekvenser av at revisor ikke kan attestere

Selskapet vil ikke kunne få utbetalt støtten uten at det foreligger attestasjon fra revisor, og dette kan medføre betydelig press mot revisor for å akseptere de vurderinger selskapet har foretatt i forbindelse med prosjektregnskapet. Revisor må vurdere om det foreligger tilstrekkelig revisjonsbevis, og vil be om at alle kjente feil blir korrigeret før attestasjon kan gis. Det vil åpenbart foreligge situasjoner med skjønnsmessige vurderinger av om kravene til prosjektregnskapet er oppfylt, men det er ikke rom for å gi presiseringer eller ta forbehold til attestasjonen. Selskapet vil heller ikke ha noen klageadgang som følge av manglende attestasjon fra revisor, og dette er et sentralt forhold som bør kunne bidra til at selskapene foretar nødvendige forberedelser til utarbeidelsen av prosjektregnskapet og tilhørende dokumentasjon.

### Avsluttende kommentar

Det kan være en risiko i prosjekt som SkatteFUNN at revisor i for stor grad fokuserer på detaljtesting av prosjektregnskapet. Dette er selvfølgelig viktig og en del av attestasjonsoppdraget. Sakene som har kommet opp, tyder imidlertid på at revisor ikke har hatt tilstrekkelig profesjonell skepsis ved aksept av attestasjonsoppdraget og for dårlig kunnskap om kunden og prosjektet. Det er kritisk for attestasjon av SkatteFUNN at revisor kjenner kunden, forstår prosjektet, evner å revidere i henhold til revisjonsstandardene og har god kunnskap om regelverket.

# Revisors rolle i kampen mot hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet

Som allmennhetens tillitsperson har revisor en viktig rolle i kampen mot hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet. For å kunne utføre de lovpålagte oppgavene i hvitvaskingsloven/revisorloven er det viktig at revisor har nødvendig forståelse av hva som er å anse som røde flagg/mistenkelige forhold, og hvordan dette skal følges opp ved revisjonen. Artikkelen gir innspill til revisors ivaretagelse av disse oppgavene.



Statsautorisert revisor  
**Morten Bamle**  
Spesialletterforsker, Økokrim

## Innledning

Hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet har de siste årene blitt et stadig alvorligere samfunnsmessig problem. I 2023 ble det totalt anmeldt 340 229 forhold, hvorav 30 680 saker var i kategorien økonomisk kriminalitet. I tillegg er det et betydelig antall saker som ikke anmeldes. Etterforskning og irettføring er en viktig del av kriminalitetsbekjempelsen, men den generelle kriminalitetsbekjempelsen kan uansett ikke foretas ved straffeforfølgelse alene. Blant annet er det viktig med gode kriminalitetsforebyggende og kriminalitetsforhindrende tiltak. For best mulig kriminalitetsbekjempelse er det viktig med et velfungerende samarbeid mellom offentlig og privat sektor. Ikke minst har revisor en viktig rolle i arbeidet med å avdekke og forhindre kriminalitet.

Samfunnsmessige endringer (digitalisering/globalisering osv.) har resultert i et betydelig endret risikobilde, noe som også har utvidet mulighetsrommet for ulike typer kriminalitet.

Det blir feil å ha som innstilling at de foretakene man selv reviderer, ikke kan rammes av økonomisk kriminalitet eller brukes som ledd i hvitvasking. Selv om de fleste foretak forsøker å oppføre lovlydig,

viser undersøkelser at et betydelig antall rammes av eller er involvert i ulike typer kriminalitet i løpet av en toårsperiode. Det kan da dreie seg om ulike lovbrudd, eksempelvis ulike typer bedragerier, arbeidslivskriminalitet, skatteunndragelser osv., eller ulike hvitvaskingsopplegg. Lovbruddene gjennomføres som regel i svært tildekket form, der også metodebruken er varierende.

## Revisorloven/hvitvaskingsloven

I revisorloven § 9-1 fremkommer det at «Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet». Videre står det i § 9-4 (3. ledd) at revisor skal «identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav». Og i fjerde ledd: «Revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskap som skyldes misligheter eller utilsiktede feil».

Hvitvaskingsloven pålegger revisor og revisorforetaket omfattende oppgaver, blant annet ved plikt til å undersøke mistenkelige forhold, og plikt til å rapportere til Økokrim hvis foretatte undersøkelser ikke avkrefter mistanken om mulig hvitvasking/terrorfinansiering.

Revisor skal ha fokus på disse lovpålagte oppgavene ved gjennomføringen av de ulike revisjonsoppdragene. Husk å dokumentere hvordan de lovpålagte oppgavene er utført.

## Mislighetspresumpsjon

Ifølge ISA 240 skal revisor ta utgangspunkt i antakelsen om at det foreligger risikoer for misligheter ved inntektsføring, og vurdere hvilke typer inntekter, inntektstransaksjoner eller påstander som kan føre til slike risikoer (punkt 27). Denne antakelsen benevnes ofte «mislighetspresumpsjon», og er altså relatert til risikoen for uredlige regnskapsrapportering knyttet til inntekter. I risikovurderingen må revisor ta stilling til hvordan misligheter ved inntektsføring kan gjennomføres, eksempelvis ved føring av fiktive fakturaer.

Husk dokumentasjonskrav knyttet til identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

## Kompetanse som forutsetning for å se røde flagg

Hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet gjennomføres vanligvis i svært tildekket form, ved mange ulike metoder. Som regel er det altså ikke åpenbart at det finner sted hvitvasking, regnskapsmanipulasjon eller annen økonomisk kriminalitet. For å kunne





utføre pliktene etter revisorloven og hvitvaskingsloven er det en forutsetning at revisor innehar kompetanse til å forstå hva som er å betrakte som røde flagg/mistenkelige forhold. Kompetanse er også avgjørende for å kunne gjennomføre nødvendige undersøkelser av disse forholdene.

### Tonen fra toppen

Det er viktig at revisors oppgaver/plikter i hvitvaskingsloven og revisorloven for å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet og hvitvasking ivaretas på alle nivåer i revisjonsutførelsen. For å sørge for god ivaretagelse av disse oppgavene er det viktig at ledelsen og hvitvaskingsansvarlig jevnlig påpeker viktigheten av at utførende revisor har fokus på disse oppgavene ved gjennomføringen av revisjonen på de ulike revisjonsoppdragene. Ansvarlig partner på det enkelte oppdrag må videre påse at alle

revisjonsmedarbeidere har nødvendig fokus på og forståelse av disse oppgavene ved gjennomføring av revisjonen.

### Hvordan øke forståelsen av hva som er mistenkelige forhold?

For å kunne se hva som er mistenkelige forhold, er det avgjørende at den enkelte revisor på oppdraget har den nødvendige forståelsen av hva som er å anse som mistenkelige forhold som skal følges opp ved revisjonen.

Hva er det som må til for å ha tilstrekkelig forståelse av hva som er røde flagg/mistenkelige forhold ved revisjon av ulike typer oppdrag? Her er noen innspill:

- Forsvarlig generell kunnskap om den aktuelle bransjen, eksempelvis med hensyn til hva som er normale forholdstall, spesifikke driftsforhold osv.
- Være kjent med hva som er aktuelle risikoforhold/røde flagg i det aktuelle

oppdraget, eksempelvis ut fra type bransje, virksomhetsstruktur osv.

- For å sikre nødvendig forståelse av hva som er røde flagg, hvordan de skal håndteres osv. bør revisor/revisor-medarbeiderne ta relevante kurs innen temaet. Revisorforeningen har flere kurs som kan gi nyttig læring.
- Dilemmatrening internt i revisjonsforetaket. Gjennomgang av konkrete lærings-case vil øke forståelsen av hva man bør være oppmerksom på ved revisjon av ulike oppdrag, herunder bidra til å øke oppmerksomheten på mulige røde flagg/mistenkelige forhold.
- Ha god oversikt over trusselbildet og risikofaktorer. Trusselbildet er ikke statisk, interne og eksterne risikofaktorer endres over tid. Det er viktig at revisor følger med på endringer i trusselbildet og endringer i risikofaktorer, og at det tas hensyn til dette ved revisjonen av de ulike revisjonsoppdragene. Økokrim og flere andre

private og offentlige organer gir jevnlig ut oppdaterte trusselvurderinger/ rapporter som gir økt risikoforståelse og bevisstgjøring vedrørende trender og modus vedrørende hvitvasking/ økonomisk kriminalitet.

## Indikatorlister

Hva som er å anse som røde flagg eller mistenkelige forhold, varierer betydelig, eksempelvis ut fra bransje, driftsmessige forhold og kunde- og leverandørforhold. Det er utarbeidet en rekke lister/rapporter (både nasjonale og internasjonale) med innspill til hva som er å anse som røde flagg/mistenkelige forhold, se for eksempel:

- Indikatorer på mistenkelige transaksjoner for rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven, regnskap og revisjon (utarbeidet av NTAES)
- Veiledning om revisorers og revisjons-selskapers etterlevelse av hvitvaskings-regelverket (utarbeidet av Finans-tilsynet)
- Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper (ISA 240)
- Information til revisorer om Penningtvätt och finansiering av terrorism (utarbeidet av Polismyndigheten i Sverige)
- Trade-Based Money Laundering (Risk Indicators) (FATF – Financial Action Task Force)

## Hvordan følge opp mistenkelige forhold/røde flagg?

Der det avdekkes røde flagg/mistenkelige forhold, må revisor gjennomføre nærmere undersøkelser. Her er noen eksempler på røde flagg og innspill til hva som kan være relevante undersøkelser vedrørende disse røde flaggene:

### 1. Påfallende endring i nøkkeltall, eksempelvis ved redusert omløps-hastighet på kundefordringer.

Påfallende endringer i sentrale nøkkeltall kan være en indikasjon på et mistenkelig forhold som bør følges nærmere opp av revisor. En slik endring kan eksempelvis

indikere for tidlig bokføring av inntekter og/eller fiktive inntekter.

Innspill til nærmere undersøkelser:

- Grundig kontroll av kundespesifikasjon. Er det kundefordringer som skiller seg ut?
- Sjekk føringene på kundespesifikasjoner som skiller seg ut. Vurder innhold i fakturaer, korreksjonsbilag, betalingsstrøm osv.
- Er det påfallende 13.-føringer mot kundefordringer? Hva skyldes det?
- Innhent grundig forklaring fra nøkkelpersonell, daglig leder mv. Er forklaringene troverdige?
- Innhent ekstern bekreftelse på utvalgte kundespesifikasjoner (som skiller seg ut).

### 2. Unormale transaksjoner med nærstående (både opp mot personer og foretak).

Innspill til nærmere undersøkelser:

- Hvordan ble transaksjonene initiert, og av hvem?
- Er det troverdig forretningsmessig begrunnelse for transaksjonene?
- Er beløp rimelige ut fra normale vurderingskriterier?
- Er forklaringen fra foretaket troverdig? (Eksempelvis mht. aktuelle fakturaer / bilag/betalingsstrøm)
- Er transaksjonene drøftet på styrenivå?
- Gir transaksjonene mening sett i forhold til virksomhetens art og omfang?

### 3. Unormale transaksjoner med konsu-lenter/agenter eller lignende.

Innspill til nærmere undersøkelser:

- Hvordan ble transaksjonene initiert, og av hvem?
- Er det troverdig forretningsmessig begrunnelse for transaksjonene?
- Er motpart i transaksjonene norsk eller utenlandsk selskap? Utenlandsk selskap bør trigge økt aktsomhet ved transaksjonsvurderingen.
- Betalinger/transaksjoner med foretak der eierne er skjulte, krever økt aktsomhet/oppfølging.

- Gir transaksjonene mening sett i forhold til virksomhetens art og omfang?

### 4. Uoversiktlige transaksjonsrekker, eksempelvis der det gjøres bruk av underleverandører i flere ledd.

Innspill til nærmere undersøkelser:

- Foreta kontroll av aktuelle fakturaer. Er varen levert? Er tjenestene utført?
- Vær oppmerksom på mulig fiktiv fakturering. Eksempelvis kan overførte beløp til leverandør tas ut kontant hos underleverandører som ledd i hvitvaskingen (eksempelvis ved pay-back opplegg).
- Gjør nærmere vurdering av underleverandører. Hvis underleverandøren eksempelvis har få eller ingen ansatte, og faktureringen fra selskapet fremstår høy i forhold til dette, kan det være en indikasjon på bruk av svart arbeidskraft.

### 5. Påfallende bruk av kontanter i virksomheten.

Innspill til nærmere undersøkelser:

- Er kontantbruken uvanlig ut fra type bransje? Hva skyldes den uvanlige kontantbruken?
- Er forklaringen fra nøkkelpersoner mv. troverdig?

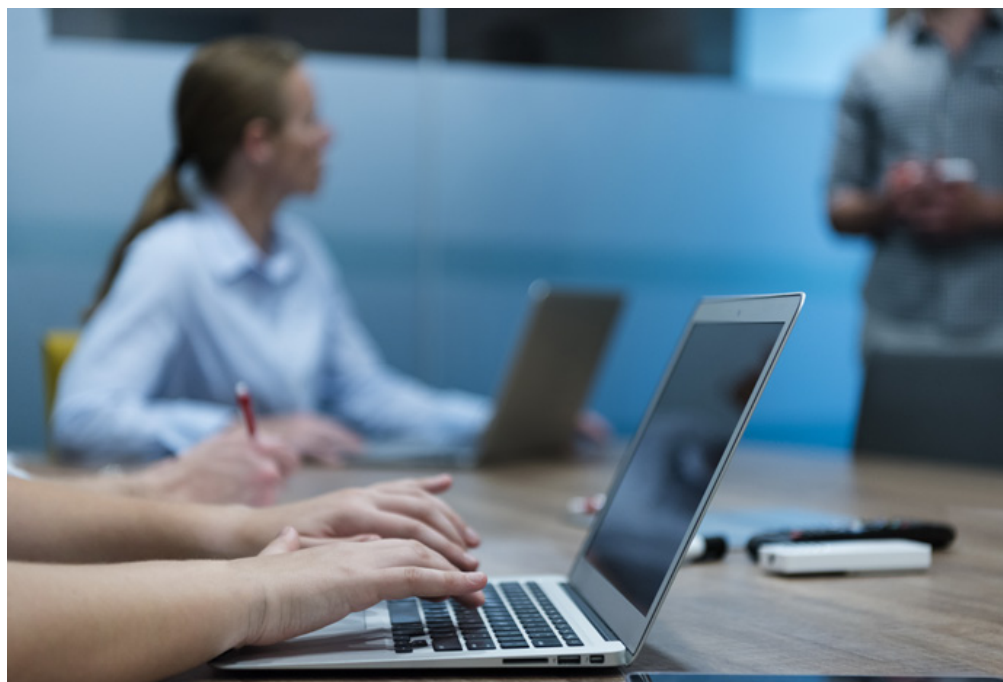
Innspillene til mulige undersøkelser i eksemplene over er ikke ment som en uttømmende oversikt over relevante undersøkelser. Nødvendige kontroller og undersøkelser må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, ut fra hva det mistenkelige forholdet dreier seg om, ut fra bransje osv.

Svak intern kontroll/mangelfulle rutiner og/eller manglende arbeidsdeling er en gjenganger i mange saker med økonomisk kriminalitet, eksempelvis som ledd i å vanskeliggjøre avdekking av de kriminelle forholdene. Mangelfull intern kontroll bør påpekes overfor foretaket. Hvis rutinene ikke bedres, kan det være en indikasjon på mistenkelige forhold som bør følges opp av revisor.

## Rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven

Som det står i revisorloven, skal revisor utvise profesjonell skepsis ved ulike vurderinger. Foreligger mistanke om at det foregår noe ulovlig, bør det utvises økt aktsomhet.

Det er plikt til å rapportere til EFE (Enheten for finansiell etterretning – Økokrim) hvis gjennomførte undersøkelser ikke avkrefter den foreliggende mistanken. Et generelt inntrykk er at mange har en for høy terskel for å sende melding om mistenkelige forhold. Ved uavkreftet mistanke er det rapporteringsplikt selv om det etter gjennomførte undersøkelser ikke er endelig avklart om det er begått straffbare forhold.



## Underrettelsesadgangen

I tillegg til rapporteringsplikten ut fra hvitvaskingsloven har revisor rett til å melde fra til politiet ved mistanke om at det har skjedd straffbare handlinger. Bestemmelsen står som del av paragrafen om taushetsplikt i revisorloven § 10-1 annet ledd, bokstav c: «Revisor kan uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling».

Denne bestemmelsen er gitt for at revisors taushetsplikt ikke skal være til hinder for at mulige straffbare forhold kommer til politiets kunnskap. Og dette gjelder straffbare forhold selv om det ikke har noe med hvitvasking å gjøre. Og det er også her tilstrekkelig at det foreligger mistanke, man trenger altså ikke være sikker på at en straffbar handling har funnet sted.

Underrettelsesadgangen fra revisor til politiet er ikke brukt i særlig stort omfang. Vi oppfordrer revisor til å benytte denne muligheten i større grad enn det som gjøres per i dag.

## Økokrims hurtig-guide for revisorer: Rapportering av mistenkelige forhold

Økokrim v/EFE har nylig utarbeidet et to siders oppsett til bruk for revisor-

bransjen vedrørende rapportering av mistenkelige forhold. Dokumentet gir korte innspill til hjelp for revisorer i deres arbeid med å oppdage, avdekke og rapportere mistenkelige forhold knyttet til hvitvasking og terrorfinansiering. Dokumentet har eksempler på hva som er mistenkelige forhold, kort info om hva en MT-rapport bør inneholde, med eksempler på relevante vedlegg.

Dokumentet er kortfattet og kan benyttes som påminnelse/hjelpedokument for revisor knyttet opp mot pliktene etter hvitvaskingsloven på revisjonsoppdragene.

Lenke: [Økokrims hurtig-guide for revisorer: Rapportering av mistenkelige forhold](#)

## Innhold i rapportering til EFE

Det er viktig at det som rapporteres til Økokrim av mistenkelige forhold, gir en så dekkende beskrivelse av forholdet som mulig.

Her er noen innspill til sentrale punkter i rapporter om mistenkelige forhold:

– Innledning: Gi en kort oppsummering av hele forholdet og hvilken mistanke

som foreligger, samt hvilke forhold/transaksjoner som har trigget mistanken.

- Kundeforholdet: Beskriv sentrale elementer i kundeforholdet.
- Mistenkelige transaksjoner/forhold: Beskriv de aktuelle mistenkelige transaksjonene eller forholdet saken gjelder. Begrunn og forklar mistankegrunnlaget.
- Undersøkelser: Redegjør for undersøkelsene som er gjort i sakens anledning, og hvilken informasjon dette har gitt om selskaper og personer tilknyttet rapporten.
- Uavklarte forhold: Tydeliggjør ubesvarte spørsmål og hvorfor man fortsatt har mistanke.
- Knytninger: Tydeliggjør knytninger mellom personer, foretak, transaksjoner, kontoer osv.
- Dokumentasjon: Legg ved all relevant dokumentasjon (eksempelvis fakturaer, regnskapsutskrifter, kontoutskrifter, avtaler, bankbilag, regnskapsbilag, avstemminger, protokoller, notater, brev, memoer).

## Merknader fra Finanstilsynet

I desember 2021 publiserte Finanstilsynet en [tematilsynsrapport «Etterlevelse av pliktene i hvitvaskingsloven»](#) for Regn-



# Revisors taushets- og opplysningsplikt

Temaet for artikkelen er rekkevidden av revisors taushets- og opplysningsplikt. Artikkelen vil først redegjøre for taushets- og opplysningsplikten i revisorloven og behandler deretter forholdet til tvistelovens regler om edisjonsplikt og bevestilgang ved sivile rettstvister for domstolene.



**Fredrik Dahm**  
Advokat/siviløkonom  
Advokatfirmaet Wiersholm

Den lovbestemte taushetsplikten for revisjonsforetak følger av revisorloven § 10-1. Den gjelder så langt revisor ikke er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger i medhold av loven. Revisor kan også uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Revisorloven § 10-2 lovfester en opplysningsplikt for revisor overfor nærmere definerte personer eller organer. Opplysningsplikten gjelder for oppdragsansvarlig revisor om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Opplysningsplikt følger også av andre regelsett og går foran revisorlovens taushetsplikt som kun gjelder hvis annet ikke følger av loven.

Tvisteloven har egne regler om edisjonsplikt og bevestilgang i rettslige tvister. Etter tvisteloven § 21-5 plikter enhver å gi forklaring om faktiske forhold og gi tilgang til gjenstander som kan utgjøre bevis i en rettssak, med de begrensninger som følger av bevisforbud og bevisfritak, samt andre bevisregler i loven. I forarbeidene<sup>1</sup> til revisorloven er plikten til å tilby bevis i rettssaker angitt som en av flere bestemmelser som går foran taushetsplikten til revisor.

Erfaringsmessig oppstår gjerne vanskelige spørsmål i krysningpunktet mellom revisors taushets-, opplysningsplikt og krav om bevestilgang i forbindelse med varslede eller aktuelle rettstvister, enten søksmålet er rettet mot revisor eller revisjonsklienten. Artikkelen siktemål er å redegjøre for pliktene og veilede om hvordan revisor bør forholde seg i grensesnittet mellom taushets- og opplysningsplikten og reglene om plikten til å tilby bevis i forbindelse med sivile saker for domstolene.

## Revisors taushetsplikt i revisorloven

Taushetsplikten er sentral for å beskytte tillitsforholdet mellom revisor og revisjonsklienten<sup>2</sup>. Den tilrettelegger for at revisjonsklienten trygt kan gi revisor tilgang til relevant regnskapsinformasjon uten å risikere at opplysninger eller dokumenter tilflyter utenforstående. Revisor kan på sin side ha tillit til at revisjons- eller rådgivningsoppdraget utføres på bakgrunn av et korrekt og fullstendig informasjonsgrunnlag. Det vil i sin tur også øke brukernes tillit til at reviderte regnskap er bærer av korrekt og fullstendig finansiell informasjon.

Taushetsplikten for revisorer har vært lovfestet siden revisorloven av 22. februar 1929. I dag fremgår taushetsplikten av § 10-1 i revisorloven. Revisorloven § 10-1 er hovedsakelig en videreføring av revisorloven 1999 § 6-1. Rettskilder som knytter seg til den forutgående bestemmelsen i revisorloven (og den tidligere likelydende

bestemmelsen i regnskapsførerloven), har dermed interesse for forståelsen av gjeldende bestemmelse i revisorloven. Taushetsplikten er også et etisk prinsipp i henhold til det internasjonale etiske regelverket for revisorer (IESBA-reglene eller IESBAs internasjonale regler).

Utgangspunktet for taushetsplikten følger av revisorloven § 10-1 første ledd.

*«Et revisjonsforetak plikter å bindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre revisor i eller i medhold av lov er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.»*

Taushetsplikten gjelder for "revisjonsforetak". Tredje ledd bestemmer at taushetsplikten gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, partnere og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsforetakets oppdrag. Taushetsplikten gjelder altså for alle ansatte i revisjonsselskapet som måtte få tilgang til informasjonen, selv om de ikke er engasjert på oppdraget, herunder personer i administrative stillinger. "Andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsforetakets oppdrag" innbefatter også personer utenfor revisjonsforetaket (typisk underleverandører), så lenge de har bistått på det konkrete oppdraget.

Taushetsplikten går ut på at revisor skal bevare taushet og hindre at "uvedkommende" får tilgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger. Plikten må sees i sammenheng med revisorlovens strenge krav til organisering av virksomheten og kvalitetsstyring som fremgår av revisorloven § 7-1. Den internasjonale standarden

<sup>2</sup> NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, pkt. 12.1.4.



for kvalitetsstyring for revisjonsforetak (ISQM 1) inneholder også retningslinjer for etterlevelse av pliktene. Standarden gjelder for alle foretak som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper, samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. Av standardens punkt 34 følger at revisjonsfirmaet skal etablere retningslinjer eller rutiner for identifisering, evaluering og håndtering av trusler mot etterlevelse av de relevante etiske kravene (slik som taushetsplikten). Revisjonsforetakets kvalitets- og risikostyringsfunksjon skal også føre kontroll med etterlevelsen av rutinene og håndtere identifiserte svakheter rettidig.

I likhet med tilsvarende lovbestemmelse i den tidligere revisorloven omfatter taushetsplikten alle typer oppdrag i virksomheten<sup>3</sup>. Taushetsplikten påhviler den enkelte og gjelder i prinsippet overfor alle – både innad i foretaket, dvs. overfor ansatte og tillitsmenn, og utad overfor utenforstående<sup>4</sup>. Taushetsplikten og den fortrolige behandlingen

av taushetsbelagte opplysninger gjelder også etter opphør av både oppdrags- eller kundeforholdet. Det følger også av IESBA-reglene punkt R.114.4. I prinsippet er taushetsplikten dermed evigvarende.

Revisorloven er taus om hvem som anses *“uvedkommende”* innenfor revisjonsforetaket. Hvem som er *“uvedkommende”*, må avgjøres konkret. Det gjelder også på beslektede rettsområder. Som eksempel har Finanstilsynet i Rundskriv 3/2019 om finansforetakenes taushetsplikt gitt uttrykk for at vurderingstemaet er om *“mottakeren har et saklig og naturlig begrunnet behov for opplysningen”*. IESBA-reglene punkt R.114 inneholder spesifikke retningslinjer for revisor. Det følger blant annet av R.114.3 bokstav a) at revisor ikke skal dele konfidensiell informasjon *“unless there is a legal or professional duty or right to do so”*. Kjelløkken m.fl. mener derfor at IESBA-reglene støtter tolkningen om at revisor må være varsom med å dele taushetsbelagt informasjon i revisjonsselskapet uten et faglig formål<sup>5</sup>. Jeg slutter meg til tolkningen. Det samme gjelder eksemplet om

at oppdragsutførende kan dele taushetsbelagte opplysninger med fagavdelingen, så langt informasjonsdelingen er nødvendig for å kunne gi treffende faglig bistand. Et annet praktisk eksempel er at revisor også må kunne dele relevante opplysninger med risikostyringsfunksjonen i foretaket ved eventuell rettslig pågang fra revisjonsklienten eller andre (se også IESBA-reglene R.114.3 A1, bokstav (b), romertall (iii)).

Taushetsplikten er ikke uten unntak. Det følger av revisorloven § 10-1 annet ledd bokstav a) at revisor kan gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter *“samtykke fra den som opplysningene gjelder”*. Unntaket har sammenheng med at fortroligheten til revisor ikke svekkes når revisor får samtykke fra den opplysningen gjelder. Dette er en *“kan”*-adgang for revisor som ikke er forpliktet til å dele taushetsbelagte opplysninger, selv etter samtykke fra den opplysningen gjelder (gjørne betegnet revisors opplysningsrett). I mange tilfeller bør også revisor være varsom med å dele taushetsbelagte opplysninger med utenforstående etter samtykke – særlig hvis revisjonsklienten selv kan formidle opplysningene.

I aksje- og allmennaksjeselskaper er det til enhver tid det sittende styret som kan frita revisor fra taushetsplikten. Revisor trenger ikke innhente tilsvarende samtykke fra tidligere styremedlemmer. Dette gjelder også der styret har blitt byttet ut av nye eiere, og det er konflikt mellom tidligere og nåværende eier<sup>6</sup>. Ved konkurs er det bostyret eller bostyrer som kan gi samtykke for forhold som gjelder konkursboet. Også når det gjelder forhold før konkursåpningen, vil utgangspunktet være at bostyret eller bostyrer kan gi slikt samtykke. Det er i tråd med prinsippet om at konkursboet er selskapets rettsetterfølger og trer inn i skyldnerens rettsforhold. En selskapsrettslig fusjon må også innebære at styret i det sammenlåtte foretaket må kunne gi samtykke til fritak fra revisors taushetsplikt som

3 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 111.

4 Gulden, Bror Petter (7. utgave). Den eksterne revisor, side 191.

5 Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentarutgave, side 309.

6 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 267.

gjelder forhold som knytter seg til det overdragende selskapet<sup>7</sup>.

Samtykke fra revisjonsklienten er ikke nødvendigvis tilstrekkelig ettersom samtykket skal innhentes fra *“den som opplysningene gjelder”*. Ordlyden innebærer en videreføring fra den tidligere bestemmelsen. I revisorloven 1999 § 6-1 første ledd, første setning. Gulden<sup>8</sup> antok at den tidligere bestemmelsen ikke kunne forstås bokstavelig i den forstand at revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten alene måtte være tilstrekkelig. Etter mitt syn kan denne tolkningen ikke opprettholdes etter nåværende revisorlov. Hvem opplysningene gjelder, må vurderes konkret<sup>9</sup>. Ifølge lovforarbeidene vil det i de fleste tilfellene samsvare med revisors kilde<sup>10</sup>.

Utgangspunktet må likevel fortsatt være at revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten vil være tilstrekkelig. Det gjelder for eksempel regnskapsdokumentasjon, bilag, underlagsdokumentasjon og andre former for kontrollopplysninger som knytter seg til revisjonsklienten. Eksempel på sistnevnte kan være årsoppgave fra bank eller depotmottaker som revisor har innhentet for å føre kontroll med bokførte eiendeler i revisjonsklientens regnskap. Samtykke til fritak fra taushetsplikten for slike dokumenter må innhentes fra revisjonsklienten, selv om årsoppgaven er innhentet direkte fra banken eller depotmottaker. Det avgjørende må være at opplysningene gjelder revisjonsklienten, og ikke at det er banken som er kilden til opplysningene.

Forarbeidene gir ikke konkrete eksempler på tilfeller hvor revisjonsklientens samtykke til fritak fra taushetsplikten eventuelt ikke måtte være tilstrekkelig. Det tilkjennevis isteden at dokumentasjon *“i enkelte tilfeller”*

inkluderer opplysninger som også andre enn klienten har en *“beskyttelsesverdig interesse”* i at revisor bevarer taushet om<sup>11</sup>. Uttalelsen tyder på at et eventuelt krav om samtykke fra andre enn revisjonsklienten må høre til unntakstilfellene. Bruk av begrepet *“beskyttelsesverdig interesse”* tilsier også at det skal en del til før revisjonsklientens samtykke ikke skulle strekke til. Eksempler på slike beskyttelsesverdige interesser kan være der dokumentasjonen inneholder personlig sensitiv informasjon (for eksempel sensitive personopplysninger som sykdomshistorikk eller seksuell orientering). På bakgrunn av uttalelsene i forarbeidene bør revisor være varsom med å viderefremme slike opplysninger til tredjepersoner dersom det kun foreligger samtykke til fritak fra taushetsplikten fra revisjonsklienten. I motsatt fall risikerer revisor å bryte taushetsplikten.

## Revisors opplysningsplikt i revisorloven

Revisors kommunikasjon med omverdenen om revisjonsklienten skjer gjennom revisjonsberetningen. Revisorloven setter krav til innholdet i revisors beretning og revisjonsstandard ISA 700 omhandler form- og innholds-kravene til revisjonsberetningen. Forhold som ligger utenfor innholds-kravene, kan revisor ikke uten videre gi opplysninger om til omverdenen uten at det kan oppstå konflikt i forhold til taushetsplikten.

Revisorloven § 10-2 hjemler likevel en opplysningsplikt for revisor om forhold innenfor rammen av oppdraget når ledelse- eller kontrollorgan i revisjonsklienten ber om dette. Hensynet bak regelen er å sikre nærmere definerte interessegrupper tilgang til relevante opplysninger om selskapet. Bestemmelsen bygger på artikkel 23 nr. 3 i revisjonsdirektivet.

Utgangspunktet for opplysningsplikten følger av revisorloven § 10-2 første ledd.

*“Hvis en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, en møtende med stemmerett i organet som velger revisor, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke hvis det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Hvis et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.”*

Opplysningsplikten gjelder den *“oppdragsansvarlige revisor”*. Begrepet er definert i revisorloven § 1-2 første ledd. Med *“oppdragsansvarlig revisor”* menes revisoren som er utpekt ved oppdraget om lovfestet revisjon. Ordlyden omfatter ikke tidligere revisor(er). Ordlyden tilsier dermed at tidligere revisor ikke har noen opplysningsplikt etter første ledd. En annen sak er at tidligere revisor kan fritas fra taushetsplikten, men da er det opp til revisor om han vil dele informasjonen.

Opplysningsplikten gjelder forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Det må forstås bokstavelig<sup>12</sup>. Revisor har dermed ingen opplysningsplikt ved oppdrag som gjelder rådgivning, særattestasjoner eller andre former for tjenester. Sondringen har neppe særlig praktisk betydning der valgt revisor også har rådgivningsoppdrag for revisjonsklienten ettersom revisor gjerne tilegner seg all relevant informasjon om den reviderte i anledning revisjonen av selskapet.

Opplysningsplikten gjelder *“forhold vedrørende den reviderte”*. Hva som er *“forhold vedrørende den reviderte”*, må vurderes konkret. Revisor kan som ledd i

7 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 267.

8 Gulden, Bror Petter (7. utgave). Den eksterne revisor, side 188-189.

9 Prop. 37 LS (2019-2020) side 81.

10 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 110.

11 NOU 2017: 15 Revisorloven; Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, side 110.

12 Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentarutgave, side 328.

revisjonen tilegne seg informasjon om andre enn den reviderte. Grensesnittet mot andre forhold enn den reviderte, for eksempel forhold som gjelder selve revisjonen, er ikke skarp. Forarbeidene til revisorloven tar ikke opp om opplysningsplikten omfatter revisors arbeidspapirer. Jeg er enig med Kjelløkken m.fl. når de skriver at fast og langvarig praksis tilsier at opplysningsplikten ikke omfatter plikt til å utlevere egne arbeidspapirer til revisjonsklienten eller tredjeparter<sup>13</sup>. Etter mitt syn utgjør arbeidspapirene som sådanne heller ikke forhold om den reviderte. En annen sak er at arbeidspapirene naturligvis kan inneholde forhold om den reviderte som det er opplysningsplikt om, men noen plikt til å utlevere selve arbeidspapirene kan etter mitt syn ikke innfortolkes i bestemmelsen. Lovbestemmelsen gjelder heller ikke deling av dokumenter, men plikt til å dele opplysninger.

Revisors taushetsplikt gjelder bare så langt annet ikke følger av lov. Tvisteloven har egne regler om forklarings- og bevisplikt ved saker for domstolen. Rekkevidden av revisors opplysningsplikt vil dermed stille seg annerledes i aktuelle eller pågående rettsstvier for domstolene enten revisor er part i saken som saksøkt, eller kun har tilgang til bevis som er relevante i tvistesak mellom andre parter.

### Revisors forklarings- og bevisplikt ved sivile saker for domstolene

Ved saksanlegg for domstolene kan revisor enten være part som saksøker eller saksøkt. Revisor kan også være påberopt som vitne for å belyse saksforholdet i en tvist mellom tredjeparter. Det forekommer også at partene i rettssaken retter krav om bevistilgang mot revisor (tredjepartsprovokasjoner), men uten at revisor blir innkalt som vitne i rettssaken.

Det er partene i rettssaken som har ansvaret for bevisføringen i saken (disposisjonsprinsippet). I norsk rett gjelder også et prinsipp om fri bevisføring som innebærer at partene har rett til å føre bevisene de selv ønsker, og med de bevismidler de selv ønsker. Begrensninger i bevisføringen må ha særskilt hjemmel etter reglene om bevisforbud og -fritak. Revisor er ikke blant de oppregnede yrkesutøverne som er gjenstand for bevisfritak etter kapittel 22 i tvisteloven. Det betyr at retten fritt kan ta imot bevis fra revisorer, enten som part eller vitne.

Sakens parter har også en sannhets- og opplysningsplikt som har kommet til uttrykk i tvisteloven § 21-4.

#### *§ 21-4. Partenes sannhets- og opplysningsplikt*

*(1) Partene skal sørge for at saken blir riktig og fullstendig opplyst. De skal gi de redegjørelser og tilby de bevis som er nødvendig for å oppfylle plikten, og har plikt til å gi forklaringer og bevistilgang i henhold til § 21-5.*

Sannhets- og opplysningsplikten innebærer at partene har plikt til å gi et riktig og uttømmende bilde av de relevante faktiske forholdene i saken. Partene skal også tilby bevis og forklaringer som er nødvendig for å oppfylle plikten.

Partenes plikt til å tilby bevis er begrenset for saken er anlagt for domstolen. Den som varsler om et krav eller bestrider et varslet krav, plikter å opplyse om viktige dokumenter eller andre bevis som parten selv kjenner til (tvisteloven § 5-3 første ledd). Vedkommende som er varslet om kravet, har imidlertid ingen rettslig plikt til å fremlegge selve beviset, men kan velge å gjøre det. I mange tilfeller vil det være å anbefale – for eksempel for å korrigere kravstillers faktiske fremstilling av saksforholdet som det varslede kravet bygger på. Det er også alminnelig antatt at revisor kan fremlegge taushetsbelagte opplysninger i forsvar mot et erstatningskrav. Det må gjelde både varslede krav fra revisjonsklienten eller andre og må anses

som en grunnleggende rettighet etter EMK artikkel 6<sup>14</sup>.

Enhver annen enn partene har også en allmenn forklarings- og opplysningsplikt. Det følger av tvisteloven § 26-5 at enhver har plikt til å stille til rådighet som bevis gjenstander vedkommende har hånd om eller kan skaffe til veie. Det gjelder også revisor. Revisor har også en forklarings- og bevisfremleggelsesplikt når det er åpnet etterforskning i en straffesak, uten at denne artikkelen vil gå nærmere inn på forholdet til vitneplikt og beslag- og utleveringspålegg i straffesaker.

Revisor har også alminnelig plikt til å møte i rettsmøter og forklare seg om relevante bevisstema, men har som utgangspunkt ingen plikt til å svare på spørsmål partene måtte ha utenom rettsmøtet. Vitneplikten går foran taushetsplikten. Revisor trenger ikke innhente samtykke fra revisjonsklienten før vitnemålet<sup>15</sup>. Dette må gjelde uansett om revisor møter som vitne etter vitnestevning fra retten, eller han møter frivillig etter avtale med saksøker eller saksøkte som har påberopt ham/henne som vitne.

I sak anlagt for domstolene kan saksøker eller saksøkte «fremprovosere» bevisfremleggelse etter reglene i tvisteloven. Provokasjonen kan enten være rettet mot revisor som part i rettssaken eller som en tredjepartsprovokasjon mot en revisor som måtte ha tilgang til dokumenter som kan tjene som bevis i saksforholdet.

Etter norsk rett kan ikke partene pålegges å informere om og legge frem alt som kan tenkes å være relevant for saken slik man har etter de anglo-amerikanske ordningene med “disclosure” og “discovery”, jf. HR-2019-997-A avsnitt 30 flg. Ved krav om bevistilgang gjelder tre hovedkrav: Krav til relevans, spesifikasjon

<sup>13</sup> Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 328.

<sup>14</sup> Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 314.

<sup>15</sup> Kjelløkken m.fl. (2020), Revisorloven og Revisjonsforordningen, Kommentartutgave, side 338.



og forholdsmessighet, jf. HR-2019-997-A avsnitt 29 flg.

Relevanskravet innebærer at partene bare kan kreve føring av bevis om faktiske forhold som kan være av betydning for avgjørelsen som skal treffes. Vurderingen av hva som kan utgjøre bevis, må ta utgangspunkt i partenes pretensjoner. Spesifikasjonskravet innebærer at det også må konkretiseres hva beviset skal underbygge, jf. HR-2019-997-A avsnitt 59 flg. Formålet med spesifikasjonskravet er at motparten skal vite hvilke dokumenter som kreves fremlagt. Kravet om individualisering kan ikke settes så høyt at det kan hindre opplysning av faktiske forhold av betydning for saken, jf. for eksempel HR-2019-997-A avsnitt 69.

Lagmannsrettens sak RG-1999-928 (Ivaran) gjaldt krav om fremleggelse av revisors arbeidspapirer som bevis. I saken la retten til grunn at krav om utlevering av arbeidspapirene var tilstrekkelig spesifisert, og at dette utgjorde et relevant bevis i saken. At arbeidspapirene også inneholdt opplysninger uten betydning for bevisspørsmålene, var ikke til hinder for fremleggelse.

*I denne situasjon må det etter lagmannsrettens syn aksepteres at provokasjonen er rettet samlet mot "revisors arbeidspapirer" for den aktuelle tidsperiode, uten nærmere spesifisering av hvilke konkrete dokumenter blant revisors arbeidspapirer som kan ha betydning som bevis. At arbeidspapirene også inneholder opplysninger uten betydning for de foreliggende bevisspørsmål, kan ikke være til hinder for fremleggelse, jf Rt-1997-736. Lagmannsretten er således enig i at situasjonen har likhetstrekk med de avgjørelser hvor det er gitt generelt pålegg om fremleggelse av regnskaper for en viss periode og hvor dette forhold ikke har vært ansett avgjørende, jf Rt-1992-962 og den foran nevnte avgjørelse i Rt-1997-736*

Rettsavgjørelsen innebærer at revisor som hovedregel vil være pliktig til å fremlegge arbeidspapirene (enten som part eller etter krav om bevisstilgang i rettssak), så lenge arbeidspapirene er et

relevant bevis for bevistemaet i retts-saken.

Dersom revisors arbeidspapirer ikke er relevante for bevistemaene i saken, har revisor heller ikke rett eller plikt til å fremlegge disse. I den grad kun avgrensede deler av arbeidspapirene er relevante for bevistemaene i saken, må fremleggelsesplikten være avgrenset tilsvarende.

### Praktisk håndtering av taushets- og bevisfremleggelsesplikten i sivile saker for domstolene

Revisor håndterer regelmessig taushetsbelagte opplysninger i sitt virke og er godt trent til oppgaven. De rettslige utgangspunktene for revisors taushets- og opplysningsplikt i revisorloven er forholdsvis klare. Hovedregelen er at revisor har taushetsplikt om alle opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre det gjelder en særskilt opplysningsplikt etter revisorloven § 10-2.

Rammene for taushetsplikten er annerledes i sivile tvister som verserer for domstolene. I saker for domstolene har revisor plikt til å fremlegge dokumentasjon som er relevant for bevistemaene i saken, enten revisor er saksøkt eller det rettes krav om bevisstilgang mot revisor i saken som verserer mellom tredjeparter. Revisor har også plikt til å forklare seg som vitne eller part om relevante bevistema i saken.

Når revisor er part i søksmålet, er anførselene og bevistemaene kjent for revisor. Revisor kan da ta stilling til om fremprovoserte dokumenter utgjør bevis i saken og kan fremlegges uhindret av taushetsplikten. I saker som verserer mellom tredjeparter, er utgangspunktet det motsatte. I praksis forekommer gjerne at enten saksøker eller saksøkte retter underhånden-henvendelser direkte til revisor om bevisstilgang, men uten at det redegjøres for om forespørslene er egnet til å opplyse bevistemaene i tvistesaken. Revisor vil da ikke være i stand til å vurdere om etterspurte opplysninger eller dokumenter kan være relevante bevis og dermed gjenstand for

bevisfremleggelsesplikt. Det forekommer også at informasjonsforespørlene i realiteten gjelder utredningen av et mulig erstatningskrav mot revisor. I sistnevnte tilfelle vil revisor ikke uten videre være tjent med å etterkomme dokumentforespørlene, selv om det skulle foreligge et samtykke fra revisjonsklienten.

Normalt bør revisor stille seg positiv til å opplyse saksforholdet i rettsaken, men kan heller ikke sette seg i en situasjon som kan innebære brudd på taushetsplikten. I fravær av samtykke til fritak fra taushetsplikten bør revisor være varsom med å etterkomme en underhånden-henvendelse om bevisstilgang, men bør isteden be om at partene fremsetter en begjæring om bevisstilgang (tredjepartsprovokasjon) i den bakenforliggende rettssaken. Det sikrer at revisor gis innsyn i saken og praktisk anledning til å etterprøve at etterspurt dokumentasjon gjelder forhold som kan tjene som bevis, og som revisor dermed er pålagt å fremlegge i saken.

I den utstrekning begjæringen om bevisstilgang utelukkende gjelder dokumenter som utvilsomt utgjør bevis, kan revisor etterkomme tredjepartsprovokasjonene og fremlegge dokumentene. Er det tvil om etterspurte enkelt dokumenter utgjør bevis, bør revisor isteden overlate vurderingen til retten, som avgjør spørsmålet ved kjennelse. Det sikrer at revisor unngår å fremlegge taushetsbelagt dokumentasjon som revisor verken har rett eller plikt til å fremlegge. En praktisk tilnærming i slike tilfeller kan være at revisor oversender de aktuelle dokumentene til retten, som anmodes om å ta stilling til bevisfremleggelsesplikten, men uten at revisor som sådan motsetter seg å fremlegge de aktuelle dokumentene hvor bevisverdien vurderes som tvilsom.

# Revisors sjekkliste for åpenhetsloven

Det er varierende kunnskapsnivå om åpenhetsloven blant virksomheter og deres rådgivere. Her er noen tips til hvordan du som revisor kan hjelpe med å overholde pliktene.



**Christoffer Bjørnum**  
Underdirektør, Forbrukertilsynet

Åpenhetsloven skal fremme virksomheters respekt for menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold samt sikre allmennheten tilgang til informasjon.

Forbrukertilsynet har veiledet og ført tilsyn med åpenhetsloven i over to år. Vi ser at det fortsatt er et varierende kunnskapsnivå blant virksomheter og deres rådgivere.

Som revisor kan du være en viktig rådgiver i virksomheters arbeid med å overholde pliktene i åpenhetsloven. Gjennom kontroller og gode rutiner kan revisor bidra til at virksomheter følger opp åpenhetslovens plikter, og at de unngår gebyrer og eventuelle andre sanksjoner.

Her har vi laget noen sjekkpunkter du kan bruke i ditt revisjonsarbeid:

## 1. Er virksomhetene du kontrollerer, omfattet av åpenhetsloven?

Revisor har kunnskap om virksomheters salgsinntekt, balansesum og antall ansatte, som er nødvendig å kjenne til for å kunne vurdere om virksomheter har plikter etter åpenhetsloven.

Åpenhetsloven er forutsatt å harmonisere med regnskapsloven på flere punkter. For revisor er arbeidet med regnskapslovens plikter en naturlig inngang til å kontrollere om virksomheten har plikter etter åpenhetsloven. For å regnes som en «større» virksomhet som kan få plikter etter åpenhetsloven, må virksomheten enten være et foretak av allmenn interesse etter regnskapsloven § 1-6, eller på balanse-

dagen overskride grensene for minst to av følgende tre terskler:

1. Salgsinntekt: 70 millioner
2. Balansesum: 35 millioner
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

1. november 2024 trådte endringer i regnskapsloven og åpenhetsloven i kraft. Før endringene var det samsvar mellom virksomheter som var «større» etter åpenhetsloven og foretak som ikke var «små» etter regnskapsloven. Tersklene i regnskapsloven er nå oppjustert, mens tersklene i åpenhetsloven er uendret. Terskelverdier for små foretak i regnskapsloven er nå salgsinntekt på 168 millioner, 84 millioner kroner i balansesum og 50 årsverk. Det er derfor ikke lenger samsvar mellom virksomheter som er større etter åpenhetsloven og virksomheter som nå ikke er små etter regnskapsloven.

Tidligere ble en virksomhet også regnet som større hvis den var et «stort foretak» etter regnskapsloven § 1-5, uavhengig av om den overskred tersklene i åpenhetsloven. Etter 1. november viser åpenhetsloven til regnskapsloven, ny § 1-6. Det innebærer at virksomheter som er «foretak av allmenn interesse» etter regnskapsloven, ny § 1-6, alltid vil regnes som «større virksomheter» etter åpenhetsloven. Finansdepartementet legger til grunn at dette vil påvirke et lite antall virksomheter.

## 2. Har virksomheten opplyst i årsberetningen hvor redegjørelsen etter åpenhetsloven er tilgjengelig?

Virksomheter må opplyse i årsberetningen hvor redegjørelsen etter åpenhetsloven er offentlig tilgjengelig. Henvisningen skal gjøre det mulig for enhver å finne frem til redegjørelsen, og må derfor være så presis som mulig. Dersom årsberetning avlegges før redegjørelsen som dekker den samme perioden offentliggjøres, må en opplyse

hvor den forrige offentliggjorte redegjørelsen er tilgjengelig. En kan også opplyse om hvor den kommende redegjørelsen vil bli gjort tilgjengelig, men dette er ikke et krav.

Åpenhetsloven § 5 (3) viser nå til at redegjørelsen kan inngå i årsberetningen. Tidligere viste den til at redegjørelsen kan inngå i redegjørelsen om samfunnsansvar. Redegjørelse om samfunnsansvar er nå erstattet med nye krav til bærekraftsrapportering i regnskapsloven. Finansdepartementet har overlatt til Barne- og familiedepartementet å vurdere om rapporteringskravene i åpenhetsloven § 5 skal tilpasses de nye kravene til bærekraftsrapportering i regnskapsloven.

## 3. Har virksomheten publisert en redegjørelse lett tilgjengelig på sine nettsider?

I tillegg til å ta inn en henvisning i årsberetningen om hvor redegjørelsen etter åpenhetsloven er tilgjengelig, må virksomheter også faktisk offentliggjøre redegjørelsen på sine nettsider. Redegjørelsen skal publiseres innen 30. juni hvert år. Den må være datert, signert og angi hvilken periode en rapporterer for.



I 2023 kontrollerte vi i en enkeltaksjon 500 virksomheter. Kontrollen viste at én av fem virksomheter manglet redegjørelse på sine nettsider. En del har publisert informasjon om åpenhetsloven på nettsidene.

Over 100 virksomheter fikk brev fra oss med veiledning om hva de må gjøre for å oppfylle lovens krav. Vi jobber kontinuerlig med å følge opp og kontrollere virksomheter, og virksomheter som ikke følger lovens plikter, risikerer sanksjoner.

Kontrollene våre viser videre at mange konsern ikke har fått med seg at rede-

gjørelsen må offentliggjøres lett tilgjengelig på nettsidene til hvert av selskapene i konsernet.

I tillegg til den årlige redegjørelsen må virksomheten offentliggjøre en oppdatert redegjørelse dersom det oppstår vesentlige endringer i risikovurderingene til virksomheten. Dette kan for eksempel være aktuelt ved utbrudd av krig i et land hvor virksomheten har aktivitet, eller at virksomheten trekker seg ut av eller går inn i et høyrisikoland.

I vårt tilsynsarbeid er vi opptatt av at virksomheter er åpne om negative konsekvenser, herunder hva de har funnet, og hvordan en følger det opp. Vi oppfordrer derfor også revisorer til å stille spørsmål til virksomheter som oppgir at de ikke har funnet noen brudd på menneskerettigheter eller andre negative konsekvenser hos seg eller i sin leverandørkjede.

#### 4. Sjekk om redegjørelsen er signert på riktig måte

Redegjørelsen skal underskrives i tråd med regnskapsloven § 3-5 om undertegning av årsregnskap og årsberetning. Hvem som skal underskrive redegjørelsen, avhenger av organisasjonsform. Som regel vil det være styret og daglig leder som må underskrive. Elektronisk signatur vil, på samme måte som for årsregnskap og årsberetning, være tilstrekkelig.

Ved felles redegjørelse i konsern må alle selskaper som har plikter etter åpenhetsloven i konsernet, og som redegjørelsen dekker, signere redegjørelsen. Hvis ett eller flere datterselskap har plikter etter loven, vil det ikke være tilstrekkelig at kun morselskapet underskriver.

Det er også viktig å merke seg at alle krav til redegjørelsen må være oppfylt for hvert enkelt selskap i konsernet som har plikter etter åpenhetsloven. Dette gjelder både formelle krav og krav til innhold.

#### 5. Sjekk at virksomheten har rutiner for å svare ut informasjonskrav

Virksomhetene som omfattes av åpenhetsloven, må ta imot alle skriftlige forespørsler om informasjon, uavhengig

av på hvilken måte disse sendes. Virksomhetene skal svare på informasjonskrav innen rimelig tid, og senest innen tre uker etter at de ble mottatt.



Mange virksomheter velger for eksempel å ha egne

e-postadresser eller skjemaer for spørsmål om åpenhetsloven på sine nettsider. Virksomheten plikter også å ta imot brev som sendes til deres adresse, eller som leveres fysisk ved et utsalgsted eller kontor.

#### Veiledning

Forbrukertilsynet fører tilsyn med åpenhetsloven på mange ulike måter. Vi bruker i stor grad veiledning og dialog som virkemiddel. Vi veileder bredt gjennom våre nettsider, som oppdateres fortløpende. Dersom du ikke finner svar på våre nettsider [forbrukertilsynet.no/apenhetsloven](https://forbrukertilsynet.no/apenhetsloven), er det mulig å sende oss en veiledningshenvendelse via nettsidene.

For å følge opp at virksomheter følger loven, fører vi også tilsyn ved å behandle enkeltsaker. [Du finner avgjørelser og vedtak knyttet til åpenhetsloven her.](#) Forbrukertilsynet har høsten 2024 gitt en virksomhet et overtredelsesgebyr på kr 450 000 for brudd på åpenhetsloven. Dette

er blant annet for å sikre at virksomheten følger reglene i åpenhetsloven, og for å markere at lovbrudd får konsekvenser.

#### Evaluering av åpenhetsloven

Det kan videre være verdt å merke seg at Barne- og familiedepartementet har startet arbeidet med å evaluere åpenhetsloven. I 2024 innhenter departementet mer kunnskap om hvordan loven har virket så langt. Det er satt i gang to utredninger, som gjennomføres av KPMG og Forbruksforskningsinstituttet SIFO (OsloMet).

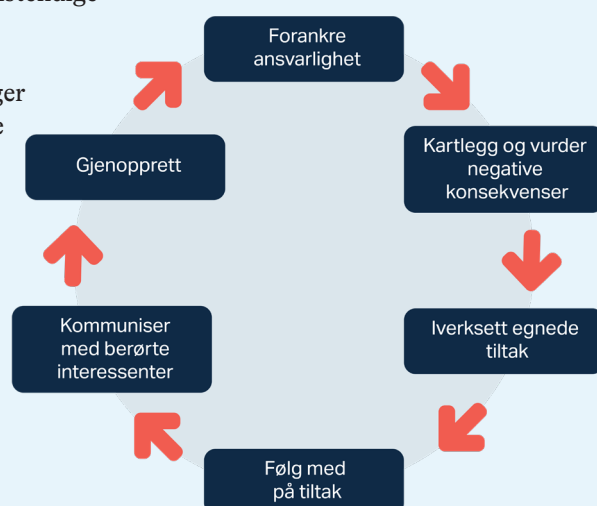
Evalueringen vil blant annet ha fokus på lovens effektivitet, om flere virksomheter bør omfattes av loven, og om lovens virkeområde bør utvides til også å gjelde for eksempel miljøpåvirkning. Åpenhetsloven evalueres også i lys av relevant EU-regelverk som [Aktsomhetsdirektivet \(CSDDD\)](#) og [Direktivet om bærekraftsrapportering \(CSR\)](#). For revisor vil det særlig være relevant å følge med på vurderingen av forholdet mellom åpenhetsloven og regnskapsloven, og tersklene for å anses som en større virksomhet.

Hold deg oppdatert og følg med på mulige endringer fremover. Ta ansvar og bidra til at menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold respekteres!

#### Aktsomhetshjulet

Åpenhetsloven skal fremme virksometers respekt for menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold, samt sikre allmennheten tilgang på informasjon. Loven pålegger blant annet virksomhetene en informasjonsplikt og en plikt til å gjennomføre aktsomhetsvurderinger som skal redegjøres for i en rapport som legges frem.

Aktsomhetsvurderinger består av seks trinn, og er en kontinuerlig prosess som må gjentas igjen og igjen.



# Trippel bokføring – Triple Entry Accounting

Revisor bruker mye av sin tid på å innhente revisjonsbevis. Både kvalitet, mengde og tidsbruk kan forbedres ved hjelp av en ny teknikk kalt «Trippel bokføring». I denne artikkelen vil jeg forklare konseptet trippel bokføring (Triple Entry Accounting) og hvordan det kan bli til stor hjelp i revisjonsutførelsen. Tekniske forkunnskaper er ikke nødvendig.



Master i regnskap og revisjon, NHH  
**Torje Vingen Sunde**  
CTO, Abendum AS

*Synspunktene som kommer til uttrykk i artikkelen, står for artikkelforfatterens regning.*

## Revisor kan få mer ressurser

I Finanstilsynets årsrapport fra 2019 kunne vi lese at:

*«Det ble avdekket brudd på god revisjonsskikk i samtlige tilsynssaker. De alvorligste bruddene var at revisor ikke hadde innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for avgitt revisjonsberetning. Dette gjaldt også revisjon av foretak av allmenn interesse.»<sup>1</sup>*

Jeg bet meg merke i denne setningen fordi det indikerer at revisor tidvis mangler ressurser. Som tidligere revisor vet jeg at det er mye å gjøre i årsoppgjøret, tiden er dyrebar. Mer ressurser kan komme i form av ny teknologi, kompetanse eller flere revisorer.

Trippel bokføring er en ny teknologi som ennå ikke er tatt i bruk i regnskaps- og revisjonsbransjen. Det mest kjente eksempelet på praktisk bruk av trippel

bokføring i stor skala er bitcoin-blokkjeden. Blokkjedeteknologi er frem til nå mest kjent for å være et spekulasjonsobjekt, men hvis vi ser litt forbi alle overskriftene, er det også et system som har vist en spesiell evne til sporbarhet og sikkerhet i over 15 år.

Hva om vi kan benytte sikkerheten og sporbarheten i blokkjedeteknologien til å skape ny teknologi for regnskaps- og revisjonsbransjen? Vi utforsker dette spørsmålet i denne artikkelen.

Nei, trippel bokføring vil ikke erstatte revisor. Men det kan automatisere mange av de rutinepregede og tidkrevende oppgavene. Revisjonsbevis fra tredjeparter kan automatisk samles inn med digitale signaturer, og i svært store mengder. Det kan heve revisjonskvaliteten og redusere kostnadene.

Trippel bokføring legger fundamentet for sømløse digitale prosesser for avstemming innen regnskap og revisjon, i stedet for å tvinge manuelle prosesser inn i digitalt format. Trippel bokføring erstatter ikke dobbel bokføring og dagens regnskapssystem – det er en utvidelse. For eksempel som en tilleggsmodul på samme måte som en bankintegrasjon i et regnskapssystem.

Kontinuerlig revisjon kan også bli mulig med trippel bokføring. Det kan avlaste og utjevne arbeidsmengden fra våren til

resten av året, og gi bedre oversikt under planleggingen av revisjonen og årsoppgjøret. Det kan føre til mindre overtid og bedre uthvilte revisorer. Det kan igjen føre til at det blir enklere å holde på ansatte.

Innovasjon skjer ofte i krysningen mellom flere fag. En multidisiplinær tilnærming gir innsikt i både problemet (ressurskrevende prosesser for innsamling av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis) og løsningen (hva er teknisk mulig og regulatorisk lovlig). Denne artikkelen gir derfor først en enkel konseptuell innsikt i blokkjedeteknologien. Deretter forklares konseptet trippel bokføring og hvordan det kan implementeres i praksis. Til slutt ser vi på de regulatoriske avklaringene vi fikk da vi deltok med vår proof of concept i Finanstilsynets regulatoriske sandkasse for fintech i 2021. «I den regulatoriske sandkassen får virksomheter mulighet til å lansere nye, innovative produkter, teknologier og tjenester under oppfølging av Finanstilsynet, og der virksomheten blant annet får avklart hvilke tillatelser som kreves».<sup>2</sup>

Men aller først tar vi en kort reise gjennom regnskapsteknologiens historie, fra Single Entry Accounting,

<sup>1</sup> Finanstilsynets årsmelding 2019 <https://www.finanstilsynet.no/4a74a9/contentassets/324174b9375c464f89a6ac15d94b50b7/finanstilsynets-arsmelding-2019.pdf>

<sup>2</sup> <https://www.finanstilsynet.no/tema/fintech/finanstilsynets-regulatoriske-sandkasse/#Hvaeren-regulatorisksandkasse?>

via Double Entry Accounting til Triple Entry Accounting.

## Historisk overblikk fra Single Entry Accounting til Triple Entry Accounting

### Single Entry Accounting

Single Entry Accounting er en enkel registrering av *hva* som har skjedd. Dette er den enkleste formen for regnskap, det er bare en liste med posterings. Det kan være en liste med transaksjoner, for eksempel, som vi kan se i en bankkonto-oversikt.

Single Entry Accounting var dårlig egnet til å måle profitt og holde oversikt over gjeld. Det manglet også kontrollmekanismer for å forhindre feil og svindel.

### Double Entry Accounting

Dobbelt bokholderi løste svakhetene ved enkelt bokholderi. De rikeste kjøpmennene i middelalderens Italia var de som brukte dette. Det var et mye bedre informasjonssystem. Med mer pålitelig informasjon om lønnsomhet, eiendeler og gjeld kunne de ta bedre forretningsbeslutninger enn konkurrentene.

Dobbelt bokholderi skjer ved at det gjøres to posterings i to ulike kontoer. Den første posteringen bokfører *hva* som har skjedd, og en postering nummer to bokfører *hvorfor* det har skjedd. De to postene må balansere.

For eksempel:

*Hva* skjedde? Matvarelageret økte med en verdi på 10 kr (debet).

*Hvorfor* det skjedde: Gjelden til bonden økte også med 10 kr (kredit).

De doble posteringene ble ført i separate kontoer (i form av en bok), og noen ganger til og med av separate regnskapsførere. Dette ble en god internkontroll for å oppdage feil og misligheter.

Dobbelt bokføring er den samme metoden som moderne regnskaps-systemer bruker den dag i dag.

Dobbelt bokføring har to svakheter.

Svakhet nummer en er alternative og fiktive regnskaper som lages og presenteres for ulike interessenter, og det kan være vanskelig å gjennomskue. Denne typen mislighet er det eldste trikset, og fortsatt en utfordring i moderne tider. Bernie Madoff og Enron (som felte revisjonsgiganten Arthur Andersen) er to eksempler på slike skandaler.

Svakhet nummer to er at regnskapsinformasjon fortsatt er vanskelig å avstemme mot tredjeparter, på tvers av datasiloer.

### Triple Entry Accounting

Trippel bokføring løser disse to svakhetene forbundet med dobbel bokføring. Trippel bokføring er en utvidelse av dobbel bokføring. En tredje postering kan føres i delt hovedbok i form av en blokkjede. Da kan det verifiseres at tall tilhører den samme hovedboken. Og tallene kan enklere avstemmes på tvers av datasiloer via blokkjeden.

### Hva er en blokkjede?

Ordet 'blokkjede' skaper egentlig mer forvirring enn forståelse. «Time chain» er et bedre navn. En blokkjede er en offentlig åpen datastruktur (tenk på det som et register) som er svært sikker mot manipulasjon, og designet for å være enkelt å verifisere og revidere.

Denne typen 'register' har hatt en økende bruk de siste årene i form av å logge transaksjoner av digitale penger som bitcoin på sikkert vis. En blokkjede frembringer et tidsmerke (time-stamp) på nye loggføringer med jevne mellomrom, noe som er en sentral del av sikkerheten til systemet og et kjennetegn ved blokkjedeteknologi helt tilbake til 1991.

Viktigst av alt benytter blokkjedeteknologi en særegen sikkerhetsmekanisme som gjør det svært vanskelig å manipulere eller endre på digitale filer. Mekanismen innebærer å gjøre en vidstrakt publisering av verifiserbare

'fingeravtrykk' av digitale filer. På denne måten er det kun tillatt å legge til data, ikke slette eller endre.

Tidsmerket beviser at informasjonen eksisterte på publiseringstidspunktet. Hvert tidsmerke har en kobling til det forrige tidsmerket, og dette utgjør en kjede av tidsmerker. Time chain hadde derfor vært et mer treffende navn. Navnet blokkjede stammer fra at det er en blokk med data som tidsmerkes om gangen, med jevne mellomrom. Tenk på det som at en ny seksjon med informasjon legges til i registeret (blokkjeden). Hver ny blokk inneholder et fingeravtrykk av den foregående blokken, dette danner en sikker kjede der manipulasjon enkelt kan oppdages<sup>3</sup>. En nærliggende analogi er å tenke på en ny blokk som en «ny side i hovedboken», der utgående beløp på siste linje må samsvare med inngående beløp på den første linjen i neste side.

I 1991 publiserte Haber og Stornetta metodikken for å lage den første blokkjeden ved hjelp av aviser<sup>4</sup>. Aviser publiseres vidstrakt og er naturlig datert (tidsmerket). En serie med påfølgende avisutgaver danner en kronologisk kjede. De beskrev selv dette som en «chain of time-stamps». Hensikten var å finne en metode for å forsikre seg om at digitale filer ikke hadde blitt manipulert eller endret. Metoden besto kort forklart av to steg;

1. Først ble de utvalgte digitale filene, f.eks. dokumenter og bilder, redusert til et 'fingeravtrykk'. Dette fingeravtrykket besto av 40 symboler, og kalles en 'hash'. En hash-funksjon tar store filer som input og gir små unike fingeravtrykk som output. Hvis noen har endret ett eneste symbol i filene, vil outputen gi et helt annet fingeravtrykk.
2. Deretter ble fingeravtrykket (hash) publisert i ukens «Lost and found»-seksjon i papiravisen (se <https://www.>

<sup>3</sup> Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3440802](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3440802)

<sup>4</sup> S. Haber, W.S. Stornetta, "How to time-stamp a digital document," In Journal of Cryptology, vol 3, no 2, pages 99-111, 1991. <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/bf00196791.pdf>

[vice.com/en/article/what-was-the-first-blockchain/](https://www.vice.com/en/article/what-was-the-first-blockchain/) for bilde). Papiravisen blir publisert til et bredt publikum, inkludert arkiver og biblioteker. Konfidensialiteten til alle originalfiler er ivaretatt selv om fingeravtrykket publiseres, fordi hash-funksjonen er vanskelig å kjøre i revers.

En endring eller manipulering av de originale digitale filene vil medføre at hash-funksjonen gir et annet fingeravtrykk, som ikke matcher de originalt publiserte fingeravtrykkene. Gitt at endring og sletting ikke er tillatt i blokkjedesystemer, er det en indikasjon på misligheter.

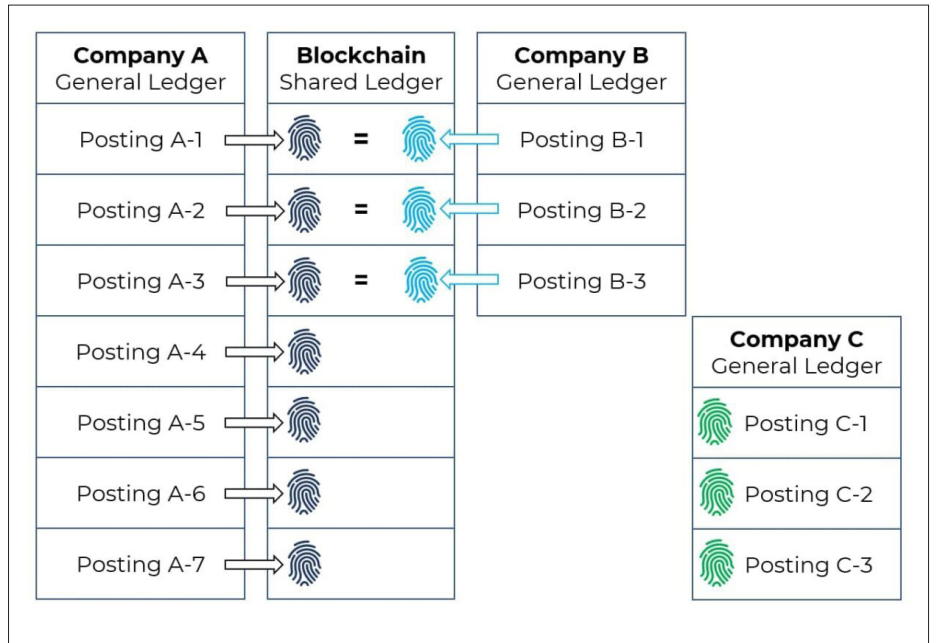
Det vil være tilnærmet umulig å prøve å 'hacke' eller manipulere disse 40-symbol korte fingeravtrykkene i alle avisene som er distribuert og bevitnet av mange. Blokkjede benytter seg av den samme mekanismen, bare digitalt over internettet i stedet for gjennom aviser. Dermed kan data fra blokkjede ha svært god sikkerhet i form av integritet, autentisitet og tilgjengelighet.

Det er ikke fingeravtrykkene (hash-ene) i seg selv som gjør systemet sikkert. Det er den vidstrakte publiseringen og bevitnelsen av fingeravtrykkene som sørger for sikkerheten. Hvis fingeravtrykkene hadde blitt holdt skjult, ville ikke denne sikkerhetsmekanismen fungert.

Oppsummert er blokkjede et globalt tilgjengelig register som logger informasjon med tidsmerker som publiseres til et stort publikum. Registeret er svært sikkert mot manipulasjon, og designet for å være enkelt å verifisere og revidere. Disse egenskapene kan vi dra nytte av når vi utvikler ny teknologi for revisjon.

### Hva er trippel bokføring?

Trippel bokføring kjennetegnes ved at det finnes en felles delt hovedbok et sted, for eksempel på en blokkjede (åpent register). Her kan det posteres en tredje regnskaps-postering med digital signatur, i tillegg til de to debet- og kreditposteringene i vanlige regnskapssystemer. Derav navnet Trippel bokføring. Vi kaller denne tredje posteringen for et 'Finansielt Fingeravtrykk'. Siden registeret er åpent, vil de finansielle fingeravtrykkene fortløpende bli tilgjengelig for revisor. Revisor kan bruke de finansielle fingeravtrykkene i blokkjeden (registeret) som en kilde til å verifisere posteringene i de tradisjonelle regnskapssystemene.



Det blir spennende når to eller flere handelspartnere bruker trippel bokføring, fordi de finansielle fingeravtrykkene fra to handelspartners hovedbøker kan avstemmes mot hverandre og brukes som revisjonsbevis. Her ligger potensialet til å samle inn svært store mengder revisjonsbevis fra eksterne kilder automatisk gjennom regnskapsåret. Alle hovedbokposteringer som har en motpart, vil kunne avstemmes med trippel bokføring, for eksempel fordringer, leverandørgjeld, lån og bank.

Vi har laget en prototype for trippel bokføring. I skjermbilde 1 på venstre del vises deler av hovedbokposteringer hentet fra et regnskapssystem API-integrasjon. På høyre del vises finansielle fingeravtrykk som er generert av vår prototype. Grønne linjer indikerer en match, og kan brukes som revisjonsbevis. Revisjonsbeviset kommer fra en ekstern kilde, og viser at handelspartner har bokført det samme. Ved å klikke på hyperlenken kan man se de finansielle fingeravtrykkene direkte i blokkjeden

Accounts Payable 2400						
Invoice number	Date	Action	Amount	Status	Own Fingerprint	Supplier fingerprint
920002087	2020-01-08	Posted	-5 570,00 kr	No match	90d100ce14add9898795bc57f74066f04194c6ac3094004304a7704fcbceffbb	Not found
920002087	2020-02-07	Paid	5 570,00 kr	No match	46d100ce14add9898795bc57f74066f04194c6ac3094004304a7704fcbceffbb	Not found
516044	2020-04-01	Posted	-4 060,00 kr	No match	0bd38a2e44b99dafa4324edb4f45365c492692c1bcb80d2bbb855aa2f833225	Not found
516044	2020-04-15	Paid	4 060,00 kr	No match	0bd38a2e44b99dafa4324edb4f45365c492692c1bcb80d2bbb855aa2f833225	Not found
3064	2020-07-21	Posted	-16 875,00 kr	Match	67cc44e49f69c69196d26e15662b7a69f60c2324342e7c0aac04ee19e504bda	67cc44e49f69c69196d26e15662b7a69f60c2324342e7c0aac04ee19e504bda
3065	2020-08-21	Posted	-16 875,00 kr	Match	90d100ce14add9898795bc57f74066f04194c6ac3094004304a7704fcbceffbb	90d100ce14add9898795bc57f74066f04194c6ac3094004304a7704fcbceffbb
576225	2020-08-14	Paid	1 250,00 kr	No match	1b5a3e65cb67552fd42df5a4509720bee47f7ee7af319722256dca34a7e7b48c	Not found
576225	2020-08-01	Posted	-1 250,00 kr	No match	1b5a3e65cb67552fd42df5a4509720bee47f7ee7af319722256dca34a7e7b48c	Not found
3067	2020-09-02	Posted	-16 875,00 kr	Match	4e2861a1852a6a85eb69fbad26e6b9914fe1f5d0bfca3c7961782ba52e33284a	4e2861a1852a6a85eb69fbad26e6b9914fe1f5d0bfca3c7961782ba52e33284a



teknologitilbyderen av trippel bokføring lenger ned i artikkelen.

Løsningen på nettverkseffekten er tredelt.

For det første må trippel bokføring gi nytteverdi før nettverkseffekten slår inn. Ved å integrere regnskapet mot blokkjeden gjør trippel bokføring det mulig å bevise at alle tall faktisk tilhører det offisielle regnskapet. Med andre ord, hvis regnskapet dokumenteres med trippel bokføring, vil det ikke være mulig å vise frem alternative regnskaper uten å bli oppdaget. Å presentere alternative regnskaper er den eldste formen for svindel, et eksempel på dette er Bernie Madoff-investeringsskandalen.

For det andre må IT-arkitekturen utformes slik at selskaper kan onboardes uavhengig av hverandre og på forskjellig tidspunkt, men likevel få til å matche tallene sine fra foregående regnskapsår.

For det tredje er det regulatorisk avklart at revisor kan foreslå bruk av trippel bokføring overfor egne klienter og overfor tredjeparter som sitter på revisjonsbevis som revisor må innhente.

Selv en liten nettverkseffekt der kun de største handelspartnerne har integrert i Trippel bokføring, vil gi nytte for revisor i starten.

Selve implementeringen er like enkel som å sette opp en bankintegrasjon i regnskapssystemet. Løsningen genererer finansielle fingeravtrykk og integrerer dem med blokkjeden automatisk i bakgrunnen. Tidligere års hovedbøker kan integreres mot blokkjeden på onboardingtidspunktet, og fremtidige hovedbokposterings vil integreres mot blokkjeden fortløpende. Dette legger til rette for en smidigere revisjon i etterfølgende år.

Bruk av teknologien i praksis vil ikke kreve noe av regnskapsfører eller økonomisjefer som arbeider med den

daglige bokføringen. Revisor som skal bruke trippel bokføring til å innhente revisjonsbevis, må ha innsikt i verktøyet og blokkjedeteknologien som ligger til grunn, for å kunne vurdere bevisenes kvalitet.

## Finanstilsynets regulatoriske sandkasse for fintech 2021 – regulatoriske avklaringer om bruk av blokkjede til å lagre og tilgjengeliggjøre revisjonsbevis

Hva om vi kan benytte sikkerheten og sporbarheten i blokkjedeteknologien til å skape ny teknologi for regnskaps- og revisjonsbransjen?

Finanstilsynet mente spørsmålet var interessant, og vi fikk delta i sandkassen med vår proof of concept. Vi møtte en nytenkende tilsynsmyndighet som så potensialet i trippel bokføring med bruk av blokkjede til å lagre og tilgjengeliggjøre revisjonsbevis i revisjonsutførelsen. Finanstilsynet fikk økt kunnskap om bruk av blokkjede, og kunne dermed gi regulatoriske avklaringer knyttet til bruk av teknologien.

Revisorer og regnskapsførere er underlagt tilsyn fra Finanstilsynet. Avklaringene er derfor viktige for nytenkende revisorer og regnskapsførere som ønsker å ta i bruk denne nye teknologien.

I det følgende kommer noen oppsummerende utdrag fra sluttrapporten. Det anbefales også å lese sluttrapporten i sin helhet, som ligger på Finanstilsynets hjemmesider<sup>67</sup>.

### ISA 500 Revisjonsbevis

*“En problemstilling ved Abendums bruk av delt hovedbok og blokkjede er om beviset som innbentes oppfyller kriteriene som stilles for å kunne regnes som en ekstern kilde.”*

6 <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2022/sluttrapport-fra-abendum-etter-deltakelse-i-finanstilsynets-regulatoriske-sandkasse/>  
7 <https://www.finanstilsynet.no/48f974/contentassets/49a4d8f284ad41bc8b3005db5bde1f57/sluttrapport-abendum.pdf>

*“Oppsummert er vurderingen at et revisjonsbevis hvor fingeravtrykk av en hovedbokstransaksjon matches på blokkjeden kan vurderes som en ekstern kilde da transaksjonen er signert av motpart. At revisjonsbeviset vurderes som en ekstern kilde har betydning for beviskvaliteten.”*

### ISA 505 Eksterne bekreftelser

*“Siden revisjonsbevisene i form av ‘bekreftelser’ vil foreligge i delte hovedbøker/på blokkjeden allerede før revisor kommer inn i revisjonsprosessen, er revisors kontroll over anmodninger om eksterne bekreftelser på blokkjeden en ny problemstilling.”*

*“ISAene skal i prinsippet være teknologinøytrale, og dette prinsippet ble satt på praktisk prøve i sandkassen. Etter grundige gjennomganger og foreslåtte justeringer av hvordan verktøyet brukes til å innbente data er konklusjonen at ISA 505, og øvrige ISAer som er diskutert i sandkassen, faktisk er teknologinøytrale og at det er mulig å oppnå revisjonsbevis som kan klassifiseres som en ekstern bekreftelse på blokkjeden.”*

### ISA 402 Serviceorganisasjoner og utkontraktering Serviceorganisasjon

*“Abendum som en serviceorganisasjon for en bedrift oppstår om Abendum sin programvare blir tatt i bruk av en bedrift og hvor revisor ønsker å anvende denne løsningen for innhenting av revisjonsbevis for revisjonen av samme bedrift.”*

### Utkontraktering

*“Om revisor inngår avtale med Abendum og tar i bruk verktøyet og presenterer dette som en løsning revisor ønsker at klienter tar i bruk for en effektiv revisjon, vil et samarbeid mellom revisor og Abendum kunne innebære utkontraktering avhengig av de underliggende avtaleforholdene.”*

*“I sandkassen ble det vurdert at handlinger som innbenting, sammenstilling og presentasjon av revisjonsbevis fra ulike kilder, verifisering av data og kildens identiteter og lignende, er eksempler på revisjonshandling som potensielt utkontrakteres i løsningen.”*



**ISA 230 Revisjonsdokumentasjon**

“Revisjonsbevis som er tilgjengelig på blokkjeden kan styrke revisors kapasitet og mulighet til å utarbeide tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsdokumentasjon i rett tid.”

**ISA 240 Revisors plikt til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper**

“Revisjonsbehandlinger mot ledelsens overstyring av kontroller er viktig fordi dette er en av få risikoer som alltid er til stede, jf. ISA 240 punkt 32.

Revisor skal derfor alltid utforme og gjennomføre revisjonsbehandlinger rettet mot risikoen for ledelsens overstyring, jf. ISA 240 punkt 33.

Denne handlingen (ved å sammenligne en liste av transaksjons-IDer fra blokkjeden mot hovedbok) vil ikke være avhengig av at motparter må bokføre eller bekrefte mot blokkjeden. Imidlertid er det en forutsetning at verktøyet er integrert i regnskapsystemet før regnskapsåret begynner.”

**Revisor er egnet til å forstå blokkjede på et annet nivå enn andre yrkesgrupper**

Til slutt vil jeg trekke frem at revisor har et svært godt utgangspunkt i form av utdanning og erfaring til å forstå blokkjedeteknologi anvendt i samfunnet. Dette er fordi en multidisiplinær

tilnærming er nødvendig for å forstå blokkjede-systemets potensiale og begrensning. Revisor har kunnskap om både juss, økonomi, revisjon, regnskap og IT-systemer, det er en kompetanse og erfaring som tar tid og modning å tilegne seg. Med litt ekstra kunnskap om blokkjede-konsepter blir revisor i stand til å forstå blokkjede-system på et helt annet nivå enn noen som kun kan det tekniske aspektet.

# Annonsering tidsskrifter

Annonsér i **Revisjon og Regnskap**, fagtidsskriftet for deg som vil holde deg oppdatert innen regnskap, revisjon, bærekraft, skatt og avgift m.m.

Annonsér i temabladet **Revisor informerer**, der målgruppen er eiere og ledere i små og mellomstore bedrifter samt styremedlemmer i større bedrifter.

For annonsebestilling, kontakt Mona Jørgensrud på mobil **911 73 473** eller e-post **mona@salgsfabrikken.no**

# Skatteplikt for ideelle organisasjoner i lys av Ramme Gård

I to artikler ønsker vi å reflektere over mva.- og skatteplikt for ideelle organisasjoner i lys av Ramme Gård. Dette er artikkel to som omhandler skatt.



**Jakob L. Berglund**  
Statsautorisert revisor/  
regnskapsfører  
Fagrådgiver, Knif Regnskap

Ideelle organisasjoner er, som alle andre selskap, skattepliktige for inntekt og formue etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a, men dog fritatt for formues- og inntektsskatt etter § 2-32 så fremt selskapet ikke har erverv til formål. Selv om en organisasjon blir skattefri ut ifra et ikke-kommersielt hovedformål, vil fortsatt den delen av driften som utelukkende finansierer dette formålet, være skattepliktig så fremt den overstiger 140 000 kroner i løpet av et år. (Et grensebeløp som etter vårt syn er overmodent for justering.)

For å oppfylle kravene til «erverv til formål» (eller næring) er det flere moment, men det er overskuddsforventningen vi ønsker å belyse, spesielt ved delvis skatteplikt.

## Ramme Gård

Høyesterett drøfter i Ramme Gård noen prinsippl knyttet til «objektivt sett egnet til å gå med overskudd». <https://www.domstol.no/no/hoyesterett/avgjorelser/2022/hoyesterett---sivil/HR-2022-2404-A/>

Selv om dommen i hovedsak gjelder merverdiavgift, brukes det i dommen tid på å drøfte skatterettslige moment. Langt på vei kan en del av argumentene for overskuddsvurdering i mva.-regelverket også benyttes på skattespørsmålet.

- «Et krav om objektivt overskuddsevne har av den grunn støtte i [skattelovens ordlyd, selv om det ikke er sagt rett ut.» (Se punkt 49.)
- Nøytralitetshensyn og konkurransevridding skal vektlegges (Se punkt 79 der det henvises til Ot.prp. nr. 76 (2008–2009). Det nevnes videre at «... dette kan lede til at grensen for hva som skal anses som næringsvirksomhet må trekkes ulikt etter skatteloven og merverdiavgiftsloven.» Vi kommer derfor ikke til å bruke tid i denne artikkelen på å drøfte konkurransevridding. Se for øvrig lengre drøftelse i artikkel én av to om mva. (Revisjon og Regnskap nr. 6-2024).
- Offentlig tilskudd skal inngå i vurderingen om overskuddsevne (se punkt 84).
- En aktivitet må ha objektive kjennetegn på at den er innrettet for å skaffe fortjeneste. Dette stilles opp mot aktivitet som bærer preg av «hobby/fritidsinnretning». (Punkt 57 og 102 som omhandler lærdommen fra Ringnes-dommen Rt-1985-319 samt Kjøning-dommen Rt-1995-1422.)
- Punkt 103 står sammen med punkt 102, men legger til at et kjennetegn for eksempel er hvis forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort.
- Målestokken for overskuddsevne må være atferden til en rasjonell økonomisk aktør. Deretter trekkes det inn at dette ikke er ensbetydende med at driften må være innrettet for å oppnå høyest mulig avkastning. Videre henvises det til andre hensyn som etiske, sosialt entreprenørskap, osv. (Se punkt 111.)
- «... alle økonomiske forhold, de som i alminnelighet inngår i en vurdering av om

det reelt sett er rasjonelt økonomisk grunnlag for drift, skal inkluderes i vurderingen». (Se punkt 115.)

- Kapitalavkastningsforventning må kunne legges til grunn. (Se punkt 116-127.)
- Avskrivninger skal være med i beregningen. (Se punkt 131-135.)

## Ideelle organisasjoner

Knif Regnskap har en del delvis skattepliktige ideelle organisasjoner i sin portefølje. Skoler, hjelpeorganisasjoner, menigheter etc. som leier ut såkalte «overskuddslokaler» for mer enn kr 140 000 i året, og som leverer skattemelding for denne aktiviteten. Vi ønsker med et par eksempler å vise hvorfor vi mener dette burde vært unngått, basert på manglende nærings-opppfyllelse.

Som regel bokføres utleie av overskuddslokaler på egen avdeling (eller prosjekt). Dette gjør det lettere å fylle ut næringsspesifikasjonen i forbindelse med innlevering av skattemelding. Som alle andre regnskap der avdelingsregnskapet skal være fullverdig, gi et rettviseende bilde og være til bruk som et styringsverktøy, fordeles felleskostnader også på den skattepliktige utleieavdelingen, basert på de «vanlige» måleparameterne som areal, tidsbruk eller omsetning, alt etter hvilken fordelingsnøkkel man anser gir riktigst bilde av kostnadsdriveren.

La oss ta et eksempel på hvordan avdelingsregnskapet ofte ender opp med å se ut med helt vanlig fordelingsmetode.

### Eksempel: Menighet/forening

En menighet pusser opp hele kirkebygget og får i denne forbindelse to ledige kontorer som leies ut til et advokatfirma for kr 300 000 i året. De to kontorene er på til sammen 15 % av arealet av bygget. Andre forutsetninger:

• Balanseført verdi bygg etter oppussing	30 000 000
• Levetid 50 år. Årlige avskrivninger blir da	600 000
• Lønnskostnader i menigheten; 1 årsverk	700 000
• Andre årlige driftskostnader totalt	2 000 000

Regnskapet vil da for et gitt år bli:

	Ideell andel	Skattepliktig andel
Salg og utleieinntekter	50 000	300 000
Gaver	3 000 000	
Lønn	665 000	35 000
avskrivninger	510 000	90 000
Andre driftskostnader	1 700 000	300 000
Resultat	175 000	-125 000

Vurderinger gjort:

- Lønn er innrømmet til skattepliktig andel kun med 5 %, da det som regel er lite tidsbruk involvert på å håndtere en fast utleie
- Avskrivninger er for enkelthets skyld i eksempelet satt likt regnskapsmessig og skattemessig. Det er satt 15 % avskrivninger på skattepliktig andel
- For andre driftskostnader er også 15 % allokert til den skattepliktige avdelingen

Før vi kommenterer på «hva som går galt», trekker vi inn samme eksempel som vi også brukte i artikkelen om mva.

### Case; Leirsteder

Knif Regnskap har over 40 leirsteder i sin portefølje, og en sammenslåing av regnskapene for 28 av disse (tilfeldig utvalgt) for 2022 viser dette resultatbildet:

	2022	snitt per leirsted	i prosent
Salgsinntekter	67 489 382	2 410 335	76 %
Leieinntekter	2 104 931	75 176	2 %
Gaver	8 533 039	304 751	10 %
Offentlig tilskudd	8 404 662	300 166	10 %
Andre driftsinntekter	1 872 497	66 875	2 %
<b>Sum Driftsinntekter</b>	<b>88 404 511</b>	<b>3 157 304</b>	<b>100 %</b>
Kostnader til leirstedsdrift	23 958 951	855 677	29 %
Lønnskostnader	33 249 395	1 187 478	40 %
Avskrivninger	5 368 415	191 729	6 %
Annen driftskostnad	20 389 689	728 203	25 %
<b>Sum Driftskostnader</b>	<b>82 966 450</b>	<b>2 963 088</b>	<b>100 %</b>
Rente/finans-inntekt	356 178	12 721	
Rente/finans-kostnad	989 281	35 331	
<b>Sum finansposter</b>	<b>-633 103</b>	<b>-22 611</b>	
<b>Resultat før skatt</b>	<b>4 804 957</b>	<b>171 606</b>	

Flere av leirstedene i vår portefølje er skattefrie, men en del er skattepliktige basert på gjennomgang med revisor/skattekontor. Alle 28 i tabellen ovenfor leverer skattemelding.

### Kjernen

Det som medfører at denne typen selskap eller avdelinger ikke er egnet til å gå med overskudd, er gaveelementet. I menighets-eksempelet går totalregnskapet med overskudd, mens den skattepliktige andelen går med underskudd. Dette oppstår fordi gaver (som er den største inntektskilden i menigheter (og også mange andre foreninger)), ikke allokteres til skattepliktig andel.

På leirstedene trekkes gaver ut av næringsspesifikasjonen som en permanent forskjell, jf. skatteloven § 5-50, og leirstedene leverer derfor også negative skattemeldinger.

Riktignok kan det drøftes og argumenteres for hvorvidt gaver er skattefrie eller ikke. Vi har eksempler der Skatteetaten har konkludert med at; «Skattekontoret mener gavene har nær tilknytning til selskapet sin virksomhet og ut fra dette er ordinært skattepliktige».

Uansett beviser gaveelementet at aktiviteten ikke er objektivt egnet til å gå med overskudd. Ingen objektiv rasjonell næringsaktør kan belage seg på å få gaver for å gå i pluss. (Det vil heller ikke gi mening å argumentere for at gaver i menighetseksempelet ovenfor skal fordeles til skattepliktig andel, da det må være åpenbart at gavene er gitt til drift av menighet, og ikke utleie av kontorer.) I punkt 95 fra Ramme Gård henvises det til Tidsskrift for Skatterett nr. 1 for 2021; «spørsmålet kan også bli satt på spissen der skattytere investerer i svært påkostede eiendommer, når inntektspotensialet, f.eks fra utleie, ikke kan måle seg med kostnadene.» Dette er nettopp tilfellet for mange ideelle organisasjoner som begynner med overskuddsutleie.

Et annet moment som må belyses, er investeringsbeløpet til menigheten. En rasjonell aktør ville ikke investert 30 mill. hvis utleieutsiktene for 15 % av

arealet kun ville bli 300 000 kroner, og dermed gi et underskudd. Men her er hele poenget nettopp at en menighet investerer ikke rasjonelt for at noe skal gå med overskudd, men derimot for å få et fint kirkebygg i forbindelse med gudstjenestene. Det er bruksverdien av investeringen som allikevel gjør den nyttig, til tross for at den beløpsmessig ikke gir mening.

Og enda et moment som vi ikke har bakt inn, men som Høyesterett bruker en del tid på å drøfte, er kapitalavkastningskravet. For beregning av kapital for leirstedene, se vår første artikkel (Revisjon og Regnskap nr. 6-2024). For menigheten er det ikke allokert rentekostnad, hvilket baserer seg på egenkapitalinnskudd på 30 mill. Her drøfter Høyesterett alt ifra 2 % og oppover til 6,4 %. Både manglende allokering av renter samt manglende betraktning på beregnet verdi av frivillig dugnadsinnsats (på leirstedene) gjør at innretningen av disse aktivitetene objektivt sett er lite egnet til å gå med overskudd.

### Case; Delvis skattepliktig skole

En skole leverer skattemelding basert på utleie av overskuddslokaler. Etter årrevis med underskudd og akkumulering av skattemessig underskudd til fremføring (basert på fordelingsnøkler som nevnt over) ble det sendt forespørsel til Skatteetaten om sletting av selskapet fra skattemanntallet.

Skatteetaten konkluderte negativt og svarte: «Dere har opplyst at allokering av kostnader viser til at utleien går med underskudd. Vi minner om at det er fradragsrett etter skatteloven § 6-1 kun for kostnader som direkte gjelder den skattepliktige økonomiske virksomheten. Kostnader som gjelder både skattefri og skattepliktig del må fordeles forholdsvis basert på mest mulig korrekte grunnlag. Vi vil forøvrig bemerke at det har formodningen mot seg at utleieaktivitet som drives som et supplement/tillegg til foreningens hovedaktivitet, genererer vedvarende, årlige driftsunderskudd.»

Det kan ved første øyeblikk høres riktig ut at ingen vil vel være så dumme å drive finansierende utleie som går i underskudd (for da er den jo per definisjon ikke finansierende). Men Skatteetaten later til å glemme det atypiske ved ideelle organisasjoner; så lenge investeringen ikke er gjort med næring for øye, så kan regnskapene få atypiske utslag. I en del tilfeller gjennomføres ikke utleien ut ifra profittmaksimering, men i stedet for å redusere tapet på bygningskostnader.

I Ramme Gård punkt 103 omtales eksempler der «forholdet mellom investeringer og inntektsutsikter spriker stort... det gjelder ikke minst dersom det er tale om store beløp, og aktiviteten er finansiert med egenkapital uten lån eller eksterne investorer.» Dommen slår fast at «skattemyndighetene har da et saklig behov for å gå grundigere til verks for å undersøke om kravet om overskuddsevne er oppfylt.» Vi kan ikke se at dette ble gjort i forespørselen ovenfor vedrørende sletting i skattemanntallet.

### Fordeling av felleskostnader

Man kunne argumentert for at kun direktekostnader skal allokere til den skattepliktige aktiviteten, og at indirekte kostnader som selskapet uansett ville hatt, ikke skal påvirke overskuddsberegningen.

Til dette skal det sies at det offentlige i andre sammenhenger (der det for eksempel dreier seg om offentlig støtte/tilskudd), er nøye med å presisere at nettopp alle kostnader skal allokere.

• Se for eksempel tolkningsuttalelse fra Utdanningsdirektoratet til privatskoler av 09.04.2024: [Tilleggsvirksomhet og avdelingsregnskap for privatskoler | udir.no](#) I nest nederste avsnitt står det: «...For det andre må skolen fordele mer enn bare merkostnader forbundet med tilleggsvirksomhetene ... å kun fordele merkostnader til tilleggsvirksomhetene vil ikke være i tråd med formålet bak reglene om tilleggsvirksomhet...»

• Se også Lotteri- og stiftelsestilsynets retningslinjer for momskompensasjon for frivillige organisasjoner, punkt 7, b: <https://lottstift.no/for-frivilligheten/momskompensasjon-pa-varer-og-tjenester/forenklet-modell/> « Alle kostnader som er knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten skal trekkes fra. Det vil si at det ikke bare er kostnadene som er avgiftsbelagt som skal trekkes ut, men også alle andre kostnader knyttet til det avgiftspliktige området. Det vil si kostnader som lønn, avskrivninger, varer og tjenester, andel busleie, andel felleskostnader osv.»

### Avslutning

Gaveelementet, som ofte er det særskilte hos ideelle organisasjoner, mener vi langt på vei beviser at aktivitet drevet av ideelle organisasjoner ikke er innredet på en slik måte at det er egnet til å gå med overskudd ut ifra hvordan en rasjonell økonomisk aktør ville innredet seg.

Det er selvfølgelig noe aktivitet som frivillige organisasjoner driver som kan være egnet til å gå med overskudd. Men poenget vi ønsker å fremme, er at nettopp fordi driften ikke er optimalisert med tanke på økonomisk profitt, så medfører det noen mekanismer som ofte resulterer i negativ drift, hvis man ser bort fra gaver og frivillig innsats. I en del tilfeller bærer driften preg av hobby. Og i veldig mange tilfeller er driften innrettet slik at den tar sikte på å gå i O. Utsagnet «bare vi ikke taper penger så er vi fornøyd, fordi det er et utvidet formål her» hører vi veldig ofte.

De fleste av momentene som trekkes frem i Ramme Gård, taler for at man i større grad kunne unngått skatteplikt hos ideelle selskaper, basert på ikke-oppfyllelse av overskuddsforventningen. I tillegg mener vi at grensen på kr 140 000 er overmoden for oppjustering.

# Hvordan rapportere om skatt i virksomhetens bærekraftsrapportering?

Bør skatt inkluderes i bærekraftsrapporteringen? EUs regler, som direktivet om selskapers bærekraftsrapportering (CSRD) og klassifiseringsystemet (taksonomiforordningen) for klima og miljømessig bærekraftig økonomisk aktivitet, fører til mer åpenhet rundt rapportering om skatt. Denne artikkelen redegjør for hvordan virksomheter kan integrere skatt i sin bærekraftsrapportering etter CSRD, taksonomien og rapporteringsstandarden for bærekraft Global Reporting Initiative (GRI) 207: TAX 2019.



**Hilde Gamkinn**  
Advokat og manager  
i avdeling for Corporate Tax  
KPMG Law Advokatfirma AS



**François Marlier**  
Manager i avdeling for  
Sustainability og ESG Tax  
KPMG Acor Tax Danmark

## 1. Innledning

Virksomheter prioriterer rapportering av bærekraftsforhold<sup>1</sup> (forkortet ESG<sup>2</sup>) høyt. Investorer bruker ESG-kriterier til å vurdere risiko og bærekraftspotensial i selskapene de investerer i, noe som påvirker kapitalstrømmer og øker presset på virksomheter til å oppfylle høye standarder innen miljø, sosiale forhold og selskapsstyring. Undersøkelser viser at tre av fire toppledere er villige til å avhende lønnsomme forretningsområder dersom manglende ESG-etterlevelse kan skade selskapets omdømme.

Artikkelen er relevant for deg som arbeider med bærekraft og ESG, revisorer, regnskapsførere, skatterådgivere, CFO-er og investorer med en interesse for bærekraftig finans.

1 Bærekraftsforhold er miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser, jf. regnskapsloven § 1-11.  
2 Environmental, Social and Governance (norsk: miljø, sosiale forhold og selskapsstyring).

## 2. EUs bærekraftspolitik og rammeverk

### 2.1. EUs Green Deal

EUs Green Deal<sup>3</sup>, på norsk: den grønne given, er EUs overordnede strategi for å implementere og oppnå FN's bærekraftsmål innen 2030. Målet er nullutslipp innen 2050, økonomisk vekst uten økt ressursbruk og en rettferdig overgang. EUs klimalov<sup>4</sup> forankrer den grønne givens hovedmål i bindende lovgivning, der målet er 55 % reduksjon innen 2030 sammenlignet med 1990-nivået og full klimanøytralitet innen 2050.<sup>5</sup>

En del av den grønne given er EUs handlingsplan for bærekraftig finans (SFAP). SFAP<sup>6</sup> omdirigerer kapital til bærekraftige investeringer, håndterer finansielle risikoer fra klimaendringer og fremmer transparens. SFAPs ti

3 The European Green Deal fra 2019.  
4 Europaparlamentet og Rådet ble enige om EUs klimalov i april 2021.  
5 Bergho og Gamkinn, *Introduction to Sustainability Law*, 1. utg., Karnov 2024, pkt. 5.2.  
6 [Action Plan on sustainable finance](#).

handlingspunkter har utviklet tre "juridiske verktøy" vedtatt gjennom flere reguleringer.

### 2.2. EUs tre juridiske verktøy

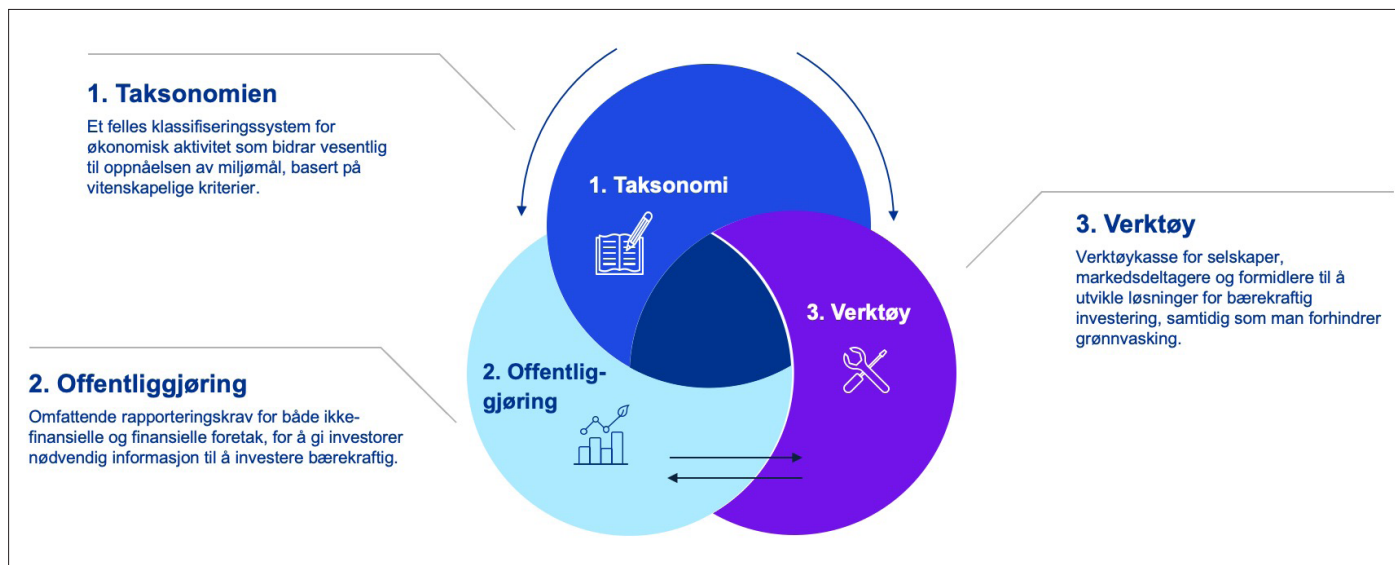
For å gjennomføre handlingsplanen for bærekraftig finans (SFAP) har EU utviklet tre juridiske verktøy:

1. **Klassifiseringsregler** inkluderer bl.a. taksonomiforordningen<sup>7</sup>, offentliggjøringsforordningen (SFDR)<sup>8</sup> og Green Bond Standard<sup>9</sup>. Viktigst er taksonomien som klassifiserer miljøvennlige

7 [Taksonomien \(2020/852\)](#) er et klassifiserings-system for klima og miljømessig bærekraftig økonomisk aktivitet. Taksonomien ble vedtatt i EU i juni 2020 og trådte i kraft 12. juli 2020, se Prop. 57 L (2023-2024), s. 12.

8 [Regulation \(EU\) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector \(Text with EEA relevance\)](#).

9 [Regulation \(EU\) 2023/2651 of the European Parliament and of the Council of 22 November 2023 on European Green Bonds and optional disclosures for bonds marketed as environmentally sustainable and for sustainability-linked bonds \(Text with EEA relevance\)](#).



Figur 1: Regelverksutvikling i Norge og i EU. Kilde: EU-kommisjonen og Finansdepartementet (Meld. St. 18 (2022-2023) Finansmarkedsmeldingen 2023, s. 60).

aktiviteter basert på forskningsbaserte kriterier. Taksonomien er også et redegjørelsessystem for "grønne prosenter" som angir andelen av selskaps inntekter fra CapEx og OpEx tilknyttet bærekraftige aktiviteter.<sup>10</sup>

2. **Rapporteringsregler** for bærekraft og publisering som bl.a. Non-Financial Reporting Directive (NFRD)<sup>11</sup>, taksonomien artikkel 8 (minstegarantiene) og CSRD<sup>12</sup>. CSRD krever at selskaper rapporterer om bærekraftsforhold i årsberetningen, der standarder for bærekraftsrapportering<sup>13, 14</sup> (ESRS)<sup>15</sup> angir detaljerte krav for rapportering av ESG-faktorer.

3. **Andre verktøy** som krever å integrere bærekraft i finansielle virksomheter, er bl.a. SDFR, MIFID II Sustainability<sup>16</sup> og Corporate Sustainability Due Dilligence Directive (CSDDD)<sup>17, 18</sup>. CSDDD stiller krav til aktsomhetsvurderinger og ansvarlig næringsliv. CSDDD er EØS-relevant, og Barne- og familiedepartementet ser en ev. gjennomføring av CSDDD i norsk rett i sammenheng med pågående evaluering av åpenhetsloven.<sup>19</sup>

### 2.3. Taksonomien og skatt

Sammenhengen mellom taksonomien<sup>20</sup> og skatt følger av prosedyrene i OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap

for ansvarlig næringsliv<sup>21</sup> kapittel XI om skatt, se avsnittet nedenfor. Taksonomien er et klassifiseringssystem for klima og miljømessig bærekraftig økonomisk aktivitet, og definerer<sup>22</sup> ESG-aktiviteter. Lov om bærekraftig finans<sup>23</sup> gjennomfører EUs taksonomi- og offentliggjøringsforordningen<sup>24</sup> i norsk rett<sup>25</sup>, og trådte i kraft 1. januar 2023.<sup>26</sup>

Sammenhengen med skatt fremgår av OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap, se taksonomien artikkel 3 om «miljømessig bærekraftige økonomiske

10 Bergo og Gamkinn, *Introduction to Sustainability Law*, 1. utg., Karnov 2024, pkt. 5.3.2.

11 [Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups](#).

12 CSRD er EUs direktiv om selskapers bærekraftsrapportering (2022/2464), «Corporate Sustainability Reporting Directive», se Prop. 57 L (2023-2024), s. 7. Det skal finnes tilstrekkelig offentlig informasjon om bærekraftsrisikoene selskaper er eksponert for og hvordan selskapet påvirker mennesker og miljø. EU vedtok direktivet 14. desember 2022 med ikrafttredelse 5. januar 2023 (gjeldende i EU fra og med regnskapsåret 2023). Medlemsstatene gjennomførte CSRD i nasjonal rett 6. juli 2024, se Prop. 57 L (2023-2024), s. 14.

13 Regnskapsloven § 2-6.

14 Bestemmelsen er ny og gir Finansdepartementet hjemmel til å gjennomføre delegerede rettsakter fastsatt i medhold av regnskapsdirektivet artikkel 29b om standarder for bærekraftsrapportering, artikkel 29c om standarder for bærekraftsrapportering for små og mellomstore foretak og artikkel 40b om standarder for bærekraftsrapportering for foretak etablert utenfor EØS (tredjelandsforetak).

15 European Sustainability Reporting Standards (ESRS) er europeiske standarder for bærekraftsrapportering. ESRS følger av direktivet om

rapportering av bærekraft CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), og skal implementeres i forskrift til norsk regnskapslov.

16 [Commission Delegated Regulation \(EU\) 2021/1253 of 21 April 2021 amending Delegated Regulation \(EU\) 2017/565 as regards the integration of sustainability factors, risks and preferences into certain organisational requirements and operating conditions for investment firms \(Text with EEA relevance\)](#).

17 [Directive \(EU\) 2024/1760 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 on corporate sustainability due diligence and amending Directive \(EU\) 2019/1937 and Regulation \(EU\) 2023/2859 \(Text with EEA relevance\)](#).

18 Bergo og Gamkinn, *Introduction to Sustainability Law*, 1. utg., Karnov 2024, pkt. 5.3.1.

19 [www.regjeringen.no/no/tema/forbruker/apenhetsloven/evaluering-av-apenhetsloven-og-gjennomforing-av-aktsomhetsdirektivet-corporate-sustainability-due-diligence-directive-csddd-i-norsk-rett/id3041086/?expand=factbox3041093](http://www.regjeringen.no/no/tema/forbruker/apenhetsloven/evaluering-av-apenhetsloven-og-gjennomforing-av-aktsomhetsdirektivet-corporate-sustainability-due-diligence-directive-csddd-i-norsk-rett/id3041086/?expand=factbox3041093)

20 Du finner norsk oversettelse her: <https://lovdata.no/static/NLX3/32020r0852.pdf>

21 [OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap \(OECDs Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct, 2023\)](#) er anbefalinger fra regjeringer til flernasjonale selskaper. OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper og OECDs veileder for aktsomhetsvurderinger for ansvarlig næringsliv er to komplementære dokumenter som sammen fremmer ansvarlig forretningspraksis.

22 I tillegg til klassifiseringsreglene er det egne rapporteringsregler i taksonomien: alle store selskaper av allmenn interesse (i henhold til regnskapsdirektivet) må rapportere om sine grønne andeler, det vil si andelen av omsetningen som stammer fra grønne aktiviteter, samt Opex (driftskostnader) og Capex (investeringer) knyttet til grønne aktiviteter, hvor utviklingen i Capex-andelen er et tegn på grønn omstilling.

23 Vedtatt av Stortinget i desember 2021.

24 Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector, dvs. SFDR.

25 Året etter ble forskrift til lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer fastsatt av Finansdepartementet.

26 [www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/?expand=factbox5014768](http://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/?expand=factbox5014768)

aktiviteter». Dette innebærer at virksomheten må oppfylle vilkårene<sup>27</sup> i artikkel 3 om økonomisk aktivitet som «bidrar vesentlig til et eller flere av miljømålene» i bokstav a, «ikke er til betydelig skade for noen av miljømålene» i bokstav b, «utføres i samsvar med minstegarantiene fastsatt i art. 18» i bokstav c, og «oppfyller de tekniske screeningkriteriene» i bokstav d.

Artikkel 3 bokstav c) viser videre til artikkel 18 om minstegarantiene som «prosedyrer som et foretak som driver en økonomisk aktivitet, gjennomfører for å sikre at aktiviteten utføres i samsvar med OECDs retningslinjer for flernasjonale selskaper og FNs veiledende prinsipper for næringsliv og menneskerettigheter (...).<sup>28</sup> Prosedyrene i OECDs retningslinjer dekker blant annet menneskerettigheter, antikorrupsjonstiltak, styringsstandarder og skatt.<sup>29</sup> For skatt innebærer dette at virksomhetene rapporterer om skatt på en transparent, rettferdig og ansvarlig måte. Videre skal virksomhetene som «gjennomfører prosedyrene», følge prinsippet om ikke å gjøre betydelig skade (...).<sup>30</sup>

EU-kommisjonen skal etablere en «plattform for bærekraftig finansiering», forkortet «plattformen», som blant annet rådgir Kommisjonen om «anvendelsen av artikkel 18 og et eventuelt behov for å utfylle kravene fastsatt der».<sup>31</sup> «[P]lattformen» er i dette tilfellet [EUs Platform on Sustainable Finance](#), et rådgivende organ etablert i henhold til taksonomien artikkel 20. «Plattformen» samler verdens ledende bærekraftseksperter som private aktører fra finansielle og ikke-finansielle sektorer samt næringslivet, NGOer og sivilsamfunnet, akademia og tenketanker, eksperter i personlig kapasitet, samt offentlige og internasjonale institusjoner.

27 EU-kommisjonen fastsatte [nye kriterier for nye taksonomiaktiviteter](#) i juni 2023. De nye kriteriene er gjennomført i forskrift til lov om bærekraftig finans, se bl.a. Regjeringen [«Når skal norske foretak rapportere om de nye aktivitetene som ble inkludert i taksonomien i 2023?»](#)

28 Taksonomien artikkel 18 nr. 1.

29 [OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap](#): II. styringsstandarder, IV. menneskerettigheter, VII. antikorrupsjon, XI skatt.

30 SFDR (Regulation (EU) 2019/2088).

31 Taksonomien artikkel 20.

### OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap for ansvarlig næringsliv, kapittel XI om skatt

Som nevnt ovenfor må virksomheten følge prosedyrene i OECDs retningslinjer for flernasjonale selskap mv., kapittel XI om skatt, jf. taksonomien artikkel 3 jf. 18. Det betyr at virksomheten skal følge både ordlyden og formålet med skattelovene i de landene virksomheten opererer i.<sup>32</sup> Videre er det fokus på virksomhetens samarbeid med skattemyndigheter og å gi relevant informasjon om skatt;<sup>33</sup> arbeid med skatt i risikostyringssystemer, strukturer og retningslinjer;<sup>34</sup> skattransparens ved grensekryssende transaksjoner<sup>35</sup> og følge armlengdeprinsippet ved internprising.<sup>36</sup>

### EUs Platform on Sustainable Finance: Final Report on Minimum Safeguards

Som nevnt tidligere rådgir «plattformen» EU-kommisjonen om taksonomien artikkel 18 og eventuelt utfylle de fastsatte kravene.<sup>37</sup> I denne sammenheng har «plattformen» utarbeidet en rapport om minstegarantiene<sup>38</sup> etter taksonomien artikkel 18.<sup>39</sup> Rapporten identifiserer fire fokusområder som er (1) menneskerettigheter inkludert arbeidstakeres rettigheter, (2) bestikkelser/korrupsjon, (3) beskatning og (4) rettferdig konkurranse.<sup>40</sup>

Rapporten viser blant annet til at<sup>41</sup> manglende rutiner for aktsomhetsvurderinger knyttet til menneskerettigheter, inkludert (...) beskatning (...), er et brudd på medlemsstatens forplikt-

32 [OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct \(engelsk versjon\)](#), kapittel XI. Taxation, s. 51.

33 [OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct \(engelsk versjon\)](#), kapittel XI. Taxation, avsnitt 124.

34 [OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct \(engelsk versjon\)](#), kapittel XI. Taxation, avsnitt 125.

35 [OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct \(engelsk versjon\)](#), kapittel XI. Taxation, avsnitt 126.

36 [OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct \(engelsk versjon\)](#), 2011, kapittel XI. Taxation, avsnitt 128.

37 Taksonomien artikkel 20.

38 [Platform on Sustainable Finance: Final Report on Minimum Safeguards](#), oktober 2022.

39 Rapporten ble publisert før ikrafttredelse av CSRD og CSDDD.

40 [Platform on sustainable finance. Final report on minimum safeguards](#), Oktober 2022, p. 4.

41 [Platform on sustainable finance. Final report on minimum safeguards](#), Oktober 2022, p. 5.

elser. «[P]lattformen» anbefaler i sin rapport to vilkår for å vurdere hvorvidt taksonomiens minstegarantier etterleveres:

1. *“The company does not treat tax governance and compliance as important elements of oversight, and there exists no adequate tax risk management strategies and processes as outlined in OECD MNE Guidelines covering tax.*
2. *The company has been found guilty of tax evasion. In the future it might be necessary to further qualify the kind of court cases. If one of the two criteria applies to an undertaking, it should be considered not compliant with MS. The status of non-compliance should be upheld until the company has proved that its processes have been improved in a way that a repetition of breaches is unlikely.”<sup>42</sup>*

En virksomhet som ikke oppfyller ett eller flere av vilkårene ovenfor, bør ikke anses som samsvarende eller i overensstemmelse med minstegarantiene.

### Rapporteringskrav i henhold til taksonomien artikkel 8 for foretak omfattet av CSRD

Virksomheter forpliktet til å rapportere om ikke-finansiell informasjon etter CSRD har også en rapporteringsplikt etter taksonomien artikkel 8.<sup>43</sup> Det betyr at informasjon som rapporteres i henhold til artikkel 8, skal inntas i virksomhetens rapportering etter kravene i CSRD om ikke-finansiell informasjon i årsberetningen, i norsk rett: slik CSRD er implementert i regnskapsloven mv. Det er dermed et krav om at bærekraftsinformasjon skal inkludere taksonomien og Key Performance Indicators (KPI) i tråd med artikkel 8. KPI-er er målbare nøkkeltall som virksomheten benytter for å vurdere andel av omsetning, investeringer (CapEx), og driftsutgifter

42 [Platform on sustainable finance. Final report on minimum safeguards](#), Oktober 2022, p. 49-50.

43 Regnskapsloven § 2-4 (11):

«Bærekraftsrapporteringen skal inneholde informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3». Se også regnskapsloven § 2-3 (7) om plikt til å utarbeide bærekraftsrapportering og § 2-5 (6) om konsolidert bærekraftsrapportering.

(OpEx) som stammer fra bærekraftige aktiviteter i henhold til taksonomien.

Det betyr at virksomheter som rapporterer om skatt i samsvar med taksonomien artikkel 3 jf. 18, skal inkludere skatt i sin bærekraftsrapportering for å oppfylle rapporteringsplikten i taksonomien artikkel 8 og CSRD, jf. regnskapsloven § 2-4 (11). Fra et skatteperspektiv betyr det å dokumentere samsvar med minstekravene som blant annet å publisere en styregodkjent skattepolicy, hvordan virksomheten håndterer skatterisiko, etterlevelse av skattelovens ordlyd og formål, retningslinjer for internprising i henhold til armlengdeprinsippet mv.

## 2.4. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) CSRD i norsk rett

Som nevnt innledningsvis ble CSRD innført i norsk rett med endringer i blant annet regnskapsloven mv.<sup>44</sup> Nye regler om bærekraftsrapportering innføres trinnvis<sup>45</sup> fra og med regnskapsåret 2024.<sup>46</sup> Omfattede foretak har plikt til å rapportere om bærekraft,<sup>47</sup> der «[b]ærekraftsrapporteringen i årsberetningen etter § 2-3 første ledd skal gi informasjon som er nødvendig for å forstå den regnskapspliktiges innvirkning på bærekraftsforhold og informasjon som er nødvendig for å forstå hvordan bærekraftsforhold påvirker den regnskapspliktiges utvikling, stilling og resultat. Bærekraftsrapporteringen skal være tydelig identifiserbar og gis i en egen del av årsberetningen».<sup>48</sup> Det er også et krav til bærekraftsrapporteringens innhold og konsolidering.<sup>49</sup>

44 Se Prop. 57 L (2023-2024) Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering).

45 Trinnvis innføring av krav om bærekraftsrapportering etter CSRD innebærer fra (1) regnskapsåret 2024 (rapportering i 2025) store foretak av allmenn interesse (bank, forsikringsforetak og noterte foretak) med over 500 ansatte, (2) regnskapsåret 2025 alle store foretak, (3) regnskapsåret 2026 små og mellomstore noterte foretak (enkler rapporteringskrav og forenklete rapporteringsstandarder). Selskaper med avvikende regnskapsår vil få en forsinket rapportering ifht. selskaper med regnskapsår som følger kalenderår.

46 Lovreglene om bærekraftsrapportering trådte i kraft 1. november 2024.

47 Regnskapsloven § 2-5.

48 Regnskapsloven § 2-4 (1).

49 Regnskapsloven § 2-4 (2) og (3), for konsolidering av bærekraftsrapportering se regnskapsloven § 2-5.

Bærekraftsforhold er definert som «miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, inkludert forhold som gjelder arbeidstakere, respekt for menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser».<sup>50</sup> SFDR definerer bærekraftsfaktorer som «miljøspørsmål, sosiale spørsmål og personalspørsmål samt spørsmål knyttet til respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon».<sup>51</sup>

Rapportering etter CSRD bygger på prinsippet om «dobbel vesentlighet»: Selskaper rapporterer hvordan bærekraftsspørsmål påvirker virksomheten deres (bærekraftsrisiko<sup>52</sup>) og hvordan de påvirker ESG-forhold (bærekraftsfaktorer<sup>53</sup>). Rapporteringskravene er inntatt i delegerte rettsakter – European Sustainability Reporting Standards (ESRS).<sup>54</sup> Standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) fastsettes i forskrift.

### Prinsippet om dobbel vesentlighet og skatt

Prinsippet om dobbel vesentlighetsanalyse er hovedpilaren i ESRS.<sup>55</sup> Selskapet må vurdere om skatt er et vesentlig bærekraftsforhold ved å analysere påvirkningens vesentlighet og finansiell vesentlighet. Begrepene er hentet fra ESRS for å vurdere virksomhetens påvirkning på miljø og samfunn samt de økonomiske konsekvensene.<sup>56</sup>

50 Regnskapsloven § 1-11. Bestemmelsen er ny og definerer «bærekraftsforhold» i tråd med regnskapsdirektivet artikkel 2 nr. 17.

51 SFDR artikkel 2 nr. 24 (definisjoner). Uoffisielle norske oversettelser av forordningene, offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren (EU 2019/2088) og et rammeverk for bærekraftige investeringer (EU 2020/852) følger som vedlegg til Prop. 208 LS (2020-2021).

52 «samlebetegnelse på risiko knyttet til miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold», se Prop. 57 L (2023-2024), s. 10.

53 Se definisjon innledningsvis, det vil si «definert som miljømessige, sosiale og arbeidstakerrelaterte forhold, samt forhold som gjelder respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser», se Prop. 57 L (2023-2024), s. 26

54 Finansdepartementet har publisert en [foreløpig uoffisiell norsk oversettelse av europeiske standarder for bærekraftsrapportering \(ESRS-ene\)](#).

55 Jf. ESRS 1 om generelle krav, dobbelt vesentlighet som grunnlag for offentliggjøring av bærekraftsopplysninger er beskrevet i avsnitt 3.

56 Jf. ESRS 1 om generelle krav, avsnitt 3.4 og 3.5 om dobbelt vesentlighet.

Virksomheten må først vurdere om skatt er et bærekraftsforhold, og om så – hvorvidt det er et materielt bærekraftsforhold.

Hvorvidt skatt er et bærekraftsforhold, fremgår ikke direkte av EUs direktiver og forordninger som så vidt nevner skatt, se blant annet ESRS der aggressiv skatteplanlegging anses å ha negativ påvirkning på samfunnet (skatt i sosial kontekst). I SFDR er «overholdelse av skattereglene» nevnt i definisjonen av «bærekraftig investering» jf. artikkel 2 nr. 17 (skatt som styring). Likevel er det flere initiativ som indikerer at skatt er en bærekraftsfaktor under G-en i ESG, se for eksempel rapporteringsstandarder GRI 207: TAX nevnt innledningsvis. Videre anerkjenner FN skatt<sup>57</sup> som viktig for å finansiere FNs bærekraftsmål (Sustainable Development Goals, forkortet SDG<sup>58</sup>)<sup>59</sup>, skatt er del av Future Fit Benchmark<sup>60</sup>, kapittel XI om skatt i [OECD Guidelines for MNEs on Responsible Business Conduct](#), skatt nevnes i forbindelse med minstegarantiene i [the Final Report on Minimum Safeguards for the EU Taxonomy](#). Det finnes også en rekke andre kilder som nevner skatt spesifikt.

Dersom virksomheten vurderer skatt som et vesentlig bærekraftsforhold, må virksomheten dernest vurdere skatt i forhold til påvirkning og finansiell vesentlighet. Virksomheten bør også vurdere hva interessenter anser som et materielt bærekraftsforhold, og innhente synspunkt fra investorer, ansatte, kunder, lovgiver og det øvrige samfunnet.

Om virksomheten anser skatt som en vesentlig del av sin rapportering, må selskapet inkludere informasjon om skatt i sin bærekraftsrapportering. Merk at CSRD krever at selskaper

57 FN: [Taxation and the SDGs](#).

58 [SDG er en global handlingsplan vedtatt av FN med 17 mål for å oppnå en mer bærekraftig verden innen 2030](#). Målene dekker bredt som for eksempel sosiale, økonomiske og miljømessige utfordringer, inkludert utryddelse av fattigdom, bekjempelse av ulikhet mv. SDG-ene fungerer som en felles veiledning for land, virksomheter og enkeltpersoner som ønsker å bidra til en bærekraftig utvikling.

59 [How do taxes drive the Sustainable Development Goals?](#)

60 [BE21 - Future-Fit Business](#).



rapporterer om alle bærekraftsforhold virksomheten anser som vesentlige i sin doble vesentlighetsanalyse, hvilket også inkluderer temaer som ikke er dekket av de eksisterende rapporteringsstandardene ESRS (overgripende- og emnespesifikke standarder).

### GRI-207 og CSRD (regnskapsloven)

Rapporteringsstandardene (ESRS) dekker ikke skatt direkte som nevnt ovenfor. Likevel samarbeider European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)<sup>61</sup> og GRI om å tilpasse standardene for rapportering av bærekraft. Verktøyet GRI-ESRS Interoperabilitetsindeks<sup>62</sup> viser hvordan krav til opplysninger og datapunkter (KPIer) i hver enkelt standard forholder seg til hverandre. Videre har EFRAG og GRI uttalt at GRI-standarden kan benyttes til å rapportere om vesentlige CSRD-temaer som ikke allerede er dekket av ESRS, som for eksempel GRI 207.<sup>63</sup> GRI er dermed en rapporteringsstandard som samsvarer i høy grad med ESRS.

## 2.5. GRI-207: TAX 2019

### Hva er Global Reporting Initiative (GRI)?

GRI ble etablert i USA i 1997, og er en internasjonal, uavhengig og ideell organisasjon. GRI Guidelines ble introdusert i 2000, og er det første globale rammeverket for bærekraftig rapportering.<sup>64</sup> I 2019 publiserte GRI en ny rapporteringsstandard for skatt: GRI 207: Tax 2019. GRI 207 er den første rapporteringsstandard for skatt,<sup>65</sup> og trådte i kraft fra og med 1. januar 2021.

61 EFRAG er en privat organisasjon støttet av EU-kommisjonen (etablert 2001). EFRAG utvidet sitt mandat i 2022 slik det følger av CSRD: EFRAG gir teknisk rådgivning til EU Kommisjonen som forslag og/eller forslag til endringer av europeiske bærekraftsrapporteringsstandarder (ESRS).

62 GRI-ESRS Interoperabilitetsindeks, gjort offentlig tilgjengelig 30. november 2023.

63 Global adoption trends for the GRI Tax, 2024, s. 18.

64 GRIs standarder er tilgjengelig her: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center>

65 Eksempler på andre rapporteringsstandarder for skatt i et ESG-perspektiv er [World Economic Forum \(WEF\) the Stakeholder Capitalism Metrics](#) publisert september 2020, og [B-Teams Responsible Tax Principles](#). GRI 207: Tax er den mest benyttede

### Rapportering etter GRI

GRI-standardene er delt inn i «krav», «anbefaling» og «veiledning». Krav til informasjon følger av «skal»-bestemmelser. Det er dermed obligatorisk for virksomheten å rapportere om *samtlig* krav for å rapportere i tråd med GRI-standardene,<sup>66</sup> med mindre informasjonen er unntatt rapporteringsplikt. Det er et «følg eller forklar»-prinsipp for informasjon det ikke rapporteres om. Virksomheten må ikke etterleve GRIs anbefalinger<sup>67</sup> og veiledninger<sup>68</sup> for å rapportere i samsvar med GRI-standarden.

GRI samarbeider med EFRAG om å utvikle standarder for bærekraftsrapportering (ESRS) som følger av bærekraftsrapporteringsdirektivet (CSRD).<sup>69</sup> Det betyr enklere rapportering for virksomheter som allerede rapporterer etter GRI, ettersom ESRS-definisjoner, formål/konsept og redegjørelser i stor grad samsvarer med GRI-standarden.<sup>70</sup>

### GRI-207: TAX 2019

GRI 207 fastsetter rapporteringskrav, anbefalinger og veiledninger om skatt. Tax-standarden kan brukes av enhver virksomhet uansett størrelse, type, sektor eller geografisk plassering, som ønsker å rapportere om sine påvirkninger knyttet til skatt.

Rapportering etter GRI 207 innebærer at virksomheter opplyser om sin tilnærming til skatt; styring, kontroll og risikohåndtering knyttet til skatteforhold, samt hvordan de engasjerer seg med interessenter og håndterer skatte-relaterte bekymringer. Standarden krever både kvalitative data ("Management approach") og kvantitative data ("Topic-

rapporteringsstandarder for skatt i et bærekraftsperspektiv.

66 GRI 101: Foundation, s. 5.

67 Anbefalinger er «bør»-bestemmelser og ikke nødvendig å følge.

68 Veiledningen er ment å gi bakgrunnsinformasjon, forklaringer og eksempler for å hjelpe virksomhetene med å forstå kravene.

69 EFRAG and GRI enhance collaboration with deeper ties, november 2023. EU og GRI har samarbeidet siden juli 2021.

70 Se bl.a. «Ten questions on GRI and the ESRS», juli 2024.

specific»), samt rapportering om land-for-land-data.

For å rapportere etter GRI 207 bør virksomheten for det første utarbeide og beskrive en skattestrategi og -styring, samt jevnlig gjennomgå og godkjenne skattestrategien.<sup>71</sup> Videre bør virksomheten ha rammer for skattstyring og -kontroll, prosesser for å identifisere og håndtere skatterisiko, samt mekanismer for å rapportere om skatteutfordringer.<sup>72</sup> I tillegg bør virksomheten ha rutiner for kontakt med skattemyndigheter og andre interessenter.<sup>73</sup> Til slutt bør virksomheten rapportere detaljert om skatt-, økonomi- og forretninger i den enkelte jurisdiksjon, samt inkludere tall som viser omsetning, antall ansatte og betalt skatt i den enkelte jurisdiksjon.<sup>74</sup>

For virksomheter som rapporterer etter kravene i GRI 207, må alle vesentlige temaer dekket, og når en relevant GRI-standard finnes, må de bruke denne og inkludere både overordnede tilnæringsopplysninger og minst én temaspesifikk opplysning. Dette sikrer en helhetlig og transparent rapportering som gir innsikt i selskapets skattepraksis og bidrag til samfunnet. For GRI 207 betyr dette at selskaper som hevder å rapportere i samsvar med GRI, må oppfylle kravene til alle tre opplysninger om tilnærming og temaspesifikk opplysning om land-for-land-rapportering.

## 3. Skatt i bærekraftsrapporteringen

ESG-rapportering er høyt prioritert av virksomheter, siden investorer og andre interessenter i stadig større grad benytter ESG-kriterier<sup>75</sup> for å vurdere risiko og langsiktig bærekraft. Omtrent 76 % av topledere er villige til å kvitte

71 GRI 207-1 Tilnærming til skatt.

72 GRI 207-2 Skattstyring og risikokontroll.

73 GRI 207-3 Håndtere interessenter.

74 GRI 207-4 Redegjøre og rapportere.

75 ESG-kriterier benyttes av investorer og finansinstitusjoner for å vurdere hvordan en virksomhet håndterer risiko og muligheter knyttet til miljø, sosiale forhold og selskapsstyring. ESG blir ofte brukt som et verktøy for å operasjonalisere bærekraftige prinsipper i næringslivet og investeringer.



seg med lønnsomme deler av virksomheten om manglende etterlevelse av ESG truer selskapets omdømme.<sup>76</sup> ESG er en del av virksomhetens daglige drift og beslutningsprosesser, men det er krevende å følge opp og implementere ESG på grunn av økt politisk press og forventninger fra myndigheter, som krever mer omfattende bærekraftsrapportering.<sup>77</sup>

Globale konsern har økte krav om å rapportere om skatt, drevet frem av CSR og investorer som Oljefondet<sup>78</sup> som forventer en etisk skattepraksis. Dette samsvarer med undersøkelser om skattetransparens i Norden<sup>79</sup> og Benelux<sup>80</sup>. En undersøkelse fra 2023

<sup>76</sup> [KPMG's CEO Outlook 2024](#).

<sup>77</sup> Bærekraftsrapportering er periodisk rapportering fra foretak om miljømessige, sosiale og styringsmessige forhold, se Prop. 57 L (2023-2024) Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering).

<sup>78</sup> [Norges Bank Investment Management \(NBIM\): skatt og transparen](#)s.

<sup>79</sup> KPMGs undersøkelser om "[The state of tax transparency in the Nordics](#)" fra 2023.

<sup>80</sup> KPMGs undersøkelser om "[The path to tax transparency in the Benelux](#)" fra 2022.

viser at 85 av 151 nordiske selskaper (56 %) rapporterte om skatt i samsvar med GRI 207: TAX, og 14 selskaper (9 %) hentet inspirasjon fra GRI 207. Samme undersøkelse viste at 20 av 31 norske selskaper (64 %) hevdet å rapportere i samsvar med GRI 207. Særlig verdt å merke seg er at bare ni norske virksomheter har publisert en offentlig skattepolicy.<sup>81</sup> Skatt anses av stadig flere som et viktig samfunnsbidrag, og selskaper med høy ESG-rating kan få bedre omdømme og dermed potensielt bedre tilgang til kapital.

#### 4. Avslutning og oppsummering

I denne artikkelen har du lest om skatt som en integrert del av virksomhetens bærekraftsrapportering. Videre blir rapportering om skatt stadig viktigere som følge av nye EU-reguleringer og investorforventninger.

<sup>81</sup> Tallene er hentet fra KPMGs undersøkelse "[The state of tax transparency in the Nordics](#)" fra 2023.

Virksomheter bør derfor:

- **Integrere skatt i sin strategi** som en del av selskapets overordnede bærekraftsarbeid, støttet av styret og ledelsen.
- **Utarbeide en skattepolicy** med klare skatteprinsipper som reflekterer selskapets verdier og ansvar.
- **Benytte GRI 207: TAX** som standard for å sikre konsistent og transparent rapportering om skatt.
- **Sikre god datainnsamling** ved å etablere systemer og kontroller for å samle inn og rapportere relevante skatteopplysninger.
- **Engasjere seg med interessenter** og ha en åpen dialog med investorer, kunder og myndigheter om selskapets skattepraksis.

Ved å følge stegene ovenfor kan virksomheter bygge tillit, forbedre sitt omdømme og sikre langsiktig bærekraftig vekst. Skatt er ikke lenger bare en finansiell post, men et viktig moment i enhver ansvarlig virksomhetsstyring.

# Skatteetatens erfaringer med ny skattemelding

I 2024 har hele næringslivet levert ny skattemelding. Det har vært en stor milepæl både for virksomhetene, regnskapsførere, revisorer, andre rådgivere – og for Skatteetaten. Vi vil gjerne dele noen av våre erfaringer med dette arbeidet.



**Anette Beichmann**  
Prosjektleder for dialogbasert skattemelding, Skatteetaten

I Norge er det over 790 000 store og små bedrifter som til sammen utgjør norsk næringsliv. Dette er en uensartet masse, og kravene som stilles til selskapene, er svært forskjellige.

Tidligere måtte disse forholde seg til over 60 ulike skjemaer med opp mot 6 500 poster når skattemeldingen skulle fylles ut. Den nye skattemeldingen er både ny og helt sikkert uvant for mange, men på sikt forventer vi at det skal gi store besparelser for næringslivet, og redusere rapporteringsbyrden for norske selskaper.

## Hvorfor ble dette gjort?

Fastsetting av skatt på formue og inntekt er en svært viktig del av Skatteetatens arbeid. Samtidig er skatt og avgift viktige politiske virkemidler, som derfor er gjenstand for kontinuerlige endringer.

Skattemeldingen dokumenterer de skattepliktiges egenfastsetting av grunnlaget for direkte skatt og trygdeavgift for om lag 5 mill. lønnstakere og pensjonister, og ca. 790 000 næringsdrivende personer og selskap.

I 2017 ble ny skatteforvaltningslov innført. Med den fikk vi endringer i prosessene hos både de skattepliktige og hos Skatteetaten. Skatteetatens gamle løsninger ble justert, slik at de ikke brøt loven. Samtidig var det et behov for å modernisere løsningene, for



**Janne Endal Andersson**  
Produktleder for skattemeldingen, Skatteetaten

å hente ut gevinster for både næringslivet og Skatteetaten.

Et sentralt element i moderniseringen har vært å koble etatens IT-systemer tettere på næringslivets løsninger, det såkalte økosystemet, for å redusere feil og gjøre det lettere å levere skattemeldingen.

Det ble derfor gjort obligatorisk for alle med næring å levere skattemeldingen på et standardisert digitalt format. I praksis betyr det at de må sende skattemeldingen fra et regnskapssystem eller årsoppgjørssystem.

Dette ble foreslått i 2019, da Skatteetaten sendte ut en høring med forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 8-15. I dag er reglene for levering på standard format regulert i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-8, jf. skatteforvaltningsloven § 8-15 første ledd, som ble endret ved endringslov (LOV-2019-12-20-101). Endringen er behandlet i Prop. 1 LS (2019-2020) kap. 15.

Skatteetaten har gjort unntak for enkeltpersonforetak som bare har bokføringsplikt. Denne gruppen kan levere i Skatteetatens portal på [skatteetaten.no](https://skatteetaten.no).

## Bedre tilpasset dagens virkelighet – og fremtidige endringer

Den gamle skattemeldingsløsningen var utviklet med utgangspunkt i den papir-



baserte skattemeldingen. Skjemaene som nå er faset ut, er tilpasset den virkeligheten. Blant annet hadde næringsdrivende omfattende opplysningskrav og over 60 skjemaer å forholde seg til. De måtte selv vite hvilke de var pliktige til å levere sammen med skattemeldingen. De skattepliktige gjorde ofte feil som krevde oppfølging og dialog mellom Skatteetaten og de skattepliktige, etter at skattemeldingen var levert. De gamle løsningene var også til dels basert på teknologi som ikke lenger har leverandørstøtte.

De gamle løsningene hadde i tillegg svak støtte for utenlandsforhold. Det er stadig flere som har utenlandsforhold, fra å eie en feriebolig i utlandet til at næring drives på tvers av landegrensene. Flere utlendinger driver delvis i Norge, og flere kommer på kortere arbeidskontrakter. De nye løsningene har derfor lagt til grunn at utenlandsforhold er en del av «normalen», og bygget det inn i alle prosesser.

Med de nye løsningene har vi frigjort oss fra papirskjemaene. Vi har prøvd å rydde opp i innsamlet informasjonsmengde, og i tillegg har vi gjort det enklere å justere løsningen fremover for å implementere skatteendringer når Stortinget vedtar slike.

Det er viktig å fremheve at dagens teknologi muliggjør individuell veiledning og dialog med den skattepliktige, og ikke minst en individualisering av skattemeldingen. Det betyr at de skattepliktige bare må forholde seg til de skatteforholdene som er relevante for dem.

### Dialog i forkant – ikke i etterkant

Gjennom dialogfunksjoner får de skattepliktige tilpasset veiledning ved utfylling og tilbakemeldinger allerede ved levering, noe som gir færre feil i skattemeldingen. Dette styrker de skattepliktiges rettsikkerhet, bedrer kvaliteten på innholdet i skattemeldingen og reduserer Skatteetatens ressursbruk på kontroll og endringer. Dette frigjør ressurser til tyngre kontrollarbeid.

Det er utviklet åtte forskjellige typer veiledning (dulter). For inntektsår 2022, i 2023, var det satt opp 480 forskjellige veiledninger som ble utløst mer enn to millioner ganger. 349 av disse var for lønnstagere og pensjonister, og 131 av dem var for næring. Tall for inntektsåret 2023 er ikke klare, men det er laget flere spesielt for næringssegmentet.

De fleste dulter for næring var rettet mot enkeltpersonforetak for 2022, og noen treffer både lønnstagere og pensjonister, og enkeltpersonforetak. 40 prosent av alle som åpnet sin skattemelding, var i målgruppen for minst én dult det året.

Vi ser to tydelige effekter av dette.

- Dulting gir økt proveny, og
- Brutto proveny er dobbelt så stort som netto proveny.

Det vil i praksis si at Skatteetaten med dette grepet sørger for at du ikke glemmer fradrag du har krav på, og samtidig minner deg om inntekter du ikke har fylt ut korrekt.

Den nye valideringsløsningen er også en viktig brikke. Denne gir oss mulighet til å få en riktigere egenfastsetting og dermed redusere behovet for tidkrevende oppfølging etter at skattemeldingen er levert.

Valideringstjenesten tilbyr de skattepliktige å utføre de samme kontrollene som uansett blir gjennomført ved innsending. Format og beregninger er en sentral del av de kontrollene som utføres. Via denne tjenesten formidles individuell veiledning basert på skatteforholdene i den enkelte skattemelding ut i sluttbrukersystemet de bruker til å levere skattemeldingen. På den måten får de tilbakemeldinger og kan rette før de sender inn, og slipper tidkrevende oppfølging i etterkant.

### Vi skal bruke det vi allerede vet

En sentral driver for prosjektet som har jobbet med fornying av skattemeldingen, var forenkling for næringslivet. Opplysningskravene for næringslivet er redusert som følge av en grundig rydding i informasjonselementene, og mer gjenbruk av informasjon. Den nye skattemeldingen gjør at flere opplysninger er tilgjengelige allerede ved utfylling.

Fra begynnelsen av 90-tallet har vi forhåndsutfylt informasjon for lønns-takere og pensjonister. Vi samler nå inn over 60 millioner opplysninger fra over 60 000 virksomheter. Opplysningene kommer fra banker, fagforeninger, NAV, arbeidsgivere, barnehager også videre.

Det nye er at vi i Skatteetaten nå gjenbraker informasjon vi har om næringslivet. Vi har begynt å dele informasjon med selskapene som de trenger i sin utfylling av skattemeldingen. De må selv ta stilling til om de vil bruke det vi deler med dem, men vi deler det på en slik måte at det skal bli lettere å få dette riktig ført i skattemeldingen. Den informasjonen vi deler pr. nå er:

- Fremførbart underskudd – her ble det ofte feil i gammel løsning.
- Norske verdipapirer fra aksjonærregisteret og VPS – dette har vært tidkrevende å fylle ut riktig.
- Godkjente forskningsprosjekter i SkatteFUNN-ordningen (FoU). Dette er informasjon vi hentet fra Forskningsrådet for første gang i fjor, for å dele og bistå med korrekt utfylling.

- Deltageropplysninger. Det aller beste her er om selskapet med deltagerfastsetting leverer før deltagerne. Da kommer dette riktig inn før deltager skal levere sin skattemelding. Kommer den etterpå, vil informasjonen komme som en utvidet veiledning, og deltageren må egenfastsette på nytt for å få det med. Dette gjelder også for norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS).
- I år ble grunnrente på havbruk innført. I den forbindelse forhåndsutfylte vi produksjonsavgiften, som er en særavgift. Denne ble prioritert for å bidra til at den ble riktig fylt ut fra start.

Analyser viser at dersom alle upersonlige hadde brukt ny skattemelding i fjor eller i år, ville cirka halvparten av dem fått en eller flere opplysninger forhåndsutfylt, og at trenden er økende.

### Et nytt perspektiv

Den nye skattemeldingen har tatt utgangspunkt i regnskapsoppstillingen, og det har vært lagt vekt på å organisere den nye skattemeldingen og nærings-spesifikasjonen ut fra den skattepliktiges perspektiv.

Ved omleggingen er det blitt ryddet i informasjonselementene, og det er generelt lagt inn mye mer beregningsstøtte på kryss og tvers i løsningen. Dette vil gi god effekt for alle skattepliktige, men særskatteområdene vil ha spesielt stor effekt av økt beregningsstøtte.

Alle starter med å laste ned siste gjeldende utkast. Det gjør det mulig å bytte systemleverandør, og enkelt få tak i tidligere års skattemeldinger i nytt system. Dette forenkler bytte av regnskapsfører og revisor.

Videre er det laget en tilsvars løsning for både personlig og upersonlig skattepliktige. Det gir dem lett tilgang og oversikt over all korrespondanse med Skatteetaten. De kan lese våre brev og laste opp sine tilsvarende som vedlegg i løsningen.

Skattepliktig bidrar på denne måten til å journalføre sitt svar, noe som sparer

interne ressurser. For skattepliktige som benytter denne løsningen, oppleves kommunikasjonen som bedre, mer oversiktlig og behandlingstiden blir redusert. Videre kan skattepliktige svare med å akseptere vårt varsel, og da forseres saksbehandlingstiden ytterligere. Dette vil de ønske når resultatet er en utbetaling til dem.

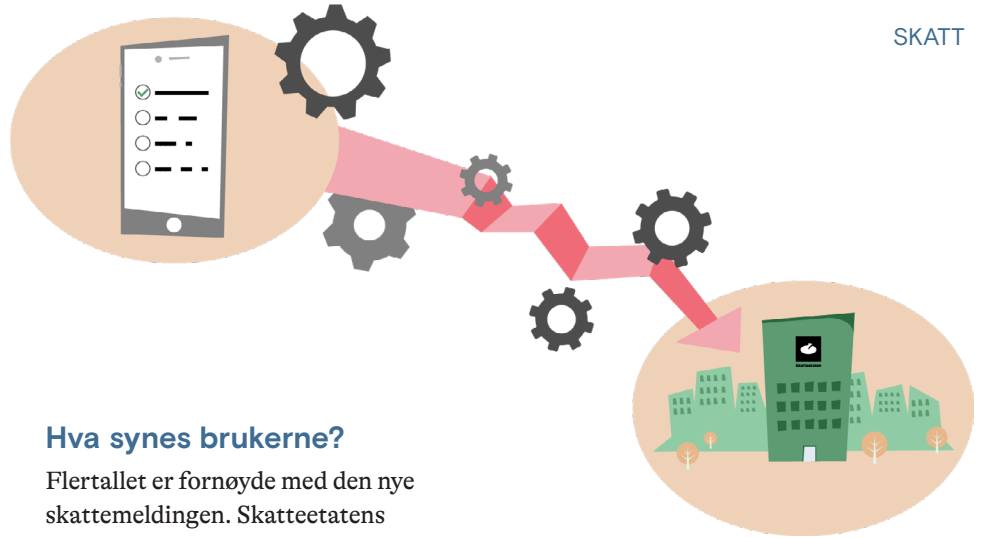
## Hva har vi lært så langt?

Utviklingen av ny skattemelding for næringslivet er gjort i tett samarbeid med interesseforeninger som Regnskap Norge, Revisorforeningen og Økonomiforbundet, og med leverandører av regnskapssystemer og årsoppgjørprogrammer. Dette har ikke vært friksjonsfritt. Spesielt for inntektsåret 2022 opplevde vi at det var utfordringer med skattemeldingen. De som spesielt ble rammet, var enkeltpersonforetak som har løsninger som benytter en kombinasjon av innsending fra regnskapssystem og levering på skatteetaten.no. Her erfarte vi at løsningen hadde forbedringspotensial, og vi tok med oss dette inn i forbedringsarbeidet vårt. For inntektsåret 2023 opplevde vi at det var en stor forbedring for denne gruppen.

I tillegg til omstillingen hos Skatteetaten er det flere systemleverandører som samtidig skriver om sine systemer til helt nye løsninger. Dette har ført til at det har blitt flere lag med omstillinger knyttet til den nye skattemeldingen. Vi har god dialog med leverandørene og opplever at sluttbrukersystemene nå har stabile løsninger. Derfor har vi god tro på at prosessen vil flyte stadig bedre de kommende årene.

Skatteetaten får kontinuerlig tilbakemeldinger om hva vi bør jobbe med. Vi retter feil fortløpende og gjør forbedringer i løsningen vår, slik at den skal bli stadig bedre. Dette gjorde vi i fjor, vi gjorde det i år, og vi fortsetter neste år.

Den viktigste lærdommen vi har gjort oss, er likevel at dette var mer omfattende enn mange hadde trodd. Det har vært krevende for både systemleverandører, regnskapsførere og revisorer.



## Hva synes brukerne?

Flertallet er fornøyd med den nye skattemeldingen. Skatteetatens undersøkelser viser at 73 prosent svarer at de er fornøyd. Det er de som kun leverer for egen virksomhet, som er mest fornøyd (79 %), mens profesjonelle som revisorer og regnskapsførere er noe mindre fornøyd. Her er i overkant av 2/3 fornøyd med ny skattemelding.

Foreløpige tall viser at skattemeldingen oppleves som mindre tidkrevende enn tidligere for flertallet, særlig de som leverer for egen virksomhet. Samtidig er det noen grupper som mener at det er mer tidkrevende nå enn før. Det gjelder blant annet en del revisorer.

Den samme trenden ser vi også på andre områder. 48 % opplever den nye skattemeldingen som enklere å bruke, spesielt de som leverer for egen virksomhet, mens ca. 1/3 av de profesjonelle opplever den som vanskeligere. Overgangen fra RF-skjema til tema har delt brukerne på omtrent samme måte.

Både innføring av forhåndsutfylte opplysninger og veiledning/merknader i skattemeldingen blir mottatt til dels svært godt av små bedrifter, som mener prosessen dermed blir enklere.

Noen av grunnene til at bedrifter er misfornøyd, er tekniske feil, manglende tilpasning av programvare og brukervennlighet. Det er flere som opplever at skattemeldingen er mindre oversiktlig enn tidligere, spesielt på grunn av overgangen fra et skjemabasert system de kunne godt, til et nytt temabasert system som er ukjent. Dette gjør det vanskeligere å få kontroll på tall og sammenhenger.

På den andre siden er det flere som er svært positive til den digitale

integrasjonen og automatiseringen. Mange opplever det som enklere fordi de kan levere skattemeldingen direkte fra regnskapssystemet. Systemet gjør mye av arbeidet automatisk, de fyller inn opplysninger, og leverer med få tastetrykk.

Vi ser altså et bilde av både misfornøyd og fornøyd brukere. Samtidig peker mange på en frustrasjon over endringene, men uttrykker også forventning om at det blir bedre med erfaring og tilvenning.

## Hva skjer videre?

Den nye skattemeldingen er lansert for alle, og den vil fortsatt videreutvikles og forbedres i årene som kommer.

Det er viktig å påpeke at skattemeldingen og tilhørende saksbehandling for de fleste særskatteområdene er levert som første versjon, til bruk for fastsetting av inntektsår 2023. Basert på første års læring vil det alltid være behov for videreutvikling.

Fremover vil vi kontinuerlig vurdere om det er andre opplysninger vi kan dele og forhåndsutfylle i skattemeldingen, for å forenkle ytterligere.

Det viktigste med den nye skattemeldingen er imidlertid at vi har mye bedre muligheter til å rette feil raskt, og å gjøre endringer der vi ser at det er behov for det, enten det er for å implementere reglendinger eller det er for å forbedre løsningen etter innspill fra våre brukere.

# Rentebegrensning

I denne artikkelen vil vi ta for oss våre erfaringer med rentebegrensingsregelen etter innføringen av regelverket om rentebegrensning i konsern i 2019, både i et regnskapsmessig og skatterettslig perspektiv. Det er fortsatt mange uløste spørsmål, flere uheldige fallgruver og mulighet for tilpasninger. Noen av disse skal vi gå nærmere inn på i denne artikkelen.



Statsautorisert revisor  
**Paul Larsen**  
Partner, Audit, Department of Professional Practice, Accounting and Reporting, KPMG



Statsautorisert revisor  
**Susann Thorvaldsen**  
CFO, Norsk Mineral



Skatterådgiver  
**Trond Thorvaldsen**  
Head of ENR Tax, KPMG Law Advokatfirma

## Formålet med rentebegrensingsreglene

Rentebegrensingsreglene er ment å hindre overskuddsflytting mellom land. Tanken er at multinasjonale konsern kan redusere effektiv skatt på globalt nivå ved å belåne selskaper i land med en relativt høy skattesats (som for eksempel Norge), og motsvarende ha renteinntektene i land med lavere skattenivå. En rekke land har av denne grunn innført regler som begrenser fradragsretten for renter i tråd med anbefalinger fra OECD gjennom BEPS-arbeidet.<sup>[1]</sup>

## Definisjon av renter

Innledningsvis vil vi gjennomgå selve definisjonen av renter. Renter iht. reglene om rentebegrensning omfatter alle rentekostnader og renteinntekter som ligger innenfor det alminnelige, skatterettslige rentebegrepet:

- Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner regnes som renteinntekt eller rentekostnad.
- Gevinst og tap på fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen.
- Gevinst og tap på en slik fordring regnes likevel ikke som renteinntekt eller rentekostnad for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

Med interne renter menes rentekostnader betalt til nærstående person, selskap eller innretning.

Hva anses ikke som renter i relasjon til rentebegrensingsreglene?

- Valutatap og valutagevinster på fordringer og gjeld, rente- og valuta-derivater
- Gevinst og tap på sikringsinstrumenter
- Renteelement ved finansiell leasing: Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen, er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert rentelement av kostprisen.
- Gevinst og tap på en fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

Ved tilbakekjøp av obligasjonslån vil det kunne oppstå spørsmål knyttet til hvorvidt over- eller underkurs er oppstått ved utstedelse av obligasjonslånet, eller i annenhåndsmarkedet. En slik avklaring vil være avgjørende i forhold til hvorvidt over- eller underkursen vil være å anse som renter eller ikke.

Finansdepartementet har uttalt at de vil følge utviklingen og se om det er behov for endringer i rentebegrensingsreglene, slik at kostnader som i

økonomisk forstand har karakteristika av å være renter, men som etter dagens regler ikke er definert som skattemessige renter, for rentebegrensingsformål allikevel inkluderes i rentedefinisjonen.

Spesielt vil Finansdepartementet løpende vurdere om rentekostnader for leieforpliktelsen bør defineres som renter. Det er verdt å merke seg at leietakere som benytter IFRS fra 2019, som hovedregel skal balanseføre alle leiekontrakter og skille ut et regnskapsmessig rentelement i resultatregnskapet. Her aner vi at Finansdepartementet kan se behov for endrede regler på sikt.

Finansdepartementet sendte i 2023 ut et høringsforslag om å justere rentebegrepet til også å omfatte et rentelement i finansielle leieavtaler. Mange høringssvar var kritiske, og pekte spesielt på at forslaget ytterligere ville komplisere et allerede komplisert regelverk, og at den foreslåtte løsningen for hvordan et rentelement skal fastsettes, har flere svakheter. Finansdepartementet vil derfor arbeide videre med et forslag om beregning av rentelement ved leieforhold, og fremmet ikke et slikt forslag verken for 2024 eller 2025.

## Kort oversikt over gjeldende regelverk

Vi har i dag to separate regler for rentebegrensning;

1. Regler om begrensning av rentefradrag for renter på lån til både uavhengige parter (eksterne renter) og renter på lån til andre konsernselskaper (interne renter) for selskap som er i konsern (rentebegrensning i konsern).
2. Regler om begrensning av rentefradrag i interessefelleskap for lån til nærstående utenfor konsern (rentebegrensning til nærstående utenfor konsern).

Det er verdt å merke seg at et selskap kan bli omfattet av begge reglene i visse tilfeller.

### Rentebegrensning i konsern

Konsernselskaper risikerer avkortning av både interne og eksterne rentekostnader som følge av rentebegrensningsreglene når rentekostnadene i konsernet overstiger terskelbeløpet på MNOK 25 i netto rentekostnader.

Rentebegrensningsregelen for konsern er en todelt unntaksregel som tar utgangspunkt i egenkapitalandelen i regnskapsmessig balanse (egenkapitalunntakene). Hvis selskapet godtgjør at forholdet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i regnskapsmessig balanse i selskapet (selskapsunntaket) ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet, kan selskapet likevel kreve fullt fradrag for årets rentekostnader.

Hvis selskapet er i et konsern med flere skattepliktige enheter i Norge, kan selskapet alternativt kreve fullt fradrag for sine rentekostnader i inntektsåret dersom det godtgjøres at egenkapitalandelen for de norske enhetene i konsernet samlet sett ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet (konsernunntaket).

Selskapsregnskap, eller alternativt det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, må være utarbeidet

etter samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernregnskapet. Dette innebærer blant annet at mer- og mindrev verdier i konsernregnskapet som vedrører selskapet (eller de norske selskapene), må hensyntas i det justerte regnskapet som skal sammenlignes med det globale konsernregnskapet.

For å begrense de administrative kostnadene for selskapene og skattemyndighetene, skal rentebegrensningsreglene for selskap i konsern bare komme til anvendelse dersom netto rentekostnader i inntektsåret overstiger et terskelbeløp på MNOK 25 fastsatt samlet for den norske delen av konsernet.

### Rentebegrensning for nærstående utenfor konsern

Gjeldende regel om begrensning av fradraget for renter som betales til en nærstående långiver, videreføres for selskap som ikke er i konsern. Nærstående regelen gjelder også for selskap i konsern som betaler renter på gjeld til nærstående långiver utenfor konsernet. Det betyr at et selskap i konsern som kan godtgjøre at egenkapitalandelen tilfredsstillter kravet etter unntaksregelen, likevel kan få avskåret fradraget for renter til nærstående utenfor konsernet. Terskelbeløpet er som tidligere MNOK 5 for at rentebegrensningsregelen mellom nærstående skal komme til anvendelse.

### Konsernbegrepet

Definisjonen av «selskap (mv.) i konsern» er helt avgjørende for reglene om rentebegrensning i konsern. Med selskap mv. i konsern (heretter «konsernselskap») menes i denne sammenheng selskap mv. som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsspråk nevnt i åttende ledd b. nr. 2, eller som regnskapsåret før inntektsåret kunne ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom International Financial Reporting Standards (IFRS) hadde vært anvendt.

Med selskap mv. i konsern menes i denne sammenheng også selskap som er stiftet i inntektsåret når vilkårene nevnt i første punktum er oppfylt på stiftelsestidspunktet (skatteloven § 6-41(5)).

Med den norske delen av konsernet menes selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, for så vidt de på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktige til Norge (Skatteloven § 6.41(8)2).

Konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel (heretter «det globale konsernet»), er konsernregnskapet avlagt 31.12. året før inntektsåret. Følgende vilkår må være oppfylt:

1. Selskapet mv. som påberoper seg unntaksregelen, er konsolidert linje for linje.
2. Konsernregnskapet er utarbeidet etter NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, UK GAAP, US GAAP eller japansk GAAP.
3. Konsernregnskapet er utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet, eller av et direkte underliggende selskap når det følger av regler nevnt i nr. 2 at det øverste selskapet ikke skal utarbeide konsernregnskap, eller at selskapet mv. som benytter unntaksregelen, ikke skal konsolideres (skatteloven § 6-41 (8).3.b).

Det er verdt å merke seg at det er situasjonen per utgangen av året før inntektsåret som er avgjørende i forhold til egenkapitalunntaket. Det betyr for eksempel at for et selskap som kjøpes opp av et konsern i inntektsåret, så er det for det oppkjøpte selskapet situasjonen hos gamle eiere som er avgjørende for rentefradrag, og ikke situasjonen i det nye konsernet.

Ett av de mest debatterte temaene i forbindelse med innføring av de nye rentebegrensningsreglene er hva det vil si å være et konsernselskap. Da reglene ble vedtatt i 2018 (med virkning for 2019), var alle selskaper som faktisk var

konsolidert linje-for-linje i et konsernregnskap på et godkjent regnskapspråk, definert som et konsernselskap. I tillegg var alle selskaper som *ville* vært konsolidert hvis det øverste konsernselskapet hadde utarbeidet konsernregnskap etter IFRS, definert som konsernselskap. Dette er senere blitt strammet inn og endret til *kunne* vært konsolidert. Denne regelendringen fører til at flere selskaper omfattes av begrensninger om fradrag for eksterne rentekostnader, og flere uklarheter er ryddet av veien.

Det er imidlertid flere gjenstående diskusjonstemaer når det gjelder konsernselskapsdefinisjonen som myndighetene holder et våkent øye med, og hvor det er risiko for fremtidige regelendringer.

IFRS forbyr investeringsforetak/-selskaper å konsolidere sine investeringer (IFRS 10.31). IFRS har detaljerte regler og veiledning om hvilke selskaper som skal anses som investeringsforetak. Under oppdateringen av konsolideringsreglene erfarte IASB gjennom en feltstudie med regnskapsbrukerne at fylldig virkelig verdi-informasjon om investeringene, og ikke konsoliderte regnskaper, representerte den nyttigste informasjonen for brukerne.

Derfor pålegger IASB investeringsforetak å måle og rapportere investeringene til virkelig verdi, og samtidig forbyr de investeringsforetakene, med et begrenset unntak, å avlegge konsernregnskap. Selv om det er argumentert for at mange investeringsforetak har relativt uavhengige investeringer, og at det forventes å være mindre risiko for overskuddsflytting mellom et investeringsforetaks investeringer enn i andre konsern, så representerer allikevel denne regelen en stor mulighet for investeringsforetak til å foreta skattegunstige tilpasninger uten å bli hindret av begrensninger om fradrag for eksterne renter.

Medaljens bakside for investeringsforetakene er imidlertid at alle renter mellom nærstående rammes av rentebegrensning til nærstående utenfor konsern, hvor terskelen er MNOK 5 og

ikke MNOK 25, som det ville vært i et konsernforhold.

Etter god regnskapsskikk i Norge (GRS/NGAAP) har investeringsforetak et frivillig unntak for å konsolidere sine investeringer. Det finnes ingen veiledning i lov, forarbeider eller regnskapsstandarder som definerer hva som skal anses som investeringsforetak etter GRS.

Dette viser at det kan være krevende å utarbeide skatteregler basert på regnskapsregler. Regnskapsregler har som oftest helt andre formål enn det skattereglene har. Mens regnskapsreglene setter søkelys på regnskapsbrukernes informasjonsbehov og en presentasjon som reflekterer de økonomiske realiteter, så vil skattereglene søke å lage konsise og lett administrative regler for å oppnå en bestemt beskatning. Utforming av prinsippbaserte regnskapsregler innebærer utstrakt bruk av skjønn, mens skattereglene vil, så langt det lar seg gjøre, unngå bruk av skjønn.

Årsaken til at IASB forbyr investeringsforetak å utarbeide konsernregnskap, er ikke at investeringsforetaket ikke representerer et konsern i de tilfeller der morselskapet kontrollerer sine investeringer. Årsaken er å finne i en kostnyttevurdering, der virkelig verdi-informasjon fremstår nyttigere, og der det ville vært for byrdefullt å krevne utarbeidelse av konsernregnskap i tillegg.

Departementets begrunnelse for ikke å definere verken morselskapet eller de enkeltstående investeringer som konsernselskaper, er at det ville «kunne innebære betydelige byrder for selskap».<sup>[4]</sup> Denne begrunnelsen virker litt tynn, da det finnes flere andre typetilfeller der et konsernselskap må utarbeide et (nytt) konsernregnskap for å kunne benytte seg av den egenkapitalbaserte unntaksregelen.

### Konsolidert linje-for-linje

For å være et konsernselskap, må selskapet være konsolidert «linje-for-linje». Det er særlig to forhold som har vært diskutert i den forbindelse, nemlig hvorvidt selskaper

som er regnskapsført som «anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet» (IFRS 5) og «felleskontrollerte driftsordninger» (IFRS 11), er å anse som konsernselskaper.

Bakgrunnen for at skattereglene krever at et selskap må være konsolidert inn linje-for-linje, er at det kun ved en linje-for-linje-konsolidering blir meningsfylt å sammenligne det globale konsernets og den norske delens egenkapitalandeler. I konsernregnskapet vil den norske delens eiendeler og gjeld i en linje-for-linje-konsolidering vises brutto sammen med konsernets andre eiendels- og gjeldsposter, og den norske delens egenkapitalandel vektet inn som en del av konsernets samlede egenkapitalandel.

Ordlyden er inspirert av ordlyden som benyttes i BEPS- og EU-reglene om samme tema. Ser man på hensynet bak kravet om linje-for-linje-rapportering, så er kravet begrunnet i at konsernregnskapet må reflektere selskapets egenkapitalandel, ved at eiendeler og gjeld presenteres brutto sammen med konsernets andre eiendeler og gjeld, og den norske delens egenkapital blir vektet inn i konsernets egenkapitalandel på en sammenlignbar måte.

Presentasjonskravene for «anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet» er at eiendeler og gjeld skal vises for seg, men med kun én linje for eiendeler og én linje for gjeld. Dermed blir også egenkapitalandelen til selskapet reflektert som for selskap som blir konsolidert linje-for-linje.

Etter IFRS 11 skal felleskontrollerte driftsordninger regnskapsføres etter «bruttometoden», ved at konsernet innregner sin andel av den felleskontrollerte driftsordningen linje-for-linje. Ingen av eierne av en felleskontrollert driftsordning er et morselskap med selvstendig kontroll over investeringen. Forskjellen fra en linje-for-linje-konsolidering, er at selskapet ikke blir konsolidert inn 100 %, men bare med morselskapets eierandel. Selskapets egenkapitalandel blir imidlertid reflektert i konsern-



regnskapet på samme måte som for linje-for-linje-konsolidering.

For «anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet» er det kommet en avklaring gjennom en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet i 2022. Slike selskaper skal regnes for “selskap mv. i konsern”. Skattedirektoratet har ikke kommet med noen tilsvarende avklaring om felleskontrollerte driftsordninger.

### Hvilket regnskapsspråk kan et nytt konsernregnskap basere seg på?

I enkelte tilfeller må det utarbeides et nytt konsernregnskap for at et konsernselskap skal kunne benytte den egenkapitalbaserte unntaksregelen. For at det egenkapitalbaserte unntaket skal komme til anvendelse, må det foreligge et konsernregnskap for det øverste selskapet i konsernet som kan utarbeide konsernregnskap. I mange tilfeller vil det øverste selskapet ikke ha utarbeidet et konsernregnskap, simpelthen fordi det regnskapsspråket de benytter, åpner for et unntak fra konsernregnskapsplikten.

Spørsmålet er da hvilket regnskapsspråk det øverste selskapet kan benytte ved utarbeidelse av dette konsernregnskapet, som altså i utgangspunktet kun lages for at selskaper i dette konsernet kan bruke den egenkapitalbaserte unntaksregelen.

I forarbeidene er det uttalt at hvis det må utarbeides et nytt konsernregnskap når den egenkapitalbaserte unntaksregelen skal benyttes, så må man anvende IFRS. Dette er ikke begrunnet og heller ikke gjentatt eller problematisert i lovteksten, forskrift eller tolkningsuttalelser.

Vi mener at konsernregnskapet må kunne utarbeides på det mest hensiktsmessige av de godkjente regnskapsspråkene. Ofte er det mest hensiktsmessig å benytte NGAAP. Vår erfaring er at en del selskaper innretter seg på denne måten. Det blir spennende å se om ligningsmyndighetene vil akseptere denne praksisen. Vi er ikke kjent med at skattemyndighetene har problematisert

dette i særlig grad hittil. Hensikten bak reglene er at det skal utarbeides sammenlignbare regnskaper; da bør det etter vår oppfatning være av mindre betydning om det er det globale konsernregnskapet eller konsolidert regnskap for norsk del av konsern som omarbeides. Hvis man derimot velger det regnskapsspråket som gir best utslag på den egenkapitalbaserte unntaksregelen, og dette er et regnskapsspråk som verken benyttes av det øverste konsernselskapet som skal utarbeide konsernregnskap eller i en vesentlig andel av andre konsernselskaper, så vil dette trolig kunne bli gjenstand for skattemessig tilsidesettelse.

### NGAAP, IFRS eller forenklet IFRS i konsernregnskapet?

En norsk konsernspiss kan velge å avlegge konsernregnskap etter reglene for NGAAP, IFRS eller forenklet IFRS. Hvilke implikasjoner har dette valget for rentebegrensingsreglene?

Forskjellene mellom NGAAP og IFRS er mange, men den vesentligste i denne sammenhengen er at det er mer bruk av virkelig verdi i IFRS enn i NGAAP. IFRS krever eller tillater bruk av virkelig verdi blant annet for:

- finansielle eiendeler
- investeringseiendom
- biologiske eiendeler
- driftsmidler (frivillig)
- immaterielle eiendeler (frivillig og med krav til aktivt marked)

En annen vesentlig forskjell er behandling av operasjonelle leiekontrakter. Mens IFRS 16, med noen unntak, krever balanseføring av alle leieavtaler, er NGAAP-løsningen for operasjonelle leieavtaler løpende kostnadsføring av leiebetalingene uten balanseføring av bruksrettseiendelen og leieforpliktelsen. NGAAP-løsningen gir for operasjonelle leieavtaler som hovedregel og isolert sett høyere egenkapitalandel.

Hvorvidt den norske delen av konsernet kommer bedre ut ved å anvende IFRS for rentebegrensingsformål, avhenger av situasjonen, og hvordan sammen-

setningen av eiendeler og gjeld er i den norske virksomheten sammenlignet med konsernet totalt sett. Det er viktig å huske på at de norske merverdiene knyttet til oppkjøp uansett tilordnes den norske delen av konsernet i analysen av om egenkapitalunntaket kommer til anvendelse. Hvis den norske delen nettopp er kjøpt opp av konsernet, er det kanskje ikke mye å tjene på å gå over til IFRS. Hvis den norske delen av konsernet derimot har store merverdier som ikke er reflektert i konsernregnskapet, vil en overgang til IFRS kunne øke egenkapitalandelen betraktelig, og kanskje gjøre at den norske delen kan påberope seg egenkapitalunntaket. Situasjonen må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, og det går derfor ikke an å si noe generelt om hvilket regnskapsspråk som er det gunstigste for norske rentebegrensingsformål.

IFRS har mer krevende noteopplysningskrav enn NGAAP, og det kan derfor være fristende å gå for mellomløsningen – forenklet IFRS, hvor innregnings- og målingsreglene i det alt vesentligste følger IFRS, mens notekravene følger NGAAP. I tillegg tillater forenklet IFRS å regnskapsføre utbytter og konsernbidrag i avsetningsåret, noe som mulig- gjør gjennomgående utbytte for raskere utbetaling.

### Justeringer i det norske regnskapet eller den norske delen av konsernet

For å benytte seg av den egenkapitalbaserte unntaksregelen, må selskapets regnskap, eller regnskapet for den norske delen av konsernet selskapet er en del av, justeres eller omarbeides. Hensikten med omarbeidelsen er å gjøre det norske regnskapet sammenlignbart med konsernregnskapet. Justeringene som skal foretas, er eksplisitt listet opp (skatteloven § 6-41 (8)3.d):

- Positiv og negativ forretningsverdi og andre mer-/mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives den norske delen
- Tilhørende utsatt skattebeløp som kan tilskrives verdien i punktet over

- Ulik måling av gjeld i konsernregnskapet sammenlignet med det norske regnskapet justeres for
- Aksjer og andeler i selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, trekkes fra balansesum og egenkapital for den norske delen
- Fordringer mot selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, trekkes fra balansesum og gjeld

I lovteksten er disse justeringene regulert relativt spesifikt. Man kan imidlertid tenke seg tilfeller som ikke faller inn under noen av justeringsreglene i skatteloven § 6-41(8). Et spørsmål som da melder seg, er om en slik justering allikevel er tillatt eller påbudt for å gjøre regnskapene sammenlignbare. Et godt råd kan være å gjøre slike justeringer, men omtale dem i vedlegg til skattemeldingen ved at selskapet både begrunner og forklarer justeringen.

## Særlig om omorganiseringer

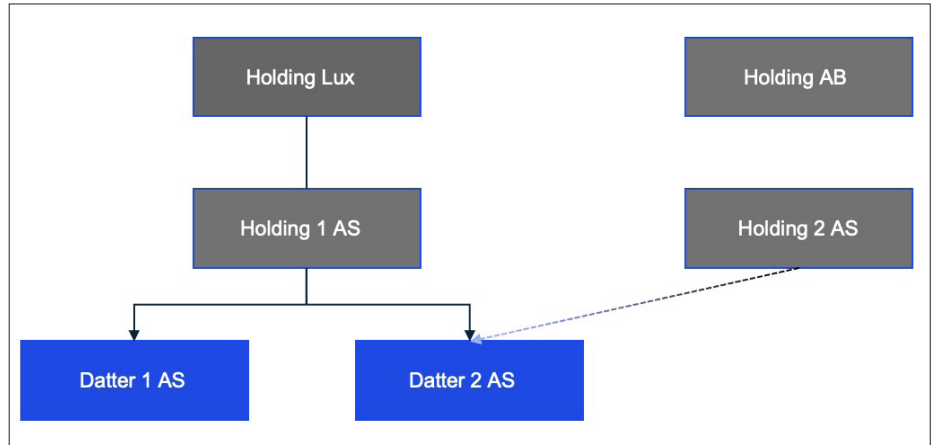
Ved omorganiseringer bør man også se hen til rentebegrensingsreglene, slik at det ikke oppstår negative skattemessige effekter. Dette gjelder både ved kjøp og salg av selskaper, og ved fusjoner og andre former for omorganisering. Ved fusjon vil ikke det overtakende selskapet kunne benytte seg av den egenkapitalbaserte unntaksregelen på selskapsnivå, selv om begge de fusjonerende selskapene kunne påberopt seg dette unntaket på selvstendig grunnlag forut for fusjonen.<sup>[3]</sup> Dette er et eksempel på en fallgrube som oppstår fordi det er en balansegang mellom «å lage unntak fra unntaket» og å unngå unødvendig kompliserte regler.

### Eks. 1 Særlige vurderinger i forbindelse med oppkjøp

I oppkjøpssituasjoner endres eierforholdet til det/de oppkjøpte selskapene. Dette vil kunne ha implikasjoner for anvendelse av rentebegrensingsreglene.

I de rene tilfellene der et norsk selskap selges mellom to norske aksjonærer, trenger ikke implikasjonene være betydelige, men også i disse tilfellene kan det være nødvendig å ha et forhold til rekkevidden av rentebegrensingsreglene. Dette da et oppkjøp ofte helt eller delvis gjerne finansieres ved gjeldsoptak hos kjøper.

I andre tilfeller kan det være noe vanskeligere å overskue alle implikasjoner som kan oppstå.



Datter 2 AS var selskap i konsern ved utgangen av foregående inntektsår. Hvorvidt selskapet vil ha fradragrett for sine rentekostnader, vil bero på en vurdering av følgende:

1. Er samlede netto rentekostnader for Holding 2 AS-konsernet over terskelbeløpet på 25 millioner?
2. Har Datter 2 AS tilstrekkelig fradragssramme til å oppnå fullt rentefradrag?
3. Kan egenkapitalunntakene komme til anvendelse?
4. Har Datter 2 AS renter til nærstående utenfor konsern?

*Terskelbeløpet* på MNOK 25 beregnes ved inntektsårets utgang, hvilket betyr at det er de samlede netto rentekostnadene for Holding 2 AS og Datter 2 AS som skal vurderes.

Hvorvidt selskapet har tilstrekkelig *fradragssramme* til å oppnå fullt rentefradrag, vil normalt ikke være avklart før ved inntektsårets utgang, og vil for øvrig kunne bero på disposisjoner foretatt hos kjøper etter transaksjonen, f.eks. muligheten for å gi konsernbidrag fra Holding 2 AS med virkning for fradragssrammen til Datter 2 AS.

Om *egenkapitalunntakene* kan komme til anvendelse, vil bero på situasjonen hos selger. I denne sammenhengen er det nødvendig å kartlegge hvorvidt Holding Lux er et selskap i eller utenfor konsern. Her er det viktig å huske at selv om Holding Lux er å anse som et selskap i konsern, må de faktisk konsolidere de norske selskapene i konsernregnskapet for at egenkapitalunntaket skal kunne komme til anvendelse. Hvorvidt egenkapitalunntaket kan benyttes, vil også være avhengig av at Datter 2 AS, eller norsk del av konsern, har tilstrekkelig egenkapitalandel sammenlignet med det konsoliderte regnskapet på Holding Lux-nivå.

For det tilfellet at Holding Lux er omfattet av konsolideringsunntakene i IFRS-10, vil selskapet ikke være å anse som selskap i konsern. I så tilfelle vil egenkapitalunntaket for norsk del av konsern kunne brukes da vi regnskapsmessig har å gjøre med et helnorsk konsern. Renter på lån fra Holding Lux til Datter 2 AS vil i så tilfelle kunne være gjenstand for separat rentebegrensning etter nærståenderegelen.

Når forholdene hos selger er avklart, er det nødvendig å gjøre noen vurderinger

hos kjøper. Holding AB har investert i Datter 2 AS gjennom sitt heleide datterselskap Holding 2 AS. I disse tilfellene ser vi ofte at Holding AB stifter et norsk holdingselskap (her Holding 2 AS) som erverver aksjene i target-selskapet (her Datter 2 AS), ofte helt eller delvis finansiert med låneopptak. Alternativt til å stifte et nytt norsk holdingselskap kan Holding AB kjøpe et tomt selskap, ofte kalt hylleselskap, fra en rådgiver. Dette hylleselskapet kan ha vært i porteføljen til rådgiverselskapet en periode, eller hylleselskapet kan være nystiftet i inntektsåret.

Hvorvidt et nystiftet selskap kan anvende seg av egenkapitalunntaket, vil bero på om vilkårene er oppfylt på stiftelsestidspunktet. Dette vil gjelde uavhengig av om Holding AB eller et rådgivningsselskap har stiftet hylleselskapet.

Dersom selskapet er et hylleselskap stiftet av et rådgiverselskap i et foregående inntektsår, vil anvendelsen av egenkapitalunntaket måtte avgjøres på bakgrunn av egenkapitalsituasjonen ved utgangen av foregående inntektsår, på samme måte som for Datter 2 AS. Vi ser ofte at rådgivningsselskapet er del av et helnorsk konsern, og i så fall vil egenkapitalunntaket alltid kunne anvendes.

Hvis Holding AB og Holding 2 AS var selskap i konsern allerede ved utgangen av foregående inntektsår, vil Holding 2 AS kunne bruke egenkapitalunntaket dersom vilkårene var oppfylt på dette tidspunktet.

Når Holding 2 AS og Datter 2 AS samles i ett felles konsern, oppstår også spørsmålet om renter på eventuelt mellomværende mellom disse er å anse som renter mellom nærstående utenfor konsern idet selskapene ikke var del av samme konsern ved utgangen av det foregående inntektsåret. Her har Finansdepartementet gjort det klart i forskrift at disse selskapene er å betrakte som konsernselskaper (nærstående i konsern) dersom de konsolideres ved inntektsårets

utgang (skattelovforskriften § 6-41-4 (2)), og dermed blir slike renter ikke renter mellom nærstående utenfor konsern.

## Tilpasninger og innstramminger i regelverket

I tråd med Finansdepartementets forventninger registrerer vi at flere konsern bestreber seg på å tilrettelegge finansieringsstrukturen i konsernet på en slik måte at egenkapitalgraden i den norske delen av konsernet minst tilsvare egenkapitalgraden i det globale konsernet. I en viss utstrekning gjøres dette bl.a. ved å etablere konserninterne låneavtaler, der norske selskaper er kreditor, f.eks. gjennom nedsettelse av aksjekapital i utenlandsk datterselskap mot oppgjør i fordring. En slik tilpasning medfører at netto rentekostnader i Norge blir lavere, ettersom de norske selskapene mottar renteinntekter på fordringen fra utenlandske konsernselskaper. For at et slikt tiltak skal være effektivt, må det imidlertid påses at det ikke oppstår negative skattemessige konsekvenser i utlandet, f.eks. ved at utenlandske datterselskaper rammes av rentebegrensningsregler i sitt land. Vi registrerer også at gjeldskonvertering i den norske delen av konsernet er en metode som benyttes for å øke egenkapitalgraden i den norske delen av konsernet.

Vi ser i liten grad at noen tilpasser seg ved å søke å redusere netto rentekostnader til under MNOK 25, da dette sjelden er et reelt alternativ forretningsmessig. Kun i enkelte tilfeller der netto rentekostnader marginalt overstiger MNOK 25, ser vi at det vurderes ikke å kreve skattemessig fradrag for den overskytende delen av rentekostnadene. Finansdepartementet har uttalt at renter som ikke føres til fradrag skattemessig, heller ikke skal inkluderes ved beregning av terskelbeløpene.<sup>[2]</sup> Et konsern med netto rentekostnader på MNOK 26 kan følgelig unnlate å kreve skattemessig fradrag for MNOK 1 for å bringe netto rentekostnader ned til terskelbeløpet på MNOK 25, og på den måten unngå rentebegrensning. Det er imidlertid

viktig å huske at terskelbeløpene ikke er et bunnfradrag. Overstiger netto rentefradrag terskelbeløpene, vil hele rentefradraget kunne bli gjenstand for begrensning.

Konsernbidrag fra selskap som påberoper seg egenkapitalunntaket på selskapsnivå, kan ikke øke fradragssammenheng hos det mottakende selskapet. Et tiltak som i visse tilfeller kan være aktuelt, er optimalisering av konsernbidrag. Dette fører til at konsernbidrag fra et konsernselskap som ikke kan bruke egenkapitalunntaket på selskapsnivå, distribueres til et konsernselskap som ikke har tilstrekkelig fradragssammenheng, mens konsernbidrag som skal distribueres fra selskap som påberoper seg egenkapitalunntaket på selskapsnivå, heller distribuerer konsernbidrag til selskaper i konsernet som allerede har tilstrekkelig fradragssammenheng.

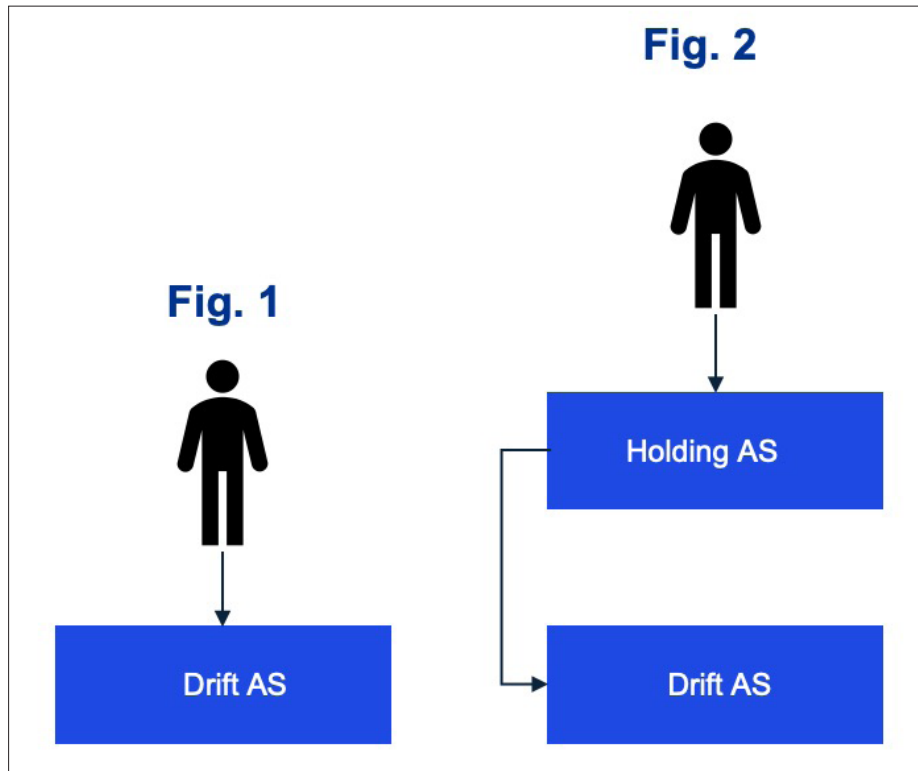
Ifølge Finansdepartementet har det også skjedd at konsernbidrag har blitt gitt fra selskap som benytter seg av egenkapitalunntakene til konsernselskap med behov for økt fradragssammenheng, via annet konsernselskap som ikke er omfattet av egenkapitalunntakene. På denne måten har man omgått begrensningen til å distribuere konsernbidrag med virkning for fradragssammenheng til mottaker, fra selskap som er omfattet av egenkapitalunntaket. Fra og med inntektsåret 2024 er det gitt nye regler for å hindre denne typen omgørelser. For nærmere omtale av de nye reglene vises det til Eksempel 3 nedenfor.

Fra og med inntektsåret 2024 er det vedtatt to innstramminger i rentebegrensningsreglene. Disse kommer til anvendelse i de tilfeller der et selskap har lån fra nærstående utenfor konsern.

## Eks 2. Begrensning i adgangen til å medregne renteinntekter ved beregning av netto rentekostnad

Dersom et selskap har renteutgifter på lån fra nærstående utenfor konsern som overstiger NOK 5 millioner, vil skattemessig rentefradrag kunne bli begrenset etter den såkalte nærståenderegelen.

I figur 1 vil Drift AS kunne bli gjenstand for rentebegrensning dersom de betaler renter på aksjonærlån.



I figur 2 har det blitt etablert en holdingstruktur, og aksjonærlånet er lånt videre til «nye» Drift AS. «Nye» Drift AS er et selskap i et helnorsk konsern, og kan dermed påberope seg egenkapitalunntaket. Dersom det forutsettes at lånevilkårene er identiske (back-to-back), vil Holding AS ha netto rentekostnader på null, da renteinntektene fra «nye» Drift AS vil motsvare rentekostnadene på aksjonærlånet. På denne måten oppnås fullt rentefradrag, både i Drift AS og Holding AS.

Fra og med inntektsåret 2024 vil ikke lenger Holding AS kunne medregne

renteinntektene fra Drift AS ved beregning av netto rentekostnader på lån til nærstående utenfor konsern. Dette vil bringe disse to typetilfellene nærmere hverandre.

### Eks 3. Begrensning i adgangen til å avgi konsernbidrag med virkning for fradragsrammen

Fra og med inntektsåret 2024 er det vedtatt ytterligere begrensninger i adgangen til å distribuere konsernbidrag med virkning for fradragsrammen til mottaker. Hittil har en aktuell tilpasning vært å sende konsernbidraget via et

annet konsernselskap som ikke har måttet påberope seg egenkapitalunntaket for å sikre rentefradrag.

Selskap som påberoper seg egenkapitalunntaket, kan ikke lenger avgi konsernbidrag med virkning for fradragsrammen til mottakeren. Selskap som ikke påberoper seg egenkapitalunntaket, vil imidlertid kunne avgi konsernbidrag med virkning for fradragsrammen til mottakeren. Hensikten med denne regelen er at egenkapitalen ikke skal kunne medregnes to ganger; først for å kvalifisere under unntaksreglene, for så å øke fradragsrammen til et konsernselskap via konsernbidrag.

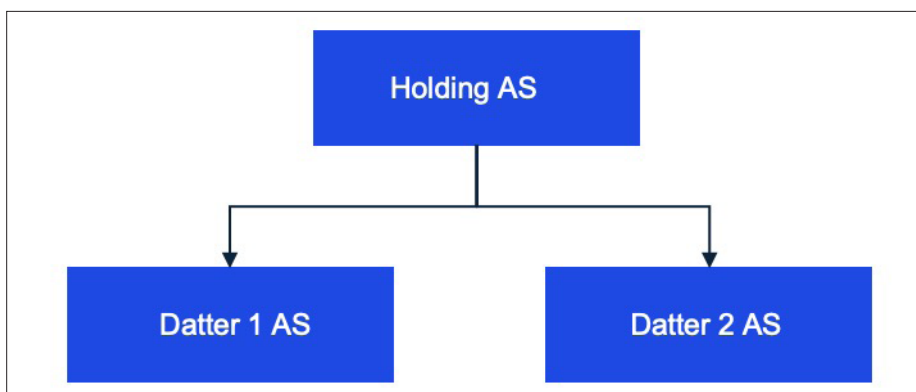
I eksemplet anvender Datter 2 AS egenkapitalunntaket på selskapsnivå. Datter 1 AS har ikke behov for å anvende egenkapitalunntaket for å sikre rentefradrag. Dersom Datter 2 AS gir konsernbidrag direkte til Holding AS, vil ikke konsernbidraget kunne medregnes i sistnevntes fradragsramme. Dersom konsernbidraget i stedet sendes via Datter 1 AS, vil Holding AS anses å motta konsernbidrag fra selskap som ikke påberoper seg egenkapitalunntaket, og konsernbidraget vil således øke fradragsrammen til Holding AS.

Kort fortalt medfører endringen at den delen av konsernbidraget som Holding AS mottar fra Datter 1 AS, men som har sin opprinnelse hos Datter 2 AS, ikke lenger vil kunne øke fradragsrammen hos Holding AS. Det er kun den delen av konsernbidraget som utelukkende stammer fra Datter 1 AS, som vil påvirke fradragsrammen hos Holding AS.

### Illojalitet og skattemessig tilsidesettelse

Skattelovens bestemmelser om arm-lengdes prising av interne lån gjelder parallelt med rentebegrensningsreglene. Det samme gjelder bestemmelsene om skattemessig tilsidesettelse.

Å endre rentebetingelser på konserninterne lån er et tiltak som kan medføre større rentefradrag for konsernet. Det er da viktig å sikre at endrede rente-



betingelser er inngått på forretningsmessige vilkår, og ikke fremstår som en skattemessig illojal tilpasning.

Et typetilfelle er der hvor et utenlandsk investeringsforetak eier aksjer i et norsk selskap. Foretaket vil i utgangspunktet være nærstående utenfor konsern da de ikke kan utarbeide konsernregnskap etter IFRS 10, og renter på lån fra investeringsforetaket til det norske aksjeselskapet vil i utgangspunktet være gjenstand for rentebegrensning etter nærstående-regelen. Dersom det norske selskapet har netto rentekostnader på mer enn MNOK 5, og dermed omfattes av begrensning av netto rentekostnader for selskap med lån fra nærstående utenfor konsern, vil renter til det utenlandske investeringsforetaket kunne bli gjenstand for begrensning dersom selskapet ikke har tilstrekkelig fradragsramme.

Skulle det norske selskapet velge å stifte et datterselskap, vil det oppstå et norsk konsern. Det norske holdingselskapet kan yte et lån til sitt datterselskap på samme vilkår som holdingselskapet har til sin eier (back-to-back-lån). I et slikt tilfelle vil de norske selskapene sammen ha et terskelbeløp på MNOK 25 (konsernregelen). Lånet fra den utenlandske eieren vil likevel anses som lån fra nærstående utenfor konsern. Det norske holdingselskapet vil imidlertid ha netto rentekostnader på 0 i det renter på lån fra utenlandsk eier vil motregnes renteinntekter fra det norske datterselskapet. Det norske datterselskapet på sin side har lån fra nærstående i konsern, hvilket ikke vil bli gjenstand for separat begrensning etter nærstående-regelen.

Selv om konserndannelsen har både privatrettslige og regnskapsmessige virkninger, kan det oppstå et spørsmål om skattemessig tilsidesettelse idet de norske selskapene unngår begrensning etter nærståenderegelen. Dersom selskapsdannelsen fremstår hovedsakelig skattemessig motivert, vil det kunne oppstå spørsmål om illojalitet og skattemessig tilsidesettelse.

Finansdepartementet har med virkning fra og med inntektsåret 2024 vedtatt

endringer i rentebegrensningsreglene som skal hindre tilpasning ved å strøme lån fra nærstående utenfor konsern gjennom et norsk holdingselskap, som omtalt i eksempel 2 ovenfor. Slik vi ser det, vil det imidlertid fortsatt kunne være aktuelt å strøme lånet gjennom et utenlandsk konsernselskap med konsolideringsplikt. I et slikt tilfelle er det imidlertid nødvendig å påse at den norske delen av konsernet har tilstrekkelig egenkapital til å kunne påberope seg unntaksreglene.

I den utstrekning tilpasninger vil forekomme, må det påregnes at Finansdepartementet vil søke å gjennomføre endringer i regelverket for å hindre slike uønskede tilpasninger. Dette er igjen et eksempel på at reglene er sjablonmessige, og kan få utilsiktede virkninger. Både her og på mange andre områder vil Finansdepartementet være tett på for å vurdere fremtidige justeringer av reglene.

### Revisors rolle

Hvis den norske delen av konsernet eller selskapet isolert sett er i en posisjon hvor det kan benytte seg av den egenkapitalbaserte unntaksregelen, enten på konsernnivå eller selskapsnivå, vil det være krav om at selskapets valgte revisor signerer særskilt på opplysningene om unntak for rentebegrensning for selskap mv. i konsern. Det er da et krav at revisor har revidert og godkjent regnskapsoppstillingen som dokumenterer at unntaksregelen kommer til anvendelse.

Omfanget av revisors arbeid for å kunne godkjenne regnskapsoppstillingen, og herunder attestere på skjemaet, beror på konsernets kompleksitet.

I planleggingen av attestasjonsarbeidet vil det for revisor være viktig å kartlegge konsernet, både norsk og internasjonal struktur. Formålet er å identifisere det øverste selskapet i konsernet som kan utarbeide konsernregnskap etter IFRS, og hvorvidt dette selskapet har avlagt konsernregnskap etter ett av de godkjente regnskapspråkene. Erfaringsvis kan dette være tidkrevende, særlig i

konsernstrukturer som inneholder selskapsformer som avviker fra aksjeselskaper, eller hvor identifisert konsernspiss er lokalisert i lavskatteland som kan ha andre regnskapsregler.

Den norske delen av konsernet må utarbeide et revidert konsernregnskap eller en konsolidert regnskapsoppstilling etter samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som det internasjonale konsernet. Revisor skal kontrollere konsernselskapenes regnskap, omarbeidelser og justeringer per selskap, samt konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet.

Formålet med revisors arbeid er å oppnå betryggende sikkerhet for at egenkapital og balansesum etter omarbeidelsene er i samsvar med de beløpene som hadde blitt lagt til grunn, dersom selskapet eller norsk del av konsernet hadde anvendt samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernet. Egenkapitalandelen skal være sammenlignbar, og sammenligningsgrunnlagene skal derfor være utarbeidet etter ensartede regnskaps- og verdsettelsesprinsipper.

Revisor må i sitt arbeid skaffe seg oversikt over regnskapsprinsippene i konsernet, hvordan disse er anvendt og identifisere eventuelle regnskapspråk og (GAAP)-avvik, herunder allokering av mer- eller mindreverdi. Dersom konsernet i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskapet og tilhørende noter ikke har allokert relevante mer- eller mindreverdi til de norske enhetene, må dette gjøres i forbindelse med utarbeidelse av den justerte balansen for det norske selskapet eller den norske delen av konsernet. Revisor må vurdere beregningsmåten for allokeringen av disse mer- og mindreverdiene som en del av sitt revisjonsarbeid.

Som nevnt, er det balansene per 31.12. forut for inntektsåret som er avgjørende for om unntaksregelen kommer til anvendelse. Det vil derfor være naturlig å starte dette arbeidet i god tid før årsavslutning for det aktuelle regnskapsåret og involvere revisor tidlig, slik at

valgt revisor kan vurdere når revisjonsarbeidet skal utføres, og hvor omfattende det skal være. Det kan også være behov for å avklare hvorvidt det er behov for å kontakte konsernets revisor.

## Fremføringsadgang

Fremføringsadgangen er ti år for avskårde rentekostnader. Avskårde rentekostnader kan fremføres selv om summen av årets rentekostnader og rentekostnader til fremføring er lavere enn terskelbeløpet. Det er verdt å merke seg at fremførbare rentefradrag ved utgangen av inntektsåret skal være lavere enn ved inngangen til året, og at det må gjøres innenfor fradragssammen. Ved å benytte unntaksreglene får man dermed bare trekke fra årets rentekostnader, men man får ingen netto reduksjon i fremførbare rentefradrag. Selv om man ved å benytte unntaksreglene ikke oppnår noen netto reduksjon, vil de eldste rentene likevel komme først til fradrag. For å oppnå en netto reduksjon i fremførte rentefradrag, må man derfor ha fradragssammen, som er høyere enn årets rentekostnader.

Innenfor tiårsfristen er det anledning til å fremføre tidligere års avskårde renter, uavhengig av om rentene opprinnelig var å anse som renter til nærstående (også etter reglene som gjaldt til og med 2018) eller til eksterne långivere. For senere skattemessig

behandling spiller det ingen rolle om avskårde renter til fremføring stammer fra renter fra nærstående eller andre renter, herunder eksterne renter.

Et annet spørsmål som kan dukke opp, er dersom et selskap har netto renteinntekter. Skattereglene tilsier at tidligere års avskårde netto rentekostnader kan fremføres innenfor fradragssammen for det aktuelle året. Dersom et selskap ikke har ledig fradragssammen, men har netto renteinntekter, kan det stilles spørsmål om det ikke også burde kunne aksepteres fremføring av tidligere års netto rentekostnader tilsvarende renteinntektene, slik at årets netto renteinntekt kan reduseres til 0. Vi kan ikke se at dette spørsmålet er omtalt i forarbeidene, og spørsmålet må anses uavklart. Felles forståelse er likevel at det ikke er tilstrekkelig med netto renteinntekter. For å utnytte tidligere års avskårde renter må man ha ledig fradragssammen.

## Avslutning

Det er utvilsomt at rentebegrensingsreglene kan medføre betydelige skattemessige konsekvenser for noen. Det er følgelig derfor viktig for skattyter at de har et bevisst forhold til hvilke effekter reglene vil ha, og innretter seg optimalt. Særlig for selskaper som er avhengige av å benytte egenkapitalunntaket for å oppnå fullt rentefradrag, er det viktig å huske at egenkapitalunntaket baseres på egenkapitalandelen ved utgangen av

året forut for inntektsåret. Med andre ord er det balansene 31.12.2024 som vil være styrende for hvorvidt egenkapitalunntakene kan anvendes for 2025.

For å unngå unødvendige skattemessige effekter knyttet til rentebegrensingsreglene, er det derfor særdeles viktig å ha en forventning til hvorledes balansen kommer til å se ut ved utgangen av 2024, da dette vil avgjøre rentefradraget for inntektsåret 2025. Dersom man allerede nå ser at egenkapitalen i selskapet eller i den norske delen av konsernet er lavere enn egenkapitalandelen i det globale konsernet, kan det være hensiktsmessig å vurdere tiltak for å forbedre egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet, eller i enkelte selskaper i konsernet.

[1] Base Erosion Profit Shifting – Internasjonale anbefalinger for å hindre overskuddsflytting.

[2] Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 2. juli 2019.

[3] Se <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2019/10/endringer-i-rentebegrensingsreglene.html>

[4] Ref Prop. 1LS (2019) (statsbudsjettet 2019) pkt. 9.7.2.

# Kjøp og salg av virksomheter

## – avskjæring av fremførbart underskudd

Fremførbare underskudd kan etter skatteloven § 13-3 avskjæres dersom det «overveiende motiv» for en transaksjon er å utnytte underskuddet. I denne artikkelen ser vi nærmere på hva som ligger i motivvurderingen.



Advokat (H)  
**Torgeir Fjeldskaar**  
Partner, SANDS Advokatfirma



Advokat  
**Stine Dammen Roland**  
SANDS Advokatfirma

Vurderingen av motiv kan være komplisert, og praksis er sprikende. Skattytere og skattemyndighetene er ofte uenige om hvilke omstendigheter som er relevante, og hvordan vurderingen skal gjennomføres. Vårt inntrykk er at tallmessige sammenligninger av de skattemessige- og forretningsmessige virkningene av en transaksjon har blitt mer fremtredende. Dersom forretningsmessige virkninger ikke kan tallfestes til et høyere beløp enn skattemessige virkninger, legges det som regel til grunn et overveiende skattemotiv. En slik tilnærming vil i større grad ramme transaksjoner som faktisk ikke er skattemotivert, og er dermed mindre treffende for å oppnå formålet med regelen; å hindre handel med skatteposisjoner.

### Bakgrunnen for regelen

Hovedregelen etter skattelovgivningen er at et selskaps underskudd kan fremføres til fradrag i senere års overskudd. Dette ivaretar flere viktige hensyn. Ett av disse er hensynet til symmetri, ved at det sikrer en balansert behandling av inntekter og kostnader over tid. Et selskap er et eget skattesubjekt, og retten til fradrag for tidligere underskudd påvirkes i utgangspunktet ikke av at aksjer i selskapet skifter eier.

I tillegg til at selskapet selv kan fremføre underskuddet til senere år, kan det på visse vilkår avregnes mot inntekter i andre selskap i konsernet gjennom konsernbidrag. For å gi og motta konsernbidrag, må morselskapet blant annet eie mer enn 90 % av aksjene i selskapet. Dermed er det i prinsippet mulig for et selskap som går med overskudd, å kjøpe aksjene i et selskap som har fremførbare underskudd, for deretter å utnytte det fremførbare underskuddet for å redusere den samlede skattebelastningen.

Lovgiver har ønsket å hindre illojal handel med skatteposisjoner. Det ble derfor innført en regel om avskjæring av underskudd, første gang i 1957. Bestemmelsen i sin nåværende form ble innført i 2004 (§ 14-90) og finnes nå i skatteloven § 13-3. Det er tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at underskuddet kan avskjæres. For det første må selskapet ha en «skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost», det vil si en generell skatteposisjon. For det andre må selskapet ha fått «endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon». For det tredje må utnyttelse av skatteposisjonen ha vært «det overveiende motiv for transaksjonen».

Samtidig ønsket ikke lovgiver å begrense muligheten til å utnytte

skatteposisjoner ved transaksjoner som hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet. Avskjæring skulle ifølge lovgiver kun foretas dersom vanlige bedriftsøkonomiske hensyn ikke var hovedbegrunnelsen for transaksjonen.

### Vurderingen av motivet

#### Objektiv vurdering

Vurderingen av «overveiende motiv» etter bestemmelsen har blitt behandlet én gang av Høyesterett, i den såkalte Armada-dommen. Høyesterett la blant annet til grunn at vurderingen av om utnyttelse av skatteposisjonen var det overveiende motiv, ikke beror på den subjektive motivasjonen for transaksjonen, men skal baseres på en objektiv vurdering.

En objektiv vurdering innebærer ikke at man skal søke å sannsynliggjøre hva den konkrete skattyteren har tenkt, ut fra objektive kriterier. Det er tilstrekkelig å sannsynliggjøre at en tenkt skattyter – en «rasjonell aktør» – i en tilsvarende situasjon ville hatt som overveiende motiv å utnytte skattefordelen.

Det skal tas utgangspunkt i situasjonen på transaksjonstidspunktet, men det legges også vekt på etterfølgende forhold som kan belyse situasjonen på transaksjonstidspunktet. Det er tilstrekkelig

for avskjæring at skattemotivet veier tyngre enn andre motiv.

### Nærmere om vurderingstemaet

Når det gjelder det nærmere innholdet i den objektive vurderingen, observeres det at domstolene og skattemyndighetene ofte tar utgangspunkt i en tallmessig sammenligning av forretningsmessige og skattemessige virkninger. Vurderingstemaet som i noen tilfeller blir lagt til grunn, er hvilke av de forventede virkningene av transaksjonen som fremstår som mest fremtredende. I andre tilfeller tas det utgangspunkt i spørsmålet om hvorvidt skattemessige forhold, etter en samlet vurdering, fremstår som hovedmotivet for transaksjonen.

Sistnevnte vurderingstema er etter vårt syn mest i tråd med rettskildene. Ordlyden «motiv» tilsier at man må vurdere formålet med transaksjonen ut fra en bred vurdering. Alle momenter som kan belyse hva en rasjonell aktør ville hatt som motiv, bør da være relevant. Dersom det avgjørende skulle vært en vurdering av (tallmessige) virkninger, ville ordlyden etter vårt syn vært innrettet mot forholdet mellom skatteposisjonen og bedriftsøkonomiske verdier.

Ved innføring av skatteloven § 14-90, forgjengeren til § 13-3, vurderte lovgiver om regelen skulle bygge på en tallmessig sammenligning av skattemessige verdier og forretningsmessig verdier. Departementet uttalte at en slik regel ville bli komplisert og teknisk, blant annet på grunn av vanskelighetene med å fastsette forretningsmessige verdier. Videre kunne dette etter departementets syn føre til at man rammet transaksjoner som faktisk ikke er skattemotivert. Departementet foreslo derfor en regel hvor «*det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen.*»

I Armada-dommen la også Høyesterett til grunn at man ikke skal avgjøre spørsmålet ved en beregning. Høyesterett viste til at det ikke nødvendigvis er enkelt å verdsette forretningsmessige

sider av transaksjonen, og at det i tillegg må trekkes inn elementer som ikke så lett lar seg tallfeste. Som eksempler nevnte Høyesterett omfanget av virksomheten som videreføres, finansiell eksponering og sikring av nødvendige leveranser til selskap innenfor samme konsern. Selv om saken gjaldt den tidligere § 14-90, antas det at tilsvarende vil gjelde for § 13-3.

Under henvisning til Armada-dommen, har videre både Finansdepartementet og skattemyndighetene lagt til grunn at det skal foretas en bred helhetsvurdering, og ikke kun en beregning av de skattemessige og forretningsmessige virkningene av transaksjonen.

### Forholdet til den generelle omgåelsesregelen

Etter den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2 er det både et grunnvilkår og en totalvurdering. Det kreves at det (i) er foretatt en eller flere disposisjoner som tilsier at hovedformålet var å oppnå en skattefordel, og (ii) at disse etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen.

Under grunnvilkåret skal formålsvurderingen gjøres etter en objektiv norm. I totalvurderingen inngår flere momenter, blant annet forretningsmessig egenverdi, skattefordelens størrelse og graden av skatteformål.

Det følger av forarbeidene at formålsvurderingen etter den spesielle regelen i skatteloven § 13-3 skal skje på tilsvarende måte som ved vurderingen av om grunnvilkåret er oppfylt etter den generelle bestemmelsen i § 13-2.<sup>1</sup> Dette gir i seg selv begrenset grad av veiledning, men kan innebære at momenter etter de to bestemmelsene vil være de samme.<sup>2</sup> Rettskilder knyttet til § 13-2 (grunnvilkåret), vil derfor kunne være av interesse.

### Kort oppsummert – §§ 13-2 og 13-3

- Omgåelsesregelen i § 13-2 gjelder generelt, mens § 13-3 bare gjelder skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeld. Sistnevnte omtales derfor som en *spesiell* omgåelsesregel.
- Det skal gjøres en objektiv vurdering av motiv etter begge bestemmelsene.
- Etter § 13-2 er beviskravet at det skattemessige motivet må fremstå klart større enn det forretningsmessige, mens det etter § 13-3 er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.
- Etter § 13-2 skal det i tillegg gjøres en totalvurdering av om disposisjonen kan legges til grunn for beskatningen, noe som ikke er et krav etter § 13-3.

### Tilfeller hvor det er grunnlag for avskjæring

I Armada-dommen kom Høyesterett til at det overveiende motiv var å utnytte det fremførbare underskuddet. Konkret gjaldt tilfellet eiendomsselskapet Armada Eiendom AS. Etter fullføring av et utbyggingsprosjekt kjøpte en minoritetsaksjonær ut alle øvrige aksjonærer, og fikk dermed blant annet tilgang til et fremførbart underskudd i Armada Eiendom AS på 67,4 millioner kroner.

Høyesterett uttalte at det må tas hensyn til hvor sannsynlig det rimeligvis måtte fremstå for kjøper at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes etter aksjekjøpet.<sup>3</sup> Det var flere omstendigheter som indikerte at kjøperen ville kunne utnytte skatteposisjonen.<sup>4</sup> Rent faktisk hadde kjøper også utnyttet mer enn halvparten av underskuddet i løpet av de neste fem årene, noe som ga en «pekepinn» på hva man rimeligvis kunne regne med da aksjene ble kjøpt.<sup>5</sup>

1 Prop. 98 L (2018-2019) punkt 10.4. I Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave 2021, side 74 fremgår det at dette kan diskuteres.

2 Se nærmere om dette i Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2017», *Skatterett 2018/1-2*, side 160-205.

3 HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 67.

4 Avsnitt 67 og 69.

5 Avsnitt 70.



Når det gjaldt andre enn skattemessige forhold, uttalte Høyesterett at verdien av transaksjonen må ha vært enten ubetydelig eller negativ dersom det ses bort fra skattefordelen.<sup>6</sup> Armada Eiendom AS hadde på dette tidspunktet ingen ansatte og ikke planer om ny aktivitet.

Etter vårt syn er saken et eksempel på et klart tilfelle hvor det er grunnlag for avskjæring av underskuddet.<sup>7</sup> Det som kjennetegner slike saker, er at det er vanskelig å identifisere forretningsmessige verdier eller ikke-skattemessige motiver bak transaksjonen, og det i tillegg er stor sannsynlighet for at det fremførbare underskuddet vil kunne utnyttes.<sup>8</sup>

### Tilfeller hvor det ikke er grunnlag for avskjæring

Det vil normalt måtte legges til grunn at kjøperen ikke har hatt skatt som hovedmotivasjon der kjøpesummen for aksjene overstiger det dobbelte av nominell verdi av det fremførbare underskuddet. Dette skyldes at kjøpesummen for aksjene vil representere markedsværdien på selskapet. Den delen av betalingen som overstiger verdien av det fremførbare underskuddet, må antas å knyttes til forretningsmessige verdier, herunder eventuell goodwill. Unntak kan tenkes i tilfeller med interessefelleskap mellom kjøper og selger, og der dette antas å ha innvirket på prisen.

Det vil heller ikke være grunnlag for avskjæring dersom det på annen måte kan påvises forretningsmessige forhold som overstiger betydningen av det fremførbare underskuddet. Et eksempel er saken i SKNS1-2023-52, hvor den estimerte avkastningen på 40 millioner kroner innen 12 måneder overskygget verdien av det fremførbare underskuddet på ca. 175,6 millioner kroner (nominell verdi på ca. 33 millioner kroner).

Skatteposisjonen vil normalt heller ikke kunne avskjæres dersom kjøpet ikke danner et såkalt skattekonsern, dvs. at kjøper ikke kontrollerer mer enn 90 % av aksjene, eller at aksjene eies personlig.<sup>9</sup> Dette skyldes at selskapet eller eiere ved transaksjonen ikke kommer i bedre posisjon til å utnytte det fremførbare underskuddet, og det vil da vanskelig kunne påvises et skattemotiv. Unntak vil gjelde der selskapet får tilført eiendeler eller ny virksomhet, eller inngår i en senere transaksjon som forbedrer muligheten til å utnytte skatteposisjonen.<sup>10</sup>

## Momenter i vurderingen

### Utgangspunkt

For å avklare om en rasjonell aktør ville hatt utnyttelse av skatteposisjonen som hovedmotiv, må det foretas en vurdering av alle de objektive omstendighetene i saken. Det er ingen uttømmende liste over momenter som kan få betydning. Det er naturlig å ta utgangspunkt i skattemessige virkninger av transaksjonen, for deretter å holde disse opp mot ikke-skattemessige forhold. Sistnevnte vil inkludere forhold av ren forretningsmessig art, men også andre forhold som antas å påvirke motivet til en rasjonell aktør i tilsvarende posisjon som kjøper. Ulemper ved gjennomføring av transaksjonen vil også kunne tillegges betydning.<sup>11</sup>

### Skattemessige virkninger

Ved fastsettelse av transaksjonens skattemessige virkninger tas det utgangspunkt i nominell verdi av det fremførbare underskuddet. Den finner man ved å multiplisere underskuddet med skattesatsen for alminnelig inntekt. Dette utgangspunktet må så modifieres. Det fremgår av Armada-dommen at det må tas hensyn til hvor sannsynlig det rimeligvis måtte fremstå for kjøper at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes

etter aksjekjøpet.<sup>12</sup> Dersom fordelene ikke kan utnyttes umiddelbart, men over flere år, må skattefordelen neddiskonteres.

I Armada-dommen uttalte Høyesterett at faktisk utnyttelse i etterkant av transaksjonen kan være en «pekepinn» på hva man rimeligvis kunne regne med da aksjene ble kjøpt.<sup>13</sup> I den saken ble rundt halvparten av underskuddet utnyttet i påfølgende fem år. Det er også vist til faktisk utnyttelse som støtte for skattemessig motiv i en rekke andre saker.<sup>14</sup>

I en sak fra Skatteklagenemnda, SKNS1-2018-84, som ble avsagt etter Armada-dommen, ble forventning om fremtidig utnyttelse sentralt. Skattyter anførte at hovedformålet med en fisjon var å avvikle aksjonærfelleskapet, noe som objektivt sett fremsto som en mer begrenset ikke-skattemessig virkning. Det forelå et stort fremførbart underskudd, som også faktisk ble utnyttet etter transaksjonen. Utnyttelse av skatteposisjonen fremstod likevel lite sannsynlig på transaksjonstidspunktet. Det ble derfor lagt til grunn at skatteposisjonen ikke kunne regnes som det overveiende motiv.

Det er flere forhold som kan underbygge at betydningen av skatteposisjonen må reduseres i vurderingen av motiv. Det kan være at kjøper allerede har store fremførbare underskudd, at arten av virksomheten ikke gir berettiget forventning om å kunne utnytte underskuddet, at virksomheten befinner seg i en risikofylt fase eller annet. En manglende sannsynlig utnyttelse på transaksjonstidspunktet kan også underbygges av at det faktisk ikke er utnyttet etter transaksjonstidspunktet.

Slike forhold var til stede i en sak for Gulating lagmannsrett i 2023 (Weyland).<sup>15</sup>

<sup>12</sup> HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 67. Et annet eksempel er SKNS1-2023-44, hvor oppkjøpet medførte konserntilknytning som innebar at det fremførbare underskuddet kunne utnyttes.

<sup>13</sup> HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 70.

<sup>14</sup> LB-2022-169333, LB-2017-20344, LB-2014-161204, TSOL-2023-192307, SKNS1-2023-67 og SKNS1-2023-44.

<sup>15</sup> LG-2021-164415. Det opplyses for ordens skyld at artikkelforfatterne opptrådte som prosessfullmektiger for skattyter i saken.

<sup>6</sup> Avsnitt 73.

<sup>7</sup> Tilsvarende er lagt til grunn i Zimmer, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2017*, Skatterett 2018/1-2, side 160-205.

<sup>8</sup> Andre eksempler er LB-2022-169333, LB-2021-30574, TOSLO-2019-168472, SKNS1-2023-59 og SKNS1-2022-38.

<sup>9</sup> Se for eksempel SKNS1-2023-45 med henvisning til Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.7.4 og Skattelovkommentaren 2019 side 1308.

<sup>10</sup> HR-2018-2338-A (Bravo Capital).

<sup>11</sup> Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3 side 54.

Her kom lagmannsretten til at dersom man har som mål å gå med overskudd, vil skatteposisjonen likevel ha en viss verdi. Det at underskuddet ikke var utnyttet så langt, fikk etter lagmannsrettens syn «*ikke spesiell betydning*». Etter vårt syn vil det imidlertid generelt kunne si noe om motivet at også en rasjonell aktør på transaksjonstidspunktet ville forventet fortsatt underskudd en tid fremover.

En konkret tallfesting av verdien av et fremførbart underskudd er i flere saker ansett komplisert. Det vises da til at skatteposisjonen uansett har en viss verdi, for så å holde det opp mot ikke-skattemessige forhold. Etter vårt syn er en slik tilnærming forsvarlig ettersom det i alle tilfelle må foretas en skjønnsmessig avveining av momenter, der siktemålet er å finne hva som etter en objektiv vurdering må anses som hovedformålet. Det er mer problematisk å fastsette en konkret verdi uten konkrete holdepunkter.

### Ikke-skattemessige forhold

#### Forretningsmessige virkninger

Forretningsmessige virkninger står sentralt for vurderingen, og kan ofte bli avgjørende. Det siktes her til hvilke forretningsmessige verdier eller fordeler som en rasjonell aktør kan forvente å oppnå ved gjennomføring av transaksjonen. Her inngår også fordeler som ikke så lett kan tallfestes.

Skattemyndighetene viser til momenter som:

- I. om transaksjonen legger til rette for en ikke ubetydelig samlet driftsforbedring,
- II. om selskapet med skatteposisjonen kan anses å bidra positivt til denne driftsforbedringen, og
- III. eiermessige og organisatoriske forhold.<sup>16</sup>

Finansdepartementet trekker frem forhold som risikoaspekter ved en transaksjon, økonomisk stilling og arten

av virksomhet.<sup>17</sup> Det trekkes også frem flere relevante forhold i rettspraksis.

#### Andre virkninger

Som eksempler på andre virkninger trekker Finansdepartementet frem familiemessige eller personlige forhold.<sup>18</sup>

Det kan også tenkes forhold som medfører at en transaksjon ikke kan anses motivert av skatt. Et eksempel kan være rettslige forpliktelser, enten det er kontraktsrettslige eller offentligrettslige krav. Dersom selger av et selskap er forpliktet til tilbakekjøp for en nærmere bestemt sum, dersom selskapet ikke oppnår bestemte forutsetninger i en viss tidsperiode, må det være klart at det ikke objektivt sett foreligger et skattemessig motiv for transaksjonen.

#### Betydningen av at en rasjonell aktør ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen

I Armada-dommen kom Høyesterett til at spørsmålet om transaksjonen ville blitt gjennomført uavhengig av skatteposisjonen, ikke blir *avgjørende*.<sup>19</sup> Dette er fordi det nærmest forutsetter en «subjektiv» tilnærming til spørsmålet om motiv. Det følger også av forarbeidene til § 13-2 at grunnvilkåret vil kunne anses oppfylt selv om det er manglende årsakssammenheng mellom skattefordelen og gjennomføring av transaksjonen.<sup>20</sup>

Vi kan ikke se at nyere rettspraksis tar stilling til om det objektive momentet – om at en *rasjonell aktør* i tilsvarende posisjon ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen – er relevant i motivvurderingen. I Frederik Zimmers analyse av Armada-dommen fremgår det at Høyesteretts begrunnelse om at dette forutsatte en subjektiv tilnærming, er lite overbevisende.<sup>21</sup> Videre skriver han at også ved en objektiv tilnærming til skattyters formål må det

avgjøres ut fra objektive omstendigheter om transaksjonen uansett ville ha blitt gjennomført.

Etter vårt syn vil spørsmålet om en rasjonell aktør ville gjennomført transaksjonen uavhengig av skatteposisjonen, kunne inngå som et moment i vurderingen. I alle tilfelle vil de forholdene som tilsier dette, være relevant. Et slikt moments betydning vil måtte avhenge av omstendighetene, eksempelvis om kjøpet må anses som forretningsmessig gunstig for kjøper uavhengig av skatteposisjonen, og i hvilken grad kjøpet er relevant for kjøpers virksomhet.

Dersom skatteposisjonen ikke er hensyntatt i kjøpsprisen, og hele kjøpesummen dekkes inn av forretningsmessige verdier, vil det styrke det forretningsmessige motivet. Dette ble vektlagt i en tingrettsdom fra 2017.<sup>22</sup> I Weyland-dommen ble det lagt til grunn at fastsettelsen av kjøpesummen kan si noe om hvilken verdi kjøper tiller det fremførbare underskuddet, men at det ikke er et direkte relevant selvstendig moment.<sup>23</sup> Etter vårt syn vil det imidlertid i kombinasjon med andre momenter kunne tillegges vekt.

Videre vil det at virksomheten og/eller eiendelene i selskapet er relevante for kjøper, kunne tale for at en rasjonell aktør ikke hovedsakelig har hatt som mål å utnytte skatteposisjonen. Motsatt vil manglende relevans for kjøpers virksomhet, og kanskje til og med videresalg umiddelbart etter transaksjonen, kunne tilsa at skatteposisjonen var det overveiende motivet.

I en tingrettsdom fra 2020 fikk slike forhold stor betydning.<sup>24</sup> Et selskap ble her kjøpt for 2,3 millioner kroner, mens verdien av det fremførbare underskuddet ble vurdert til å utgjøre minst 6 millioner kroner, og ble faktisk benyttet i de påfølgende fire årene etter transaksjonen. Den forretningsmessige verdien var i hovedsak knyttet til en aksjepost innen medisinsk teknologi, verdsatt til 1,4

<sup>17</sup> UFIN-2020-1025.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> HR-2017-2410-A (Armada) avsnitt 60.

<sup>20</sup> Prop. 98 L (2018-2019) punkt 7.5.3 side 54.

<sup>21</sup> Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2017», *Skatterett 2018/1-2*, side 160-205.

<sup>22</sup> TOSLO-2016-35980.

<sup>23</sup> LG-2021-164415 (Weyland).

<sup>24</sup> TOSLO-2019-136127.

millioner kroner. Kjøperen, som hadde slike investeringer som sin kjerneaktivitet, hadde imidlertid tro på en betydelig fremtidig oppside. Kjøperen fikk også rett, ettersom aksjeposten ble solgt for over 50 millioner kroner cirka 6–7 år senere. Retten kom derfor til at en rasjonell aktør i en tilsvarende situasjon hovedsakelig ville vært motivert av fremtidige forretningsmessige virkninger.

Det kan også tenkes at et aksjekjøp ville blitt gjennomført uavhengig av skatteposisjonen fordi en eksisterende aksjonær ønsket å sikre videre drift, og at det er grunn til å tro på fremtidig verdiutvikling. Dette ble avgjørende i en tingrettssak fra 2016.<sup>25</sup>

Etter vårt syn vil det å hensynta slike momenter i større grad være i tråd med det uttalte formålet bak reglene; å motvirke handel med skatteposisjoner, men ikke avskjære skatteposisjoner der transaksjonen hovedsakelig er forretningsmessig begrunnet.

### Avsluttende bemerkninger

Hvorvidt en transaksjon er hovedsakelig skattemessig motivert etter skatteloven § 13-3, skal baseres på en totalvurdering. Det er ikke grunnlag for avskjæring av skatteposisjoner basert utelukkende på verdsettelse av skattemessige- og forretningsmessige virkninger. Det kan likevel være grunnlag for å være oppmerksom på disse størrelsene ved gjennomføring av transaksjoner, og at man sørger for å kunne dokumentere eventuelle andre ikke-skattemessige forhold.

<sup>25</sup> TOSLO-2015-144716.

Man bør også være oppmerksom på at skattemyndighetene kan ilegge tilleggs-skatt dersom det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggs-skatten utgjør i utgangspunktet 20 % av den skattemessige fordelten som er eller kunne ha vært oppnådd. Ved store fremførbare underskudd kan tilleggs-skatten bli betydelig. Dersom det fremførbare underskuddet for eksempel er på 100 millioner kroner, er den skattemessige fordelten som kunne vært oppnådd, i utgangspunktet satt til 22 millioner kroner (ved skattesats på 22 %). Tilleggsskatt på 20 % vil da utgjøre 4,4 millioner kroner. Ettersom motivvurderingen er objektiv, har det ikke betydning om transaksjonen subjektivt var skattemotivert eller ikke.

Det finnes eksempler på at skattemyndighetene har ilagt tilleggsskatt der skattyter uriktig har kryssset av nei på spørsmål om endrede eierforhold i selskapets skattemelding.<sup>26</sup> Det er også ilagt tilleggsskatt der det er opplyst om eierskiftet, men ikke gitt klare opplysninger om at det er ervervet et fremførbart underskudd fra et selskap som ellers hadde lite forretningsmessig verdi.<sup>27</sup>

Det anbefales derfor å lage et vedlegg til skattemeldingen, der det gis opplysninger om ervervet av selskapet, samt skatteposisjonen og de ikke-skattemessige begrunnelsene for kjøpet.

<sup>26</sup> Se for eksempel SKNS1-2023-59.  
<sup>27</sup> SKNS1-2022-84.

Skatteloven § 13-3 gir hjemmel for avskjæring av skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, herunder fremførbare underskudd. Videre gjelder bestemmelsen både når selskap er part i fusjon eller fisjon, og når et selskap får endrede eierforhold som følge av slik omorganisering eller en annen transaksjon.

Tidligere transaksjoner kan ses i sammenheng med etterfølgende transaksjoner i vurderingen av motiv.<sup>1</sup> Dermed er det ikke mulig å unngå avskjæringsregelen ved å dele opp transaksjonen i flere deltransaksjoner.

I denne artikkelen fokuserer vi på avskjæring av fremførbare underskudd i selskaper som får endrede eierforhold. Et typisk eksempel er der selskapet A AS kjøper aksjene i selskap B AS, og selskap B AS har et fremførbart underskudd. Spørsmålet blir da om det er sannsynlig at utnyttelse av det fremførbare underskuddet var A AS sitt *overveiende motiv* for kjøpet, i motsetning til at hovedmotivet var forretningsmessige forhold.

<sup>1</sup> Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt .5.7.4 side 83 og Skatte-ABC 2024 emne T-8-3.3.

# Feilslutninger om rentegodtgjørelse ved korrigerings av uriktig oppgitt merverdiavgift

Artikkelen tar for seg Skattedirektoratets standpunkt om at det skal ytes rentegodtgjørelse ved korrigerings av uriktig oppgitt merverdiavgift, selv om korrigeringsen ikke medfører noen endring av avgiftsoppgjøret for terminen korrigeringsposten knytter seg til. Etter forfatterens syn bygger standpunktet på feilslutninger fra lovens ordlyd, forarbeider og system. Det vises også til en rekke utfordringer forbundet med direktoratets tolkning av rentebestemmelsen.



Seniorskattjurist  
**Geir Tollak Bjørndal Norli**  
Skatteetaten, Drammen

*Synspunktene som kommer til uttrykk i artikkelen, står for artikkelforfatterens regning og kan ikke tillegges Skatteetaten.*

## 1. Innledning

Merverdiavgiftsretten byr stadig på overraskelser og utfordringer. I senere tid er flere «etablerte sannheter» utfordret av Borgarting lagmannsrett. I dom 30. november 2023 ble det lagt til grunn at det ikke kan foreligge fradragsrett for anskaffelser til bruk for omsetning utenfor lovens geografiske virkeområde.<sup>1</sup> I dom 24. juni 2024 ble det konkludert med at en velkjent aktør i norsk nett-handel ikke i tilstrekkelig grad hadde innrettet seg mot det norske markedet til at omsetningen kunne klassifiseres som innenlands omsetning.<sup>2</sup> I dom 18.09.2024

1 LB-2023-131334. Etter mitt syn er dommen basert på en for snever ordlydsfortolkning av § 8-1, uten tilstrekkelig hensyn til fast og langvarig avgiftspraksis samt merverdiavgiftens karakter. Etter praksis likestilles virksomhet som utover i utlandet med innenlands omsetning – dersom omsetningen, etter sin art, ville vært omfattet av loven her til lands – sml. Rådskdirektiv 2006/112/EC art. 169(a).

2 LB-2023-163590. Dommen omhandler etter min mening et saksforhold som bør være et

fant retten at en privat helsestasjon, uten driftsavtale med kommunen, hadde krav på merverdiavgiftskompensasjon.<sup>3</sup>

Emnet for artikkelen er imidlertid en mer oversett problemstilling fra merverdiavgiftens periferi. Artikkelen vil ta for seg Skattedirektoratets standpunkt om at det skal ytes rentegodtgjørelse ved korrigerings av uriktig oppgitt merverdiavgift. Standpunktet er, etter mitt syn, basert på en uriktig tolkning av rentebestemmelsen.

## 2. Problemstillingen

Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift skal det ytes rentegodtgjørelse etter skattebetalingsloven § 11-4. Et praktisk eksempel er at det er betalt for mye merverdiavgift som følge av en bokføringsfeil, hvor feilen rettes ved innlevering av en korrigert mva-melding. Rentegodtgjørelse for tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse, beregnes da maskinelt, uavhengig av om endringen skyldes egenretting eller et vedtak fra skattemyndighetene.

skoleeksempel på det motsatte, nemlig en grad av tilknytning som er tilstrekkelig til å etablere innenlands omsetning.

3 LB-2024-84116. Sakens prinsipielle spørsmål omhandler hvordan en privat virksomhet kan anses integrert i en offentlig, lovpålagt helsetjeneste. I praksis fremstår dette vanskelig uten en driftsavtale med kommunen.

Merverdiavgiftsretten inneholder samtidig en rekke «korrigeringskrav» som ikke skal periodiseres som en endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som isteden skal tas i avgiftsoppgjøret for en senere termin. Sondringen mellom *endringer av tidligere avgiftsoppgjør* – og *korrigeringsposter* i etterfølgende avgiftsoppgjør – vil tilsynelatende bli avgjørende for hvorvidt det skal ytes rentegodtgjørelse etter § 11-4. Skattedirektoratet har imidlertid, i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift, lagt til grunn at det skal ytes rentegodtgjørelse uavhengig av hvordan korrigeringsposten skal periodiseres. Fra uttalelsen gjengis:

«Skattedirektoratet antar likevel at endringen, sett i forhold til rentene, må periodiseres til den opprinnelige termin. Renten er ment som en kompensasjon for at det offentlige i en periode har disponert den skatte- eller avgifts-pliktige kapital. Det følger også direkte av skattebetalingsloven § 11-4 første ledd at renten løper ”fra betaling fant sted.” At retten til utbetaling forutsetter en retting, er således ikke ensbetydende med at endringen skal henføres til samme tidspunkt som korrigeringsen. Endringen skal således, med virkning for rentene, henføres til de terminer som er gjenstand for endring.»<sup>4</sup>

4 Skattedirektoratets fellesskriv av 09.12.2011 «Uriktig oppkrevd MVA m.v. – noen enkeltspørsmål» pkt. 5.

Direktoratets standpunkt er altså at det skal ytes rentegodtgjørelse «som om» korrigeringsposten skulle vært tilfestet til og medført en reduksjon av avgiftsoppgjøret for terminen korrigeringen knytter seg til. I det følgende vil det undersøkes om dette standpunktet har støtte i rettskildene.

### 3. Ordlyd, system og kontekst

#### 3.1 Bestemmelsens ordlyd

I skattebetalingsloven § 11-4 første ledd angis følgende: «Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av vedtak om endring mv. eller ved egenretting av tidligere levert melding, skal det ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted fram til forfallstidspunktet i § 10-60.»

Ordlyden omtaler situasjoner hvor det oppstår tilgodebeløp som følge av en endringsfastsettelse for terminen. Korrigeringsposter som ikke medfører endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, faller etter mitt syn klart utenfor det som isolert sett følger av en naturlig språklig forståelse av bestemmelsens ordlyd.

#### 3.2 Overordnet om avgiftskrav og fastsetting av merverdiavgift

Rentebestemmelsens ordlyd må også tolkes i lys av skattebetalingslovens system og kontekst. Det kan derfor være hensiktsmessig å minne om at merverdiavgiftsretten er fordelt på tre ulike lover. Materielle regler om avgiftsplikt følger av merverdiavgiftsloven og årlige stortingsvedtak om merverdiavgift. Reglene om fastsetting av merverdiavgift er inntatt i skatteforvaltningsloven. Bestemmelser om betaling, forfall og renter av avgiftskrav følger på sin side av skattebetalingsloven.

Skatte- og avgiftskrav skiller seg fra «direkte pengekrav» ved at kravet skal «fastsettes» i henhold til skatteforvaltningslovens bestemmelser.<sup>5</sup> Fastsetting er den «formelle» angivelsen av avgiftsoppgjøret for en termin, som medfører



at det oppstår et «avgiftskrav» i skattebetalingslovens forstand.<sup>6</sup> Hvorvidt fastsettingen er korrekt, er et annet spørsmål, som må vurderes etter merverdiavgiftslovens materielle regler.<sup>7</sup> Dersom en avgiftsfastsettelse er uriktig, må den endres ved en ny fastsettelse, som samlet sett skal gi et korrekt avgiftsoppgjør for terminen. Skatteforvaltningslovens system er med andre ord ikke slik at en uriktig fastsettelse kan «ses bort fra» som en nullitet.

Fastsetting av merverdiavgift kan foretas på to måter. Merverdiavgiftssystemet er i utgangspunktet basert på «egenfastsetting», også omtalt som selvdeklarerer. De skattepliktige fastsetter avgiftsoppgjøret ved innlevering av skattemelding for merverdiavgift («mva-melding»)<sup>8</sup>. Opplysninger i en tidligere levert mva-melding kan endres ved å levere en korrigeret mva-melding.<sup>9</sup> Skattemyndighetene har samtidig hjemmel til å endre enhver uriktig skattefastsetting («myndighets-

fastsetting»)<sup>10</sup>. Dette omfatter også tilfeller hvor det ikke foreligger noen fastsettelse. Uavhengig av om det er tale om en egenfastsettelse eller myndighetsfastsettelse, omtales gjerne den første fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for en termin som «førstegangsfastssettelse».<sup>11</sup> Senere endringer omtales som «endringsfastsettelser».

#### 3.3 Skattebetalingslovens bestemmelser om renter av avgiftskrav

Bestemmelser om renter av skatte- og avgiftskrav er inntatt i skattebetalingsloven kapittel 11. Loven opererer med to ulike rentetyper – *forsinkelsesrente* og *«endringsrente»* – som kan beregnes både til gunst og ugunst for de skattepliktige.<sup>12</sup>

Forsinkelsesrente skal etter § 11-1 første ledd beregnes av avgiftskrav som ikke betales innen forfall.<sup>13</sup> Tilsvarende gjelder dersom tilgodebeløp ikke utbetales innen forfall, jf. § 11-3 første

<sup>6</sup> Skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav g.

<sup>7</sup> Jf. også skattebetalingsloven § 10-1 første ledd som presiserer at skatte- og avgiftskrav skal betales ved forfall og med de beløp som er fastsatt, selv om fastsettingen er under endring, påklaget eller brakt inn for domstolene.

<sup>8</sup> Skatteforvaltningsloven §§ 8-3 jf. 9-1 første ledd og 9-2 første ledd.

<sup>9</sup> Skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd. Endringsmeldingen må være innlevert senest tre år etter leveringsfristen for terminen, jf. annet ledd.

<sup>10</sup> Skatteforvaltningsloven § 12-1 første ledd. Se § 12-6 om endringsfrister.

<sup>11</sup> Se også Prop. 38 L (2015-2016) kap. 15.1.

<sup>12</sup> «Endringsrente» omtales tidvis også som «avsavnsrente».

<sup>13</sup> Rente beregnes likevel ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side, jf. skattebetalingsloven § 11-1 annet ledd.

<sup>5</sup> Prop.1 LS (2010-2011) kap. 18.5.2.1.

ledd.<sup>14</sup> Forsinkelsesrente beregnes fra forfall frem til betaling skjer.

Ved økning i avgift som følge av en endringsfastsettelse, skal det beregnes endringsrente etter § 11-2 første ledd. Renten beregnes fra avgiftskravets ordinære forfallstidspunkt frem til endringsfastsettelsen er foretatt.<sup>15</sup> Hvis det er utbetalt for mye merverdiavgift, beregnes renten fra beløpet ble utbetalt.<sup>16</sup> Dersom endringsfastsettelsen isteden viser at det tidligere er fastsatt for mye avgift, skal det ytes rentegodtgjørelse etter § 11-4 første ledd. Rente beregnes da fra betaling fant sted frem til forfall for tilgodebeløpet.<sup>17</sup> Ved utbetaling av merverdiavgift som ikke tidligere er innbetalt, ytes rente fra tre uker etter leveringsfristen for mva-meldingen.<sup>18</sup>

Sondringen mellom forsinkelsesrente og endringsrente er viktig fordi forsinkelsesrenten har en markant høyere rentesats. Skattebetalingslovens forsinkelsesrente skal beregnes med samme rentesats som alminnelig forsinkelsesrente.<sup>19</sup> Rentesatsen for endringsrente etter § 11-2 er derimot den pengepolitiske styringsrenten fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng.<sup>20</sup> For endringsrente etter § 11-4 skal dette prosentpoenget ikke tillegges.<sup>21</sup>

### 3.4 Skattebetalingslovens bestemmelser om forfallstidspunkt for avgiftskrav

Rentebestemmelsenes ordlyd viser at beregningen av renter er knyttet opp mot avgiftskravets forfallstidspunkt. Dette leder oss til et annet sentralt trekk ved skattebetalingslovens system

– nemlig at det opereres med *avvikende forfallstidspunkter* for henholdsvis «betalingskrav» og «tilgodebeløp», samt for «førstegangsfastsettelse» og «endringsfastsettelse». Bestemmelsene om forfall for avgiftskrav er inntatt i skattebetalingsloven kapittel 10.

Merverdiavgift forfaller etter § 10-30 første ledd til betaling samme dag som det skal leveres mva-melding for terminen. Et avgiftskrav vil dermed forfalle til betaling uavhengig av om merverdiavgiften er rettidig fastsatt. Forsinket fastsettelse av avgiftsoppjøret har dermed ingen betydning for beregning av forsinkelsesrente etter § 11-1.

Dersom førstegangsfastsettelsen av avgiftsoppjøret er uriktig, kan det bli nødvendig å øke avgiftskravet gjennom en endringsfastsettelse. I et slikt tilfelle vil i utgangspunktet også den ikke-fastsatte differansen være forfalt til betaling, i henhold til det ordinære forfallstidspunktet. Ved en endringsfastsettelse vil det imidlertid oppstå et *særskilt forfallstidspunkt* for økningen, jf. § 10-53 første ledd. Økningen, inklusive endringsrente etter § 11-2, forfaller til betaling tre uker etter at endringsfastsettelsen er foretatt.<sup>22</sup>

At det oppstår et særskilt forfallstidspunkt for økningen (som et «selvstendig» avgiftskrav), innebærer at det ikke vil påløpe forsinkelsesrente fra det ordinære forfallstidspunktet. I perioden fra ordinært forfall frem til endringsfastsettelsen, vil det isteden beregnes endringsrente etter § 11-2. Forsinkelsesrente etter § 11-1 vil først påløpe dersom økningen ikke betales innen sitt særskilte forfallstidspunkt.<sup>23</sup> Fra et renteperspektiv er følgelig en uriktig fastsettelse gunstigere enn ingen fastsettelse.<sup>24</sup>

Når det gjelder forfallstidspunktet for *tilgodebeløp*, må det skilles mellom

egenfastsettelse og myndighetsfastsettelse.<sup>25</sup> Ved egenfastsettelse må det i tillegg skilles mellom førstegangsfastsettelse og endringsfastsettelse. Et egenfastsatt og førstegangsfastsatt tilgodebeløp, forfaller til utbetaling tre uker fra mva-meldingen er *mottatt* av skattemyndighetene, jf. § 10-60 første og fjerde ledd. Tilgodebeløp som oppstår ved egenretting, forfaller tre uker fra skattemyndighetene har *godkjent* beløpet til utbetaling, jf. første og annet ledd. Tilgodebeløp som oppstår ved myndighetsfastsettelse, forfaller tre uker fra *vedtaksstidspunktet*, enten det er tale om en førstegangsfastsettelse eller en endringsfastsettelse, jf. første ledd. For tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse, forfaller rentegodtgjørelsen etter § 11-4 til utbetaling sammen med tilgodebeløpet.<sup>26</sup> Ved forsinket utbetaling vil det kunne påløpe forsinkelsesrente etter § 11-3.

Lovens forfallsbestemmelser innebærer at det ikke er aktuelt med renter for *ikke-fastsatte* tilgodebeløp. Dette skyldes at tilgodebeløp, i motsetning til betalingskrav, ikke vil ha et forfallstidspunkt som inntreier uavhengig av om avgiftskravet er fastsatt. Et avgiftssubjekt som blir registrert i Merverdiavgiftsregisteret med tilbakevirkende kraft, og som leverer «forfalte» mva-meldinger etter leveringsfristen, vil derfor verken ha krav på forsinkelsesrente etter § 11-3 eller endringsrente etter § 11-4 ved førstegangsfastsettelsen av tilgodebeløp.<sup>27</sup>

Ved endringsfastsettelse som medfører en økning av avgiftskravet skal det som nevnt beregnes endringsrente og ikke forsinkelsesrente fra ordinært forfall. Tilsvarende vil gjelde dersom en

14 Unntak fremgår av skattebetalingsloven § 11-3 første og annet ledd.

Skattebetalingsloven § 11-3 første ledd. Rente beregnes likevel ikke dersom forsinkelsen er fremkalt ved forhold på fordringshaverens side, se annet ledd.

15 Skattebetalingsloven § 11-2 annet ledd. Endringsfastsettelsen vil enten være foretatt ved innlevering av en korrigeret mva-melding eller ved vedtak fra skattemyndighetene.

16 Skattebetalingsloven § 11-2 femte ledd.

17 Skattebetalingsloven § 11-4 første ledd.

18 Skattebetalingsloven § 11-4 tredje ledd.

19 Skattebetalingsloven § 11-6 første ledd.

20 Skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd første punktum.

21 Skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.

22 Skattebetalingsloven § 10-53 første ledd. Fristen vil løpe fra innlevering av korrigeret mva-melding eller fra melding om vedtak er sendt. Dette forutsetter at det særskilte forfallstidspunktet kommer senere enn det ordinære forfallstidspunktet.

23 Forsinkelsesrente vil da beregnes av avgiftskravet *tillagt* endringsrente etter § 11-2, jf. § 11-1 første ledd.

24 Se f.eks. LB-2021-142929.

25 Tilgodebeløp kan tidvis også fastsettes ved dom, jf. skatteforvaltningsloven § 15-6 og HR-2012-578-A *Elkjøp* avsnitt 57.

26 Skattebetalingsloven § 10-60 første ledd.

27 Etter skattebetalingsloven § 11-4 fjerde ledd kan rentegodtgjørelse ytes «i andre tilfeller» når «særlige forhold» tilsier det. I merknadene til bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 27, heter det at vurderingstemaet vil være «om tilbakebetalingen skyldes forhold som det offentlige er nærmest til å bære ansvaret for». Rentegodtgjørelse på slikt grunnlag kan muligens være aktuelt dersom forsinket førstegangsfastsettelse av tilgodebeløp skyldes uriktig veiledning fra skattemyndighetene eller lignende.

skattepliktig egenfastsetter et tilgodebeløp som reverseres i en myndighetsfastsettelse, men som senere tilkjennes ved nytt vedtak.<sup>28</sup> Ved utbetalingen vil det da ikke ytes forsinkelsesrente etter § 11-3 fra «opprinnelig forfall» for tilgodebeløpet, men endringsrente etter § 11-4 fordi tilgodebeløpet har fått et nytt forfallstidspunkt etter § 10-60 første ledd.<sup>29</sup>

### 3.5 Skattebetalingslovens automatiserte system for renteberegning

Gjennomgangen av skattebetalingslovens rente- og forfallsbestemmelser gir grunnlag for følgende observasjon: Hvorvidt det skal beregnes rente av et avgiftskrav, samt hva slags type rente som skal beregnes, vil følge direkte av lovens system – noe som danner grunnlaget for at renteberegningen er automatisert. Dette vil nemlig avhenge av *lovhjemmelen* som bringer det fastsatte avgiftskravet til forfall, eller av om tilgodebeløpet er fastsatt ved en *førstegangs- eller endringsfastsettelse*.

For avgiftsoppgjør som viser merverdiavgift å betale, blir spørsmålet om avgiftskravet forfaller etter det ordinære forfallstidspunktet i § 10-30 eller om det er oppstått et særskilt forfallstidspunkt etter § 10-53. Endringsrente etter § 11-2 skal kun beregnes i tilfeller hvor det foreligger et særskilt forfallstidspunkt. Dette gjelder i utgangspunktet også for tilgodebeløp. Rentegodtgjørelse etter § 11-4 vil beregnes for tilgodebeløp som ved egenretting forfaller etter § 10-60 annet ledd. Endringsrente er motsetningsvis ikke aktuelt for førstegangsfastsatte tilgodebeløp som forfaller etter § 10-60 fjerde ledd.

Denne tilnærmingen illustreres også av Sivilombudets uttalelse av 06.09.2019.<sup>30</sup> Spørsmålet i saken var om det skulle beregnes forsinkelsesrente eller endringsrente ved utbetaling av merverdiavgifts-

kompensasjon i et tilfelle hvor skattemyndighetene først hadde avvist kravet. Ombudet konkluderte med at det skulle beregnes forsinkelsesrente etter § 11-3 fra «opprinnelig forfallstidspunkt» for tilgodebeløpet. Konklusjonen er for ordens skyld ikke i motstrid med eksempelet ovenfor. Sivilombudet tok nemlig utgangspunkt i at rentetypen ville avhenge av korrekt forfallshjemmel for tilgodebeløpet. Ombudet konkluderte med at riktig forfallshjemmel for kompensasjonskravet var særregelen i § 10-60 femte ledd, og at dette forfallstidspunktet altså ikke ble påvirket av endringsfastsettelsene.<sup>31</sup>

Ved egen- og myndighetsfastsetting av betalingskrav, samt ved egenfastsetting av tilgodebeløp, vil altså rentetypen kunne identifiseres direkte av hjemmelen for avgiftskravets forfallstidspunkt. For tilgodebeløp som oppstår ved myndighetsfastsetting, kan derimot ikke rentetypen identifiseres av forfallshjemmelen, ettersom dette alltid vil være § 10-60 første ledd. Renteberegningen kan likevel automatiseres ved at rentegodtgjørelse etter § 11-4 er forbeholdt tilgodebeløp fastsatt ved endringsfastsettelse.

### 3.6 Skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift

Rentebestemmelsens ordlyd og skattebetalingslovens system tilsier at rentegodtgjørelse kun skal ytes i tilfeller hvor det foreligger en endringsfastsettelse for den aktuelle terminen. Det neste spørsmålet blir da om lovens kontekst gir grunnlag for et annet syn. Skattebetalingslovens bestemmelser «tilhører» som nevnt et helhetlig system der avgiftskravene oppstår ved fastsettelse av merverdiavgift i henhold til skatteforvaltningslovens bestemmelser.

Fastsettelse av merverdiavgift («avgiftsoppgjøret») foretas ved at alle postene for inngående og utgående merverdiavgift for en termin summeres. Avgifts-

oppgjøret kan da vise avgift å betale, avgift til gode eller et nulloppgjør.<sup>32</sup> Hver skattleggingsperiode (termin) omfatter som hovedregel to kalendermåneder.<sup>33</sup> Hvilken termin et avgiftsbeløp skal periodiseres til, styres av merverdiavgiftslovens tidfestingsregel.<sup>34</sup>

For å forstå merverdiavgiftsrettslige «korrigeringskrav», kan det være nyttig å minne om at avgiftsplikt kan inntre ved «omsetning» av varer og tjenester.<sup>35</sup> For at det skal foreligge omsetning, må det gjennomføres en leveranse «mot vederlag».<sup>36</sup> Merverdiavgiften skal da normalt beregnes av vederlaget.<sup>37</sup> Betaling er imidlertid verken relevant for avgiftspliktens inntreden eller tidfesting. Omsetningsbegrepet stiller kun krav til at leveransen stifter et vederlagskrav. Utgående merverdiavgift skal videre tidfestes til terminen salgsdokumentet er utstedt.<sup>38</sup> Dette gjelder som hovedregel uavhengig av om kravet er omtvistet.<sup>39</sup>

Korrigeringsregning av beregningsgrunnlaget for merverdiavgift er aktuelt i mange ulike tilfeller. Allerede ved utstedelse av salgsdokumentasjonen kan det være på det rene at det foreligger materielle feil ved oppgitt avgiftsbeløp.<sup>40</sup> Det kan videre, som følge av etterfølgende omstendigheter, inntre et grunnlag for korrigeringsregning av avgiftsbeløp som var korrekt beregnet ut fra omstendighetene på leveringstidspunktet.<sup>41</sup>

I denne sammenhengen er det sentralt at også beløp *uriktig oppgitt som merverdiavgift i salgsdokumentasjon* skal innberettes og innbetales til staten, på lik linje med

<sup>32</sup> Avgiftsoppgjør som viser avgift til gode, skal normalt utbetales, jf. merverdiavgiftsloven § 11-5.

<sup>33</sup> Skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.

<sup>34</sup> Merverdiavgiftsloven § 15-9.

<sup>35</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 3-1 første ledd jf. 2-1.

<sup>36</sup> Merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a.

<sup>37</sup> Merverdiavgiftsloven §§ 4-1 og 4-2.

<sup>38</sup> Merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

<sup>39</sup> Merverdiavgiftshåndboken, 20. utgave, 2024, s. 968 (stikkord «Omtvistet krav»). Se imidlertid

merverdiavgiftsloven § 15-9-3 om omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter.

<sup>40</sup> Det er eksempelvis beregnet merverdiavgift av en leveranse som ikke er avgiftspliktig, med feil avgiftssats eller av et uriktig beregningsgrunnlag.

<sup>41</sup> Beregningsgrunnlaget kan eksempelvis korrigeres ved tap på krav, og skal korrigeres ved prisavslag/heving, jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 første og annet ledd.

<sup>28</sup> Dette vil typisk gjelde tilfeller hvor den skattepliktige får medhold i en klage på myndighetsfastsettelsen.

<sup>29</sup> Se også HR-2012-578-A *Elkjøp* avsnitt 58. <sup>30</sup> SOM-2019-436.

<sup>31</sup> Konklusjonen er forankret i rettskilder knyttet til § 10-60 femte ledd om forfall for krav på utbetaling av kompensasjon for merverdiavgift, og er ikke overførbar til ordinær merverdiavgift.

«materiell» merverdiavgift.<sup>42</sup> Betaling kan bare *unnlates* dersom feilen rettes overfor kjøperen innen utgangen av samme termin som salgsdokumentasjonen ble utstedt.<sup>43</sup> Dersom innbetalingsplikten er inntrådt, kan beregningsgrunnlaget *senere korrigeres* dersom feilen er rettet overfor kjøperen.<sup>44</sup> For at feilen skal anses rettet, må det dels være utstedt en kreditnota, dels (om aktuelt) være foretatt tilbakebetaling av det uriktig oppgitte avgiftsbeløpet.<sup>45</sup> Korrigeringsposten skal periodiseres til terminen *kreditnotaen er utstedt*.<sup>46</sup> I motsetning til at dette gir grunnlag for å endre avgiftsoppgjøret for «fakturaterminen», skal altså korrigeringsposten tas med som en ordinær post ved fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for «kreditnotaterminen».<sup>47</sup>

Skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift skiller følgelig mellom endringer av materielle feil i tidligere fastsatte avgiftsoppgjør – og korrigeringskrav som isteden periodiseres til avgiftsoppgjøret for en senere termin. Jeg kan ikke se at skatteforvaltningslovens system for fastsetting av merverdiavgift har noe ved seg som tilsier at skattebetalingsloven § 11-4 skal forstås på en annen måte enn det som kan utledes av lovens ordlyd og system. Lovens kontekst gir dermed heller ikke grunnlag for noen annen slutning enn at endringsrenter etter §§ 11-2 og 11-4 forutsetter en endringsfastsettelse av avgiftsoppgjøret for terminen.

### 3.7 Skatteforvaltningslovens endringsfrist for korrigerende av uriktig oppgitt merverdiavgift

En mulig argumentasjonslinje for fellesskrivets standpunkt er at skatteforvaltningslovens treårsfrist for

42 Merverdiavgiftsloven § 11-4 første og annet ledd.

43 Merverdiavgiftsloven § 11-4 tredje ledd.

44 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd. Skattemyndighetene kan «i særlige tilfeller» bestemme at dette vilkåret ikke skal gjelde. Dersom kravet til retting frafalles, vil det kunne ytes endringsrente som følge av en endringsfastsettelse for «fakturaterminen».

45 Skatteforvaltningshåndboken, 9. utgave, 2024, s. 385.

46 Merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

47 Se f.eks. SKNA1-2017-49 og SKNS1-2019-10.



egenretting av avgiftsoppgjør også gjør seg gjeldende for korrigerende av uriktig oppgitt merverdiavgift, til tross for at korrigeringskravet skal periodiseres til en senere termin. Når korrigeringen anses som en «endring» i relasjon til de skattepliktiges endringsadgang, kan det være nærliggende å trekke den slutning at samme prinsipp må gjelde ved tolkningen av skattebetalingslovens bestemmelse om endringsrente. Dette vil imidlertid, etter mitt syn, være en feilslutning.

Ettersom gjeldende rett på dette området ikke er intuitivt forståelig, vil det gis en kort omtale av opphavet til dagens bestemmelser. Merverdiavgiftsloven inneholdt opprinnelig ingen særskilt regulering av de skattepliktiges adgang til egenretting av tidligere leverte mva-meldinger – eller av adgangen til å korrigere beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdi-

avgift.<sup>48</sup> Med virkning fra 2011 fikk merverdiavgiftsloven tilføyd en ny bestemmelse i § 18-3, hvor de skattepliktiges endringsadgang ble lovfestet i første ledd, mens adgangen til korrigerende av beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdiavgift ble lovfestet i annet ledd. Endringsadgangen er i dag videreført i skatteforvaltningsloven § 9-4, mens vilkårene for korrigerende av beregningsgrunnlaget for uriktig oppgitt merverdiavgift er videreført i skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2.<sup>49</sup>

Skatteforvaltningslovens bestemmelse om egenretting omfatter heller ikke,

48 Både egenretting og tilbakebetaling av uriktig oppgitt merverdiavgift var imidlertid mulig i henhold til avgiftspraksis, jf. Prop.1 LS (2010-2011) kap. 18.2.

49 Endringsfristen ble noe utvidet ved at den ikke lenger løper fra utgangen av terminen, men fra leveringsfristen for mva-meldingen, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 annet ledd.



etter sin ordlyd, korrigeringsposter som skal tidfestes til en senere termin. For slike korrigeringsposter vil det ikke finne sted noen endring av opplysninger i tidligere leverte mva-meldinger. Dette innebærer, tilsynelatende, at endringsfristen på tre år ikke kan avskjære korrigeringsposter som en reell «endring» av terminen korrigeringsposten «knytter seg til». Det må understrekes at formålet med rentebestemmelsen ikke er at det skal ytes rente bare fordi staten, som følge av skattartens materielle regler, kan sies å ha «disponert» over den skattepliktiges kapital. Rentegodtgjørelsen er ment som en kompensasjon for at staten *urettmessig* har disponert over den skattepliktiges kapital.<sup>57</sup> Dette formålet gjør seg altså bare gjeldende dersom det er betalt for mye skatt eller avgift i henhold til skattartens materielle regler.

Bestemmelsens *forhistorie* gir imidlertid (relativt) klar anvisning på hvordan endringsfristen skal praktiseres i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift. Ved lovfestingen i 2011 ble som nevnt adgangen til egenretting sett i sammenheng med adgangen til å korrigere beregningsgrunnlaget.

Departementet presiserte at for uriktig oppgitt merverdiavgift ville endringsfristen løpe fra «terminen omsetningen skjedde».<sup>50</sup> Dette må forstås slik at endringsfristen i utgangspunktet løper fra leveringsfristen for terminen det uriktig oppgitte avgiftsbeløpet skal tidfestes til («fakturaterminen»)<sup>51</sup> Denne forståelsen er altså ikke i samsvar med lovens ordlyd eller system.<sup>52</sup> Det foreligger imidlertid en særskilt forståelse av hvordan endringsadgangen skal praktiseres i relasjon til uriktig oppgitt merverdiavgift, basert på forutsetningene i bestemmelsens forhistorie og senere avgiftspraksis.<sup>53</sup>

Jeg kan ikke se at det foreligger en slik sammenheng mellom endringsrente etter skattebetalingsloven § 11-4 og de

skattepliktiges adgang til egenretting, herunder i relasjon til korrigeringsposter som uriktig oppgitt merverdiavgift, som tilsier at rentebestemmelsen skal forstås på «tilsvarende måte». I motsetning til det som er tilfellet for skatteforvaltningsloven § 9-4, foreligger det ikke et særskilt rettskildemessig grunnlag som gir holdepunkter for å forstå rentebestemmelsen i § 11-4 i direkte motstrid med det som kan utledes av lovens ordlyd og system. Hensynene bak vilkårene for de skattepliktiges adgang til å få uriktig oppgitt merverdiavgift tilbakebetalt fra staten – som altså begrunner den utvidende tolkningen av endringsfristen for egenretting – er videre ikke overførbare til formålet med skattebetalingslovens rentebestemmelse.

### 3.8 Oppsummering av lovens ordlyd, system og kontekst

Slutningen som etter mitt syn kan utledes fra lovens ordlyd, system og kontekst, er at endringsrente etter §§ 11-2 og 11-4 er forbeholdt tilfeller hvor avgiftsbeløp/tilgodebeløp oppstår ved en endringsfastsettelse. Det foreligger ikke holdepunkter for at endringsrente også skal ytes for «korrigeringskrav» som ikke medfører endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som isteden skal periodiseres til en senere termin.

## 4. Forarbeider og formål

Rentegodtgjørelse etter § 11-4 skal, etter ordlyden, ytes ved utbetaling av «for mye betalt skatt eller avgift».

Hvorvidt det er betalt for mye skatt eller avgift, vil etter forarbeidene bero på «de materielle reglene for fastsetting av skatt eller avgift».<sup>54</sup> Formålet er å gi en kompensasjon for at det offentlige i en periode uberettiget har disponert over den skattepliktiges kapital.<sup>55</sup> Årsaken til feilen er uten betydning for rentegodtgjørelsen.<sup>56</sup>

Ettersom det er skattartens materielle regler om fastsetting som bestemmer hvorvidt det er betalt «for mye» avgift i en termin, vil heller ikke rentebestemmelsens forarbeider eller formål gi støtte for å «anse» korrigeringsposter som en reell «endring» av terminen korrigeringsposten «knytter seg til». Det må understrekes at formålet med rentebestemmelsen ikke er at det skal ytes rente bare fordi staten, som følge av skattartens materielle regler, kan sies å ha «disponert» over den skattepliktiges kapital. Rentegodtgjørelsen er ment som en kompensasjon for at staten *urettmessig* har disponert over den skattepliktiges kapital.<sup>57</sup> Dette formålet gjør seg altså bare gjeldende dersom det er betalt for mye skatt eller avgift i henhold til skattartens materielle regler.

Ved korrigeringsposter vil staten, som nevnt, ikke uberettiget ha disponert over den skattepliktiges kapital. Den skattepliktige vil heller ikke ha innbetalt for mye merverdiavgift ved en feil. Situasjonen er tvert om den at også uriktig oppgitt merverdiavgift skal innberettes til staten – og at unnlattelse kan sanksjoneres med tilleggsskatt.<sup>58</sup> Når det ved korrekt praktisering av tidfestingsregelen verken vil foreligge materielle feil ved fastsettelsen av avgiftsoppgjøret for «fakturaterminen» eller «kreditnotaterminen», vil det ikke være betalt «for mye avgift». Rentegodtgjørelsens formål vil da ikke gjøre seg gjeldende, selv om det foreligger grunnlag for et korrigeringskrav i en senere termin.

## 5. Reelle hensyn

### 5.1 Hensynet til forutberegnelighet

Fellesskrivet omhandler rentegodtgjørelse ved «endring av uriktig oppkrevd merverdiavgift», uten at det presiseres om standpunktet er

57 Avsavsrente ved utilsiktet kreditt ytes også på andre rettsområder, jf. HR-2001-969, HR-2010-1104-A, HR-2012-490-A og HR-2014-996-A.  
58 Merverdiavgiftsloven § 21-3 første ledd ga tidligere ikke hjemmel for å legge tilleggsskatt ved fastsetting av beløp uriktig oppgitt merverdiavgift. Skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd gir imidlertid nå hjemmel for ileggelse av tilleggsskatt.

50 Høringsnotat av 18.12.2008 med forslag til bestemmelser om endring av merverdiavgiftsoppgjør etter krav fra de avgiftspliktige s. 17.

51 Departementet kommenterte dog ikke den omstendighet at slike korrigeringskrav normalt vil tidfestes til en senere termin.

52 Retting av tidligere avgiftsoppgjør er normalt ikke aktuelt ved nye omstendigheter som inntreffer etter utløp av terminen, jf. HR-2020-2060-A VS Stein avsnitt 56.

53 Se Skattedirektoratets fellesskriv av 23.08.2011 «Behandling av krav om tilbakebetaling av uriktig innbetalt utgående avgift vedrørende terminer som utløp før 1. januar 2011». At endringsfristen er knyttet til «fakturaterminen» kan neppe gjelde reservasjonsløst, eksempelvis i tilfeller hvor korrigeringsposter er utelukkert som følge av at fordringen er omtvistet. Fristen må antagelig løpe fra terminen retting *kan* foretas.

54 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

55 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

56 Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) kap. 15.5.4.2.

begrenset til «denne type» korrigeringskrav, eller om begrunnelsen også er overførbart til andre typer korrigeringskrav. Tap på krav er eksempelvis en annen form for korrigeringskrav av beregningsgrunnlaget, uten at merverdiavgiften vil være uriktig oppgitt.<sup>59</sup> Det vil også være vanskelig å skille mellom tilfeller hvor merverdiavgiften er uriktig oppgitt ved utstedelsen av salgsdokumentet, og tilfeller hvor det på bakgrunn av etterfølgende omstendigheter inntreer et grunnlag for korrigeringskrav. Standpunktet vil antagelig også kunne få betydning for andre skattarter, uten at dette skal forfølges her.

Standpunktet er også vanskelig å forklare i lys av andre utslag av skattebetalingslovens system. Hvorvidt oppgitt merverdiavgift er betalt fra kjøper til selger, er som nevnt uten betydning for avgiftspliktens inntreden og tidfesting. Dette innebærer at skattepliktige risikerer å hefte overfor staten for avgiftsbeløp som ikke er betalt av kunden, eksempelvis fordi vederlagskravet er omtvistet.<sup>60</sup> Dersom selger ikke betaler avgiftsbeløpet ved forfall, vil det påløpe forsinkelsesrente, uten hensyn til at den skattepliktige ikke råder over avgiftsbeløpet. En korrigeringspost i en senere termin vil videre ikke medføre at påløpt forsinkelsesrente beregnet av avgiftsbeløpet for «fakturaterminen» bortfaller.<sup>61</sup>

Forholdet til forsinkelsesrente omtales imidlertid ikke i fellesskrivet. Direktoratets standpunkt reiser også uavklarte spørsmål om foreldelse av rentekravet.<sup>62</sup> Dersom standpunktet fastholdes, fremstår det samlet sett svært uklart hvordan skattebetalingslovens «formelle» system skal praktiseres.

## 5.2 Hensynet til enkelhet og effektivitet

To karakteristiske trekk ved merverdiavgiftssystemet er at det er basert på egenfastsetting og masseforvaltning. Sentrale målsetninger er derfor at regelverket skal være enkelt å praktisere, med lave administrasjonskostnader for både de skattepliktige og skattemyndighetene. Det er da naturlig at renteberegning i all hovedsak foregår maskinelt.<sup>63</sup> Manuell beregning av renter er forbeholdt spesielle tilfeller.<sup>64</sup>

Merverdiavgiften kjennetegnes også av at rettigheter og plikter gjøres opp løpende i den enkelte termin.<sup>65</sup> En vesentlig utfordring med direktoratets standpunkt er at rentegodtgjørelsen må baseres på et teoretisk beregningsgrunnlag, som ikke samsvarer med foreliggende avgiftsfastsettelse. Renter skal etter skattebetalingslovens system beregnes av avgiftsoppgjøret for terminen, ikke av «enkeltposter» i et avgiftsoppgjør. Gjeldende mva-melding inneholder videre ingen løsning for å deklare at avgiftsfastsettelsen inneholder en korrigeringspost knyttet til en tidligere termin. Rentegodtgjørelse som angitt i fellesskrivet må derfor beregnes manuelt, noe som normalt vil forutsette søknad fra de skattepliktige. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet for en slik praktisering av rentebestemmelsen.

## 5.3 Hensynet til likebehandling

Ovennevnte utfordringer knyttet til forutberegnelighet og mulighetene for etterlevelse har også en nær side mot hensynet til likebehandling. Ved utbetaling av for mye betalt skatt eller avgift som følge av en endringsfastsettelse, skal det ytes rentegodtgjørelse, noe som heller ikke i særlig grad påvirkes av beløpsgrensene for utbetaling av tilgodebeløp/renter.<sup>66</sup>

Dersom direktoratets tolkning av rentebestemmelsen fastholdes, vil det ikke være mulig å sikre etterlevelse og likebehandling uten endringer i gjeldende system for fastsetting av merverdiavgift.

## 5.4 Hensynet til rimelighet

For en indirekte skatt som merverdiavgift kan det hevdes å være urimelig at periodiseringen av «korrigeringsposten» skal være avgjørende for hvorvidt de skattepliktige skal kompenseres for et faktisk likviditetstap. Mange av byrdene de skattepliktige opplever som skatteopprevere på vegne av staten, kan imidlertid tilskrives et grunnleggende systemmessig valg om å anvende «fakturaprinsippet» som tidfestingsregel i merverdiavgiftsretten. Mye kunne vært annerledes dersom man i større utstrekning åpnet for bruk av «kontantprinsippet».<sup>67</sup>

Det er videre slik at skattebetalingslovens rentebestemmelser inngår i en felles struktur for flere skattarter, hvor renteberegningen altså er basert på skatteforvaltningslovens regler for fastsetting av skatt og avgift samt skattebetalingslovens egne bestemmelser om når skatte- og avgiftsbeløp forfaller. Ved tolkning av et slikt «teknisk» system vil det være lite rom for å legge vekt på rimelighetsbetraktninger.<sup>68</sup>

## 5.5 Hensynet til symmetri

Utgående merverdiavgift skal, som nevnt, i utgangspunktet tidfestes til «fakturaterminen», uavhengig av om kravet er omtvistet. Kjøper vil på sin side kunne bokføre og gjennomføre fradrag for inngående merverdiavgift, selv om fakturaen er omtvistet.<sup>69</sup> Systemet er med andre ord basert på symmetri.<sup>70</sup> Dette gjør seg også gjeldende ved senere korrigeringskrav av avgiftsbeløpet. Både selgers reduksjon

59 Merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd.

60 Fra 2023 er denne situasjonen noe avhjulpet ved vedtakelsen av merverdiavgiftsforskriften § 15-9-3 om periodisering av omtvistede krav med grunnlag i tilvirkningskontrakter.

61 Dette illustreres av Oslo tingretts dom av 14.03.2017 (Byggmester Harald Langemyhr AS), som omhandler søknad om ettergivelse av forsinkelsesrente for senere kreditert utgående merverdiavgift.

62 Jf. skattebetalingsloven §§ 1-1 tredje ledd bokstav a og 12-1 annet ledd.

63 Skattebetalingshåndboken, 4. utgave, 2018, s. 59.

64 På merverdiavgiftsområdet er dette særlig aktuelt ved ettergivelse av renter etter skattebetalingsforskriften § 11-7-4.

65 HR-2020-2060-A VS *Stein* avsnitt 53.

66 Tilgodebeløp under kr 100 utbetales ikke, men denne beløpsgrensen inkluderer rentegodtgjørelsen etter § 11-4, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd. I praksis er det videre ingen selvstendig beløpsgrense for rentegodtgjørelsen, jf. skattebetalingsloven § 10-4-2.

67 Jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd.

68 Sml. HR-2020-1732-A *Trysil Fageråsen Eiendom* avsnitt 62.

69 Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 31.05.2022 om bokføring av omtvistede inngående fakturaer.

70 Prop.1 LS (2020-2021) kap. 9.4.5.

av utgående avgift, og kjøpers reduksjon av inngående avgift, skal periodiseres til terminen kreditnotaen er utstedt.

Direktoratets standpunkt innebærer imidlertid et brudd på symmetri-prinsippet. Ettersom kjøper ikke skal levere en korrigeret mva-melding med økning av avgiftsoppgjøret for «faktura-terminen», vil kreditnotaen ikke medføre beregning av endringsrente etter skattebetalingsloven § 11-2. Dersom det på selgers hånd beregnes endringsrente etter § 11-4, vil selger oppnå en uberettiget rentefordel og staten påføres et ubegrunnet rentetap.

## 6. Praksis

Direktoratets standpunkt er, så vidt meg bekjent, ikke vurdert i rettspraksis. Som følge av at slik rentegodtgjørelse ikke kan beregnes maskinelt, vil det på dette området heller ikke kunne foreligge noen «avgiftspraksis» med opphav i de skattepliktiges egen praktisering av regelverket. Relevant «praksis» må dermed være den *forvaltningspraksis* som foreligger, i form av vedtak etter søknader om manuell beregning av rentegodtgjørelse.

Hvilken betydning forvaltningspraksis skal tillegges ved lovtolkningen, vil avhenge av en rekke omstendigheter. Et utgangspunkt synes å være hvorvidt praksisen kan betegnes som *langvarig, konsekvent og omfattende*.<sup>71</sup> Uttalelsen fra 2011 har nå nådd en viss varighet. Samtidig fremstår det klart at praksis ikke har vært konsekvent eller omfattende. At praksis ikke har vært «konsekvent», kan konstateres med henvisning til omtalen ovenfor av utfordringene knyttet til forutberegnelighet og likebehandling. Personlig er jeg kun kjent med at manuell renteberegning i henhold til fellesskrivets standpunkt er foretatt i et knippe enkeltsaker.<sup>72</sup> Et vedtak om manuell beregning av rentegodtgjørelse er

omtalt i et tidligere nummer av Revisjon og Regnskap.<sup>73</sup> Samlet sett fremstår det klart at eksisterende forvaltningspraksis ikke oppfyller «grunnvilkårene» for å vektlegges som en selvstendig rettskilde.

Et annet moment er hvorvidt forvaltningspraksis er *velkjent*.<sup>74</sup> Det sparsommelige omfanget av kjent forvaltningspraksis indikerer lite kunnskap om og/eller bevissthet rundt fellesskrivet. Standpunktet er dessuten lite «tilgjengeliggjort» av Skatteetaten selv. Fellesskrivet er eksempelvis ikke inntatt i Skattebetalingshåndbokens omtale av rentebestemmelsen.<sup>75</sup> Før skatteforvaltningsloven trådte i kraft, ble imidlertid standpunktet omtalt i tidligere utgaver av Merverdiavgiftshåndboken.<sup>76</sup> Ved bedømmelsen av forvaltningspraksis vil det også være relevant om praksisen er basert på en *plausibel* forståelse av lovens ordlyd og forarbeider.<sup>77</sup> Dette er etter mitt syn ikke tilfellet for denne praksisen. Det kan imidlertid bemerkes at praksisen har vært til de skattepliktiges gunst.<sup>78</sup>

Oppsummert er det tale om en svært beskjeden forvaltningspraksis – basert på et standpunkt som bygger på klare feilslutninger fra relevante rettskilder. Selv om lovforståelsen har vært til gunst for de skattepliktige, er det etter mitt syn ingen grunn til at denne forvaltningspraksisen skal tillegges vekt ved tolkningen av skattebetalingsloven § 11-4.

## 7. Avslutning

Direktoratets standpunkt er etter min mening basert på feilslutninger fra lovens ordlyd, forarbeider, formål og system. Rentebestemmelsen i skattebetalingsloven § 11-4 må forstås slik at det kun skal ytes rentegodtgjørelse for

tilgodebeløp som oppstår ved en endringsfastsettelse for den aktuelle terminen. Korrigeringskrav som ikke medfører en endring av et tidligere fastsatt avgiftsoppgjør, men som skal periodiseres til en senere termin, gir ikke grunnlag for rentegodtgjørelse.<sup>79</sup> Fellesskrivets standpunkt bør derfor trekkes tilbake.

Uavhengig av hvordan rentebestemmelsen skal forstås, er dagens situasjon uholdbar ved at det i praksis ikke ytes rentegodtgjørelse i henhold til direktoratets standpunkt. Gjeldende systemer for fastsetting av merverdiavgift er heller ikke egnet til å sikre etterlevelse av en slik forståelse av rentebestemmelsen.

Til sist kan det bemerkes at direktoratet også hadde en uheldig uttalelse i et annet fellesskriv fra 2011 – om tapsføring av utestående fordringer når den skattepliktige selv er konkurs.<sup>80</sup> Direktoratet ga her anvisning på at tapsføringen skulle foretas i en tilleggs melding til egen konkurstermin. Det er imidlertid ingen grunn til at ikke også en konkursdebitor skal foreta tapsføringen i (den senere) terminen et endelig tap kan konstateres.<sup>81</sup> Dersom tapsføringen isteden foretas i en korrigeret mva-melding for egen konkurstermin, vil det kunne oppnås en uberettiget rentefordel etter skattebetalingsloven § 11-4.<sup>82</sup>

79 Ved korrigering av uriktig oppgitt merverdiavgift vil det ytes rentegodtgjørelse dersom skattemyndighetene frafaller kravet til retting, slik at beregningsgrunnlaget kan korrigeres i «fakturateterminen», jf. skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd annet punktum.

80 Skattedirektoratets fellesskriv av 03.10.2011 «Konkurs og merverdiavgift – konkursboers fradragsrett samt oppgavebehandlingen av tap på utestående fordringer» pkt. 3.

81 Jf. merverdiavgiftsloven § 4-7 første ledd og merverdiavgiftsforskriften § 4-7-1.

82 I langvarige og omfattende konkurser kan dette medføre et betydelig rentebeløp.

71 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

72 Fellesskrivets standpunkt ble omtalt i SKNS1-2019-10 grunnet en anførsel fra klager om krav på rentegodtgjørelse, uten at dette var del av klagesaken.

73 Se «Godtgjørelse av renter» av Ingrid Midtun Førde og Roar Malmedal i Revisjon og Regnskap nr. 3 for 2022.

74 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

75 Skattebetalingshåndboken, 7. utgave, 2023, kap. 11-4.

76 Merverdiavgiftshåndboken, 12. utgave, 2016, s. 906 (se stikkord «Periodisering»).

77 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 52.

78 HR-2023-1148-A *Advokatbevilling* avsnitt 58.

# Fritak for leveranser til skip – merverdiavgift

Merverdiavgiftsloven inneholder flere bestemmelser om fritak for merverdiavgift for leveranser til skip. Fritakene er særlig begrunnet i skipsfartens internasjonale stilling. Reglene er imidlertid kompliserte, og inneholder flere fallgruver. Vi vil i det følgende gå gjennom noen aktuelle problemstillinger.



Rådgiver  
**Karianne Mo**  
Senior Manager  
BDO Advokater AS

## Fragmentert regelverk – tjenestetype og bruken av fartøyene

Hvilken type fartøy varene eller tjenestene skal leveres til, vil ha betydning for fradragsretten. Dessuten må dokumentasjonskravene i merverdiavgiftsforskriften (mvaf.) være oppfylt. Det er selgers ansvar å vurdere om fritakskriteriene er oppfylt.

For at leveranser til et fartøy skal omfattes av avgiftsfritaket, er det avgjørende om fartøyet brukes til de angitte formål, og at varene leveres til siste omsetningsledd. Ved kombinert bruk av fartøy til formål som både faller innenfor og utenfor fritaketets anvendelsesområde, vil fritaket som utgangspunkt bare komme til anvendelse dersom bruk til fritaksberettiget formål er det hovedsakelige formålet. Et eksempel på dette er at det kan foreligge fritak for driftsutstyr til en service-båt som hovedsakelig anvendes til persontransport eller varetransport. Derimot skal det faktureres 25 % merverdiavgift dersom servicebåten anvendes til oppdrettsnæringen i Norge.

Tjenester til utenlandske fartøy som omfatter laste- og lossetjenester ved skipsanløp, sleping og terminalytelser,

er fritatte. Lagerleie og andre typer tjenester inngår derimot ikke i fritatte ytelser.

Nedenfor følger en overordnet oppsummering.

## Utenlandske fartøy

For utenlandske fartøy er det fritak både med hjemmel i merverdiavgiftsloven (mval.) § 6-9 annet ledd og § 6-30 første ledd. Forutsetningen for at disse fritakene skal komme til anvendelse, er at varene og tjenestene er til bruk for fartøy på minst 15 meter, og at det utenlandske fartøyet i utenriksfart frakter varer, eller driver persontransport mot vederlag.

Som utenlandsk fartøy anses for det første fartøy som er registrert i utenlandsk skipsregister, uansett eier- og driftsforhold. For det andre anses fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS) også som utenlandsk, dersom eier er utenlandsk, se lov 6. juni 1987 nr. 48 om norsk internasjonalt skipsregister § 1 første ledd nr. 3.

I samsvar med Høyesteretts syn i Rt. 2002 s. 1691 (utenlandsregistrert luftfartøy), må fritaket fortsatt avgrenses mot leveranser til fartøyet mens det anses å gå i innenriks fart, jf. BFU 9/13. Et selskap som skal levere varer til et utenlandsk registrert skip mens det utfører slepeoppdrag her i landet, skal derfor beregne merverdiavgift.

## Norske fartøy i utenriksfart

For norske fartøy i utenriksfart er det et bredt, men ikke generelt fritak med hjemmel i mval. § 6-9 annet ledd og § 6-30 annet ledd. Forutsetningen for at fritaket skal komme til anvendelse, er at varene og tjenestene er til bruk for fartøy på minst 15 meter, og at fartøyet i utenriksfart frakter varer eller driver persontransport mot vederlag.

Fritaket for omsetning av tjenester til norske skip i utenriksfart er avgrenset til bare å gjelde følgende tjenester, jf. fmval. § 6-30-5 første ledd:

- sleping av fartøy
- utleie av varig driftsutstyr som leveres til fartøy
- havneavgift i kommunal havn
- teletjenester

I tillegg omfatter fritaket formidlings-tjenester til norsk reder som gjelder transport av varer med fartøy i utenriksfart, jf. fmval. § 6-30-5 annet ledd.

Avgiftsstatus ved omsetning av varer og tjenester til norske fartøy i utenriksfart er knyttet til bruken av fartøyet fra og med tidspunktet for levering. Fartøyetts fart frem til leveringen kvalifiserer ikke. Med fartøy i utenriksfart menes fartøy som regelmessig går mellom havner utenfor merverdiavgiftsområdet eller mellom slike havner og havner i merverdiavgiftsområdet, jf. definisjonen i fmval. § 1-3-7.



I klagesak [KMVA 4150 fra 1999](#) kom Klagenemnda til at en fast rute fra en havn i Nord-Norge til en havn i Danmark med en rekke anløp langs norskekysten ikke kvalifiserte til å gå i utenriksfart.

### Norske fartøy i innenriksfart

For norske fartøy i innenriksfart er det bare fritak for bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av fartøy på minst 15 meter (herunder driftsutstyr for slike fartøy) bestemt for passasjertransport mot vederlag eller varetransport, sleping, isbryting og fangstvirksomhet etter mval. § 6-9 første og andre ledd.

Samme fritak gjelder for tjenester levert i forbindelse med bygging, ombygging, reparasjon og vedlikehold av følgende fartøy (herunder driftsutstyr for slike fartøy): spesialfartøy til bruk i petroleumsvirksomhet til havs, skolefartøy, fartøy på

minst ti meter som anskaffes til Forsvaret (marinefartøy), fartøy til bruk for forskning og værvarsling, fartøy på minst seks meter til bruk for yrkesmessig fiske, samt fartøy til bruk for berging eller redning, se [SKD 06/17](#). Merverdiavgiftsfritaket omfatter også varer som leveres i forbindelse med nevnte tjenester.

Dessuten er det fritak for utleie av skip som driver passasjertransport mv. jf. mval. § 6-9 fjerde ledd bokstav b.

### Andre fartøy som oppholder seg eller går til havn utenfor norsk merverdiavgiftsområde

For disse fartøyene er det brede fritak. Omsetning av nærmere bestemte varer til fartøy, dersom varene er til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet, men hvor levering skjer i merverdiavgiftsområdet, er fritatt for merverdiavgift etter mval. § 6-30 fjerde ledd. Med

merverdiavgiftsområdet menes det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene. *Territorialfarvannsloven* angir territorialgrensen i kystområdene. Grensen angis som 12 nautiske mil, som er 22 km ut i havet fra ytterste faste punkt på grunnlinjen (land/øy).

Omsetning av varer og bestemte tjenester til andre fartøy enn norske fiske- og fangstfartøy som har oppdrag som medfører et sammenhengende opphold utenfor merverdiavgiftsområdet på minst 14 dager, er fritatt for merverdiavgift, jf. mval. § 6-30 femte ledd og mvaf. § 6-30-11 og 6-30-12.

Fritakene for levering til disse fartøyene kan begrunnes med nøytralitetshensyn, da fartøyenes virkeområde i stor grad er utenfor norsk merverdiavgiftsområde.

## Dokumentasjonskravene må oppfylles

Forskrift til merverdiavgiftsloven av 15.12.2009 nr. 1540, § 6-30-1 til § 6-30-14 stiller dessuten en rekke tilleggsvilkår for at fritakene nevnt ovenfor skal komme til anvendelse.

Kravene nedenfor er i hovedsak gjennomgående for vareleveranser:

1. Varen må leveres direkte til skipet, og
2. salgsdokumentet må spesifisere hvilket fartøy det er levert til, og
3. det må foreligge bekreftelse fra kjøper om at varene er mottatt til bruk på fartøyet

Dersom skipet befinner seg utenfor merverdiavgiftsområdet, kan varen leveres til rederens speditør dersom:

1. speditøren tollekspederer varene direkte for utførsel, og
2. det foreligger en skriftlig bestilling fra kjøper med spesifisering av hvilket fartøy varene skal leveres til.

Merverdiavgift skal ikke faktureres ved eksport dersom selger leverer til skip utenfor Norge, og står for eksporten. I slike tilfeller kan leveransen faktureres uten merverdiavgift, jf. mval. § 6-21. Disse tilfellene løses ved at selger påtar seg eksporten fra Norge, eller ved at selger eksportdeklarerer og innhenter attest for utførsel fra kunden.

## Leveranser til skip som mellomlagres i Norge

Den største utfordringen knytter seg imidlertid til levering til skip i Norge, som mellomlagres i norsk merverdiavgiftsområde. Dokumentasjonskravene om levering direkte til skipet og bekreftelse om mottak ombord på skipet er så strenge at det nesten er umulig å fakturere med nullsats på

fakturatidspunktet. En rekke leveranser til skip gjennomføres slik at utenlandske kunder samler driftsutstyr til skip i utenriks-fart på lager i påvente av at skipet skal komme til havn i Norge. Det er som regel helt umulig å koordinere leveransen direkte til det aktuelle skip ved landligge. Dermed vil verken kravet om «direkte levering til skipet» eller kravet om «bekreftelse for mottak om bord» være oppfylt på fakturatidspunktet. Dette fører til mye manuell oppfølging og administrasjon knyttet til etterlevelse, krediteringer, og misfornøyde kunder, eller tap av kunder, som velger andre leverandører.

Ved levering av varer som pga. forsendelsen (f.eks. post) ikke kan legitimeres ved bekreftelse fra kjøper, åpner Merverdiavgiftshåndboken 20. utgave 2024, punkt 6-30.4.2, for; «..skriftlig bestilling fra rederiet med opplysninger om hvilket fartøy varene skal leveres til og leveringssted (U 2/76 av 26. juli 1976 nr. 3). Det samme gjelder dersom den faktiske overlevering av praktiske grunner skjer til eksterne skipsagenter, kai/terminalansvarlig mv., som mottar varene på vegne av kjøper. Det forutsettes at den skriftlige bestillingen foreligger på leveringstidspunktet.»

Flere forenklingsprosjekter har vært drevet av Skatteetaten, bl.a. på grunnlag av Innst. 273 S (2015–2016) Innstilling fra Finanskomiteen om en skattereform for omstilling og vekst, og brev fra Skatteetaten til næringsdrivende. I svar på forenklingsprosjekter fra næringsdrivende er det foreslått en generell forenkling av merverdiavgiftsforskriften §§ 6-30-1 til 6-30-14 slik at bekreftelse fra rederi om levering til det aktuelle skipet er tilstrekkelig. Dette vil redusere administrativ tidsbruk, krediteringer og kontantstrømutfordringer.

## Lite samstemte regelverk – merverdiavgifts- og særavgiftsloven

Formålet med vilkårene og dokumentasjonskravene ved avgiftsfritak etter både merverdiavgifts- og særavgiftsregelverket er å unngå avgiftsunndragelse. Dokumentasjonskravene i de to regelsettene er fragmenterte og lite samstemte. Vilåret for avgiftsfritak for levering av den samme varen til samme type fartøy er ikke nødvendigvis den samme i de to avgiftsregelverkene.

## Stor risiko for feil

Enkelte virksomheter tolker fritakene i merverdiavgiftsloven bredt og fakturerer med 0 % merverdiavgift til tross for at leveransen ikke oppfyller fritakskravene for levering til skip. Ved kontroller fra Skatteetaten kan dette få store konsekvenser med etterberegning og eventuell tilleggsskatt for de aktuelle virksomhetene.

## Utvikling av regelverket

Problemstillingene ovenfor er relevante for alle virksomheter som er involvert i leveranser av varer og tjenester til skip. Gjennom forenklingsprosjekter er det foreslått flere hensiktsmessige endringer. Dette vil redusere administrativ tidsbruk, krediteringer og kontantstrømutfordringer for de involverte partene. Problemstillingene ovenfor er fortsatt like relevante fordi Norge har en lang kystlinje, og mange virksomheter har leveranser til skip. En forenkling kan f.eks. være å tillate fritak for bekreftelse fra et rederi om levering til et spesifikt skip. Etter vår oppfatning er det absolutt på sin plass å foreta en bredere gjennomgang av fritakene i denne sektoren og gjennomføre forenklinger.

# Kan CSRD bli en konkurransefordel for europeiske selskaper?

Med EUs nye Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) og andre reguleringer står europeiske selskaper overfor omfattende krav om bærekraftsrapportering. Blir dette en konkurranseulempa for europeiske selskaper i et globalt marked uten like streng lovgivning? Eller kan CSRD over tid gjøres til en konkurransefordel som fremmer både bærekraftige innovasjoner og Europas økonomiske vekst?



**Lars Jacob Tynes Pedersen**  
Professor  
Institutt for regnskap, revisjon  
og rettsvitenskap, Norges  
Handelshøyskole (NHH)



**Sveinung Jørgensen**  
Førsteamanuensis  
Institutt for regnskap, revisjon  
og rettsvitenskap, Norges  
Handelshøyskole (NHH)

## Å drive business i CSRDens tid

Det var nok enklere å drive forretning før alle de nye reguleringene rundt sosial og miljømessig påvirkning, som for eksempel åpenhetsloven og CSRD. I en tid med geopolitisk uro og en generell bekymring rundt den europeiske økonomiens fremtid er det verdt å spørre seg om disse reguleringene vil bli en konkurranseulempa for europeisk næringsliv.

Mange hevder at det legges for mange krav på næringslivet, og at dette kun vil føre til økte kostnader, og at unødvendig måling og rapportering vil ta bort oppmerksomheten fra forretningsmessige kjerneprosesser. Samtidig hevder flere bærekraftsfolk at alt arbeidet med rapporteringen går på bekostning av å jobbe med de faktiske bærekraftsforbedringene og innovasjonene som dypest sett er målet for alle disse nye kravene. For det er ikke gitt at det løser bærekraftsproblemene å sette allerede knappe ressurser til å arbeide med å måle, rapportere på og attestere bærekraftsarbeid.

Spørsmålet blir dermed om det finnes en fremtid hvor CSRD og andre reguleringer både kan fremme økonomisk vekst og hjelpe bedriftene til å lykkes med bærekraftsinnovasjon? Og hva må i så fall være sant for å lykkes med det?

## Økte kostnader – en kortsiktig konkurranseulempa?

Man skal ikke snakke med mange bærekraftsdirektører, eller for den del økonomidirektører, i norsk næringsliv før man kjenner på CSRD-pulsen. På kryss og tvers av bransjer ansettes folk med bærekraftskompetanse, mens det gjennomføres doble vesentlighetsanalyser og diskuteres ulike måleindikatorer for de vesentligste bærekraftshensynene virksomhetene står overfor.

Utviklingen i retning av doble vesentlighetsanalyser innebærer at selskaper må analysere sin påvirkning på en langt mer omfattende måte enn tidligere, med vurderinger av både interne og eksterne data – fra karbonutslipp til arbeidsforhold. Kostnaden for dette er

naturligvis betydelig, og for å oppfylle de strenge kravene, investerer selskapene i verktøy for datainnsamling og -analyse, de oppgraderer IT-systemer og henter i mange tilfeller også inn konsulenter med spisskompetanse på bærekraftsrapportering. For ikke å snakke om hvor mange som sendes på Akademiet for bærekraftsrapportering og handelshøyskoler for å øke kompetansen innenfor de mange kravene CSRD og andre regulatoriske utviklingstrekk stiller.

Samlet sett kan en slik omrigg koste alt fra hundretusener av kroner for små bedrifter, til millioner av kroner årlig for store konserner som har mer kompleks virksomhet. Små og mellomstore bedrifter rammes kanskje spesielt hardt, ettersom de ofte ikke har de samme ressursene som større selskaper til å håndtere slike krav. Og selv om mange av SMBene ikke er direkte rammet av reguleringene, stilles det i økende grad indirekte krav fra større bedrifter som SMBer er leverandører til, og dermed drysser kravene nedover næringslivet kanskje raskere enn noen



hadde ventet. I tillegg kommer kostnadene knyttet til ekstern verifisering av bærekraftsdata, som også kan være betydelige.

Det kan være lett å se seg blind på de økonomiske kostnadene knyttet til å tilpasse seg CSRD, åpenhetsloven og andre regulatoriske krav. Men en bekymring blant mange i næringslivet generelt og på bærekraftsfeltet spesielt, er om dette også fører til betydelige alternativkostnader. Survey-undersøkelser blant ledere i næringslivet gjennomført av Sustainability Hub har for eksempel vist at lederne opplever at compliance-oppgaver knyttet til bærekraft tar ressurser fra forretningsutviklingsoppgaver knyttet til bærekraft.

Spørsmålet da er om disse kostnadene kan redusere europeiske selskapers evne til å fokusere på innovasjon og vekst –

ressurser som konkurrenter som ikke rammes av CSRD, kan utnytte friere. I en tid hvor den europeiske økonomiens fremtid diskuteres friskt, spør man seg følgelig om denne asymmetrien som reguleringskrav skaper, på kort sikt kan gjøre europeiske selskaper mindre konkurransedyktige.

### Fra konkurranseulempe til konkurransefordel?

Selv om CSRD, åpenhetsloven og andre reguleringer kan føles som en tung byrde for mange selskaper i Europa, er det også rom for å se på dette som en katalysator for nye forretningsmodeller, innovasjon og markedsmuligheter.

Ett av spørsmålene som har blitt studert i forskningslitteraturen på såkalte “real effects of accounting”, dvs. hvordan rapporteringspraksiser påvirker de

faktiske beslutningene til bedriftene, er om rapporteringskrav kan føre til innovasjon og forbedringer hos bedriftene. Dette spørsmålet er svært relevant med tanke på de nye kravene til bærekraftsrapportering, for selv om bedriftene kjenner på ressursutfordringene vi har nevnt ovenfor, er spørsmålet om dreiningen i retning av compliance-fokus midlertidig. Kanskje vil de faktiske effektene av CSRD og andre reguleringer på sosiale og miljømessige prestasjoner vise seg over tid.

For det ligger jo i sakens natur at når bedrifter i økende grad forventes å være gjennomsliktige på utslippstall, arbeidsforhold i leverandørkjeder og ressursforbruk, så blir de tvunget til å analysere og forstå disse aspektene på et dypere nivå. Og bedriftene ønsker jo ikke å rapportere de samme nedslående resultatene hvert år. Selve gjennomsliktigheten gir insentiver til å forbedre



seg på vesentlige bærekraftsforhold som interessenter følger med på.

Forskning støtter faktisk ideen om at reguleringer som krever omfattende rapportering, kan være en katalysator for innovasjon og forbedring. Ifølge den såkalte Porter-hypotesen, for eksempel, kan miljøreguleringer stimulere til innovasjoner som ikke bare oppfyller kravene, men som også kan redusere kostnader, og gi konkurransefortrinn. Studier har vist at bedrifter som må tilpasse seg strenge miljøkrav, ofte finner nye og mer effektive måter å bruke ressurser på, utvikler teknologier som reduserer utslipp, eller endrer prosesser for å bedre arbeidsforhold.

Et godt eksempel er selskaper innen energi og kjemisk industri som har utviklet nye produksjonsprosesser og teknologier for å imøtekomme strenge miljøkrav. I tillegg viser forskningen på “real effects of accounting” at økt gjennomsiktighet rundt bærekraft kan føre til bedre interne vurderinger og strategiske beslutninger som styrker hele bærekraftsarbeidet. For mange selskaper har krav om åpenhet rundt ESG-faktorer (miljø, sosiale og styringsmessige forhold) ført til en nødvendig gjennomgang av leverandørkjeder, karbonregnskap og ressursbruk, noe som igjen kan lede til forbedringer og konkurransefordeler.

Videre har omfattende krav til rapportering gitt rom for økt digitalisering og

effektivisering. Bedrifter som håndterer store datamengder relatert til bærekraftsrapportering, investerer i økende grad i nye systemer for datainnsamling, -analyse (og etter hvert også kunstig intelligens). Dette kan effektivisere flere deler av virksomheten. Det viser seg at etterlevelse av regulatoriske krav ikke nødvendigvis er en økonomisk belastning – i mange tilfeller gir det grunnlag for innovasjon og langsiktig vekst, samtidig som bedriftene styrker sin posisjon i et marked der bærekraft blir stadig viktigere.

### Compliance som innovasjonskatalysator

Et viktig spørsmål som vil være avgjørende for hvorvidt CSRD og lignende reguleringer vil lede til konkurranseulempen eller konkurransefordeler, er hvor betydelige konsekvensene av ikke bærekraftig drift vil bli for bedriftene i årene som kommer. Og derom strides de lærde. For eksempel har finansinstitusjonene raslet med taksonomisablene lenge, men det er foreløpig uklart hvor langt de vil gå i å straffe aktørene som har for stor andel ikke bærekraftig virksomhet. På samme måten ser vi at mange land, og kanskje Frankrike fremst blant de europeiske landene, begynner å introdusere reguleringer som påkriver reparerbarhet (i tråd med Right to Repair-direktivet) og forbyr mange typer produkter og tjenester (for eksempel kortere flyreiser innenriks). Det er grunn til å tenke at slike inngrepener i all

hovedsak vil være til fordel for bedrifter som proaktivt har forbedret seg på sosial og miljømessig bærekraft, i den forstand at de vil være bedre rustet til å tilpasse seg bærekraftskrav i markedene de opererer i.

Samlet sett kan dette derimot bety at CSRD og lignende reguleringer over tid trimmer bedriftene til å gjennomføre relevante bærekraftsforbedringer som på ulike måter blir påkrevd via andre reguleringer og lovkrav, eller blir belønnet i finansmarkedene eller andre steder. Men den som lever, får se. For vi befinner oss nå midt i den krevende overgangen hvor bedrifter – både store, små og mellomstore – strever for å rigge seg for et nytt målings- og rapporteringsregime. Det kommer til å være krevende en stund, og det kommer til å koste, på alle de måtene vi har vært innom ovenfor.

Men rapporteringsoptimister som oss velger å tro inntil det motsatte er bevist, at dette kommer til å materialisere seg i faktiske bærekraftsforbedringer og faktisk bærekraftsinnovasjon. Det gjør vondt å endre eksisterende forretningsmodeller, det er risikabelt å endre kurs, og det koster å erstatte ikke bærekraftige praksiser med mer bærekraftige praksiser. Men om designerne bak EUs grønne giv generelt og CSRD spesielt, har rett, gir dette en dytt til å virkeliggjøre *real effects* av bærekraftsrapporteringen: et mer bærekraftig, ressursmart og fremtids-tilpasset næringsliv.

# Det tredje året med EU-taksonomien

For tredje år på rad har EY gjennomført en analyse av taksonomirapporteringen i Europa. I arbeidet med analysen har 386 europeiske selskapers taksonomirapportering for 2023 blitt gjennomgått. Denne artikkelen gir et innblikk i hvordan selskapenes rapportering har utviklet seg.



Msc regnskap og revisjon  
**Bjørn Inge Nordang**  
Director  
Ernst & Young AS



Siviløkonom og statsautorisert revisor  
**Siri Sjørgard Strand**  
Senior manager  
Ernst & Young AS



Samfunnsviter  
**Olav Skogen**  
Consultant  
Ernst & Young AS

## Hva er EU-taksonomien?

I mars 2018 ble “Handlingsplanen for bærekraftig finans” lansert av Europakommisjonen som et strategisk tiltak for å allokere kapital over til bærekraftige prosjekter og aktiviteter. Hovedmålet med planen er å gjøre Europa til verdens første klimanøytrale kontinent.

Et sentralt element av handlingsplanen er etableringen av et klassifiserings-system som gir Europa et felles språk og klare definisjoner på hva som utgjør en bærekraftig økonomisk aktivitet. Europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2020/852, bedre kjent som “EU-taksonomien”, ble publisert i Den europeiske unions tidende den 22. juni 2020 og trådte i kraft den 12. juli 2020.

EU-taksonomien skal legge til rette for bærekraftige investeringer. I taksonomiforordningen er det fastsatt tekniske screeningkriterier som må oppfylles for at en økonomisk aktivitet kan anses som bærekraftig. Kriteriene er utarbeidet for å vurdere om en aktivitet bidrar vesentlig til ett eller flere av miljømålene, samtidig som den ikke gjør vesentlig skade mot noen av de andre miljømålene. I tillegg skal selskapet vurdere om det oppfyller minstekrav relatert til menneskerettigheter, skatt, anti-korrupsjon og rettferdig konkurranse.

## Trinnvis innføring av rapporteringsplikt gjennom norsk lov

EU-taksonomien har vært en del av norsk lov siden januar 2023 gjennom loven om bærekraftig finans. I Norge var det foretak av allmenn interesse med over 500 ansatte, og som regnes som store foretak etter EUs regnskapsdirektiv som for regnskapsåret 2023 var pålagt å rapportere i henhold til taksonomiforordningen. Gjennom endringer i regnskapsloven fra november 2024 vil taksonomirapportering være utvidet til å gjelde alle foretak som omfattes av regnskapslovens krav om bærekraftsrapportering, det vil si store foretak og noterte små og mellomstore foretak. EU-taksonomien er en sentral del av det nye direktivet for bærekraftsrapportering (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD) som trådte i kraft 1. november i norsk rett. Finanstilsynet har fastsatt overgangsregler om trinnvis innføring, som er gjeldende også for taksonomirapporteringen.

## Hvilke krav stilles til rapportering?

I kommisjonsforordningen (EU) 2021/2178 og 2023/2486 fremkommer rapporteringskrav, metoder som skal anvendes, og maler for den rapporteringspliktige. Det er krav til både kvalitative og kvantitative opplysninger om selskapets

taksonomiarbeid. Rapporteringspliktige foretak som er omfattet av EU-taksonomien, må opplyse hvorvidt de har virksomhet som er omfattet av EU-taksonomien (eligibility), samt om de har aktiviteter som oppfyller kriteriene for å være forenelig med EU-taksonomien (alignment). Denne informasjonen må oppgis i form av tre nøkkelindikatorer (KPI-er) knyttet til:

- Omsetning (turnover)
- Investeringer (CapEx)
- Driftsutgifter (OpEx)

I tillegg stilles det kvalitative notekrav knyttet til rapporteringen, som angitt i kommisjonsforordning (EU) 2021/2178.

For finansielle foretak krever forordningen at det oppgis informasjon om hvordan og i hvilken grad foretakets aktiviteter er knyttet til økonomiske aktiviteter som kvalifiserer som bærekraftige (forenelige aktiviteter). KPI-ene for disse finansinstitusjonene er tilpasset for å fange opp andelen av investeringer eller forsikringspremier rettet mot bærekraftige økonomiske aktiviteter, og skiller seg fra KPI-ene som kreves for ikke-finansielle foretak.

For eksempel er kredittinstitusjoner pålagt å offentliggjøre sin «Green Asset Ratio» (GAR), som viser andelen foretak og prosjekter i deres porteføljer knyttet

til aktiviteter som er forenelige med EU-taksonomien. Forsikringsselskaper må på sin side rapportere andelen av forsikringspremiene som er knyttet til klima- og miljørelaterte risikoer, og hvor stor del av investeringene deres som går til finansiering av bærekraftige (forenelige) aktiviteter.

For regnskapsåret 2024 må norske selskap i likhet med resten av EU rapportere på aktiviteter relatert til samtlige av EU-taksonomiens seks klima- og miljømål:

Figur 1 – Taksonomiforordningens seks klima- og miljømål for en bærekraftig europeisk økonomi.



### Erfaringer fra selskapers taksonomirapportering i 2023

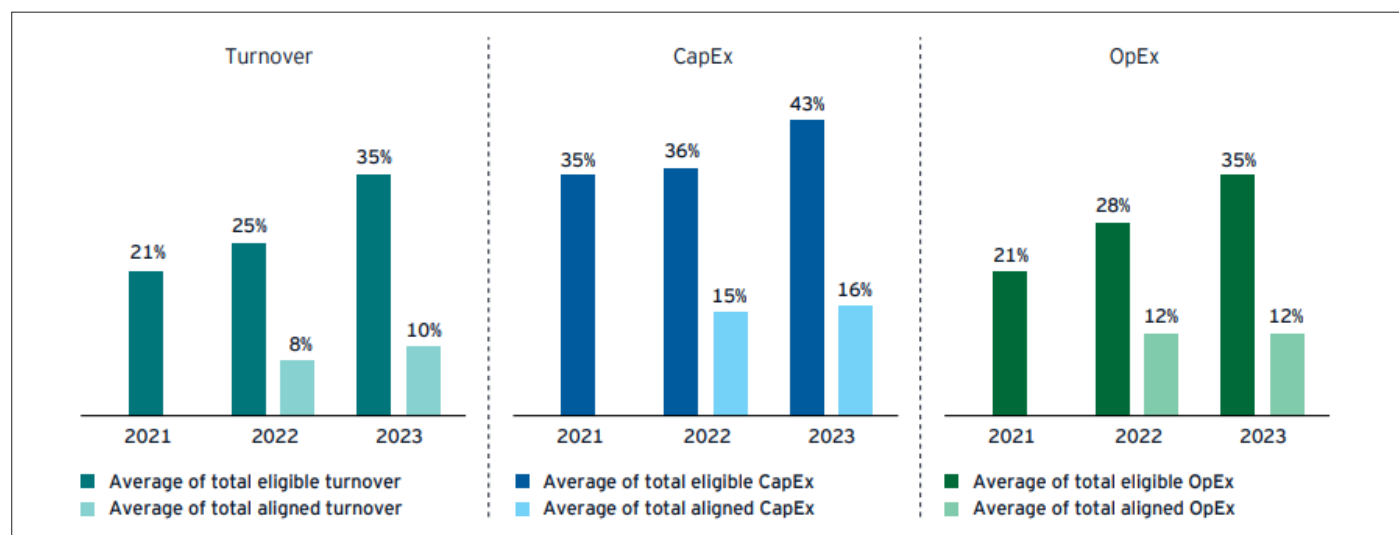
For tredje år på rad har EY gjennomført en analyse av taksonomirapporteringen i Europa<sup>1</sup>. I arbeidet med analysen har 386 europeiske selskapers taksonomirapportering for 2023 blitt gjennomgått. Denne artikkelen gir hovedsaklig et innblikk fra analysen i hvordan de ikke-finansielle selskapenes rapportering

har utviklet seg, men noen generelle funn presenteres også for de finansielle selskapene.

I 2023 hadde ikke norske selskaper krav om en like omfattende rapportering som selskaper i EU. Mens selskaper i EU måtte rapportere hvorvidt aktivitetene deres var omfattet av EU-taksonomien for alle seks klima- og miljømål, hadde norske selskap kun krav om å rapportere på omfattede aktiviteter for de to første klimamålene – *redusere og forebygge*

1 EY EU Taxonomy Barometer 2024, EY, [https://www.ey.com/en\\_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report](https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report).

Figur 2 – Gjennomsnittlig andel omfattet og forenelig inntekt, CapEx og OpEx<sup>2</sup>.



2 EY EU Taxonomy Barometer 2024, EY, [https://www.ey.com/en\\_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report](https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report).

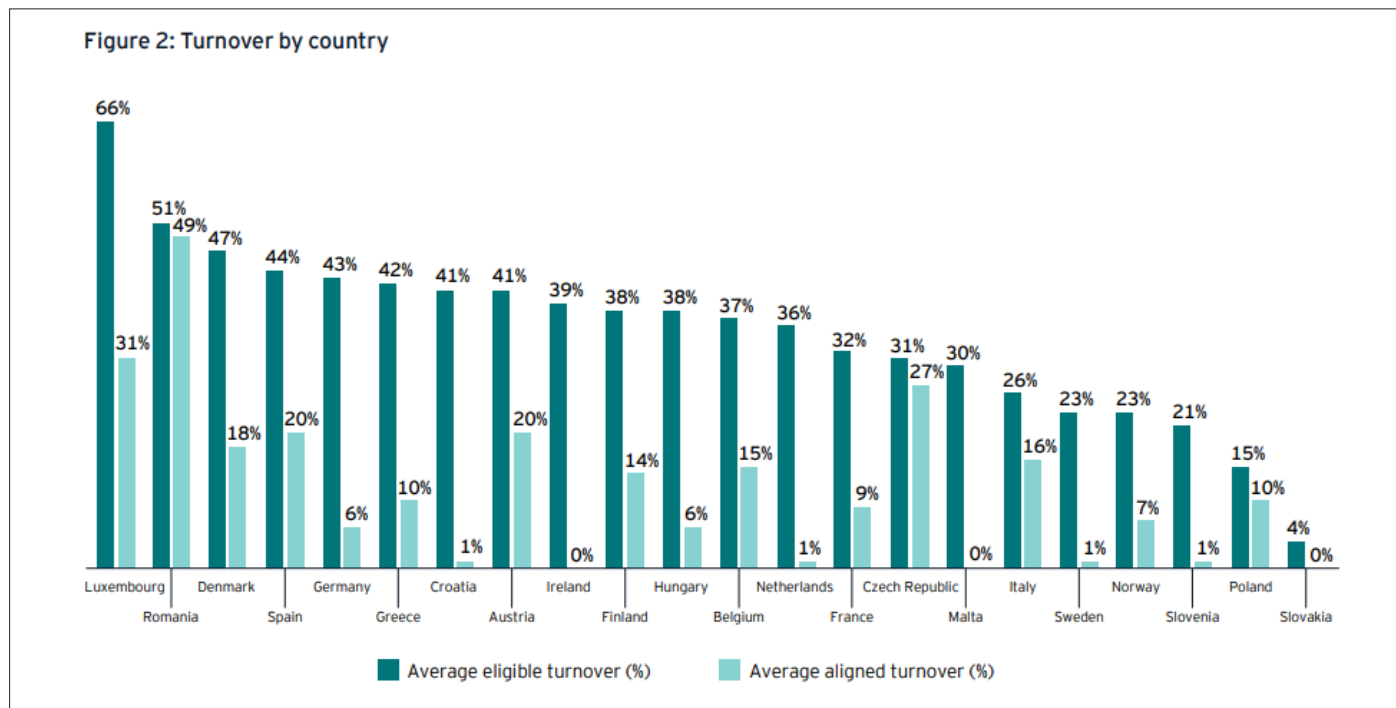
*klimaendringer, og klimatilpasning.* Både selskaper i Norge og i EU måtte rapportere hvorvidt aktivitetene var forenelige i henhold til de to klimamålene.

Aktiviteter som regnes å være omfattet av taksonomien (eligible), anses å ha potensiale for å være bærekraftige, mens en forenelig økonomisk aktivitet (aligned) oppfyller kriteriene for å kunne kalles en bærekraftig aktivitet i henhold til taksonomien.

EYs EU Taxonomy Barometer for 2024 viser en overordnet positiv trend blant europeiske selskaper når det gjelder andelen aktiviteter som er vurdert å være omfattet av EU-taksonomien. Dette kan tyde på at selskaper identifiserer stadig flere aktiviteter som har potensiale for å være bærekraftig i driften sin.

Økningen har vært stabil for både omsetning (turnover) og driftsutgifter (OpEx) gjennom de tre siste årene. Et annet interessant utviklingstrekk vi ser, er at selskapene i 2023 økte andelen investeringer i aktiviteter som har *potensiale* til å være bærekraftig. Undersøkelsen viser imidlertid at det fortsatt er 57 % av alle investeringer som ikke har potensiale til å være bærekraftig i henhold til taksonomien.

Figur 3 – Gjennomsnittlig andel omfattet og forenelig inntekt per land<sup>4</sup>.



4 EY EU Taxonomy Barometer 2024, EY, [https://www.ey.com/en\\_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report](https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report).

Det er imidlertid et tydelig skille mellom omfattet og forenelig for både omsetning, investeringer og driftsutgifter. Investeringer står for det største gapet, og det skiller 27 % mellom investeringer med potensiale til å bli bærekraftige (43 %) og investeringer som faktisk er bærekraftige (16 %). Nøkkelindikatorene for omsetning og driftskostnader viser et lignende gap mellom omfattet og forenelig for selskapene på hhv. 25 % og 23 %.

Forskjellen mellom andelen omfattede og forenelige aktiviteter gir oss en indikasjon på om selskapene evner å gjennomføre aktivitetene sine på bærekraftige måter (forenelige aktiviteter), sett opp mot potensialet de har for å gjøre nettopp det (omfattede aktiviteter). Betydelige gap mellom aktiviteter som potensielt er bærekraftige, og som faktisk er bærekraftige, bør tas i betraktning når selskaper skal sette strategien sin for å finansiere omstillingen av selskapet. Målet er å øke andelen omsetning, investeringer og driftskostnader som bidrar til EUs seks klima- og miljømål. Et stort skille mellom omfattede aktiviteter og

forenelige aktiviteter kan også på sikt påvirke et selskaps evne til å tiltrekke seg investeringer, siden det gir investorer en klar indikasjon på om selskapet utnytter potensialet det har for å drive virksomheten sin på mer bærekraftige måter.

Banker publiserte også sin «Green Asset Ratio» (GAR) for første gang i år. Andelen taksonomiforenelige (altså bærekraftige) investeringer hos Europas største banker var så lavt som 3 %, mens andelen omfattede investeringer lå på 35 %<sup>3</sup>.

### Omsetning har økt mest

En positiv trend i årets taksonomi-barometer er en nedgang i andel selskaper som rapporterte at de ikke hadde noen omfattet omsetning. I 2022 rapporterte 34 % av selskapene at de hadde 0 % omfattet omsetning, mens for 2023 var andelen selskaper redusert til 18 %. Generelt økte andelen omfattet

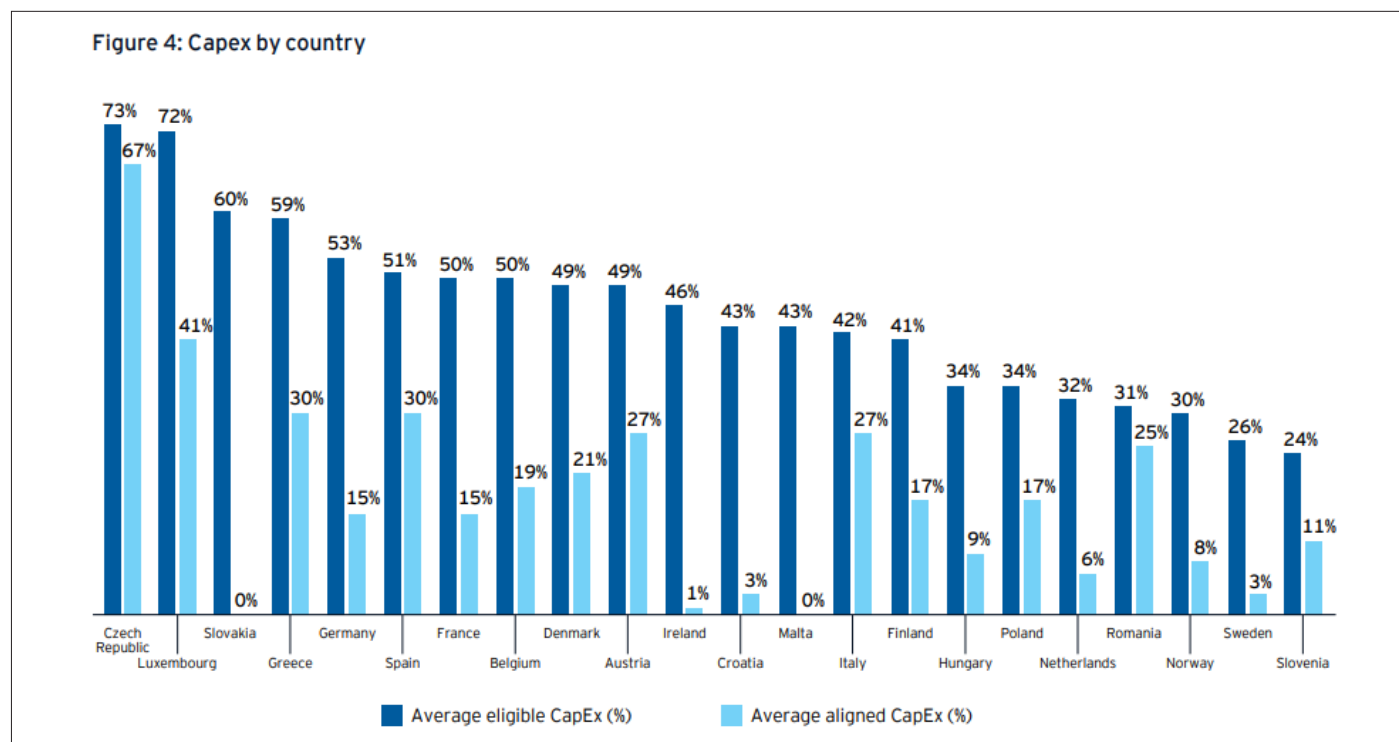
omsetning med 10 % fra fjoråret, og har dermed økt mest av de tre KPI-ene. Halvparten av selskapene rapporterte at de hadde 0 % forenelig omsetning for 2023, noe som er en liten forbedring fra 54 % fra 2022.

Studien fant også at det kun er tre land som hadde lavere andel omfattet omsetning enn Norge og Sverige. Dette kan skyldes både sektorsammensetningen av norske og svenske selskaper samt at norske selskaper ikke var pålagt å rapportere på de siste fire miljømålene i 2023.

### Investeringer står for høyest andel omfattede aktiviteter

Investeringer er den KPI-en med høyest andel omfattede aktiviteter, og resultatene fra undersøkelsen viser at 43 % av alle investeringer har potensiale til å være bærekraftige. Investeringer følger samme trend som de andre KPI-ene ved at potensielt bærekraftige aktiviteter har økt sammenlignet med i fjor. For investeringer var økningen på 7 % sammenlignet med i 2022 for omfattede aktiviteter. Det at taksonomi-

3 Taxonomy Disclosures: A slow start, but a start nonetheless, ING, <https://think.ing.com/articles/hold-taxonomy-disclosures-a-low-start-but-a-start-nonetheless/>.

Figur 4 – Gjennomsnittlig andel omfattet og forenelig investeringsutgift (CapEx) per land<sup>5</sup>.

5 EY EU Taxonomy Barometer 2024, EY, [https://www.ey.com/en\\_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report](https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report).

omfattede investeringer øker, vil implisitt bety at det legges til rette for økt andel omfattet omsetning i tiden fremover.

Kun 4 % av selskapene i undersøkelsen rapporterte at de ikke hadde noen investeringer som var omfattet av taksonomien. Dette er en nedgang fra undersøkelsen for 2022 hvor 12 % av selskapene ikke hadde noen investeringer som hadde potensiale til å bli bærekraftig. Andelen selskaper som rapporterer at de ikke har investeringer som er bærekraftige, er imidlertid på 36 %. Dette er vesentlig høyere sammenlignet med de to andre KPI-ene, og tyder på at mange selskaper ikke klarer å oppfylle de tekniske screeningkriteriene. Sagt med andre ord er det en betydelig andel selskaper som foretar investeringer som har *potensiale* til å være bærekraftige, men at det eksisterer et gap på veien mot at disse investeringene faktisk er bærekraftige i tråd med EU-taksonomien.

Norge og Sverige er blant de tre landene i undersøkelsen med lavest prosent omfattede investeringer. Det er også

bare seks land som har lavere gjennomsnittlig andel forenelige investeringsutgifter enn Norge (8 %).

### Driftsutgifter spiller i stor grad omsetning

I likhet med undersøkelsen for 2022 ser vi at andelen omfattede og forenelige driftsutgifter spiller utviklingen til andelen omfattet og forenelig inntekt. Omfattede driftsutgifter har økt fra 28 % i 2022 til 35 % i 2023, mens forenelige driftsutgifter har holdt seg stabilt på 12 %.

21 % av selskapene i undersøkelsen rapporterte at de ikke hadde noen omfattede driftsutgifter i 2023, mens halvparten av selskapene rapporterte at de ikke hadde forenelige driftsutgifter.

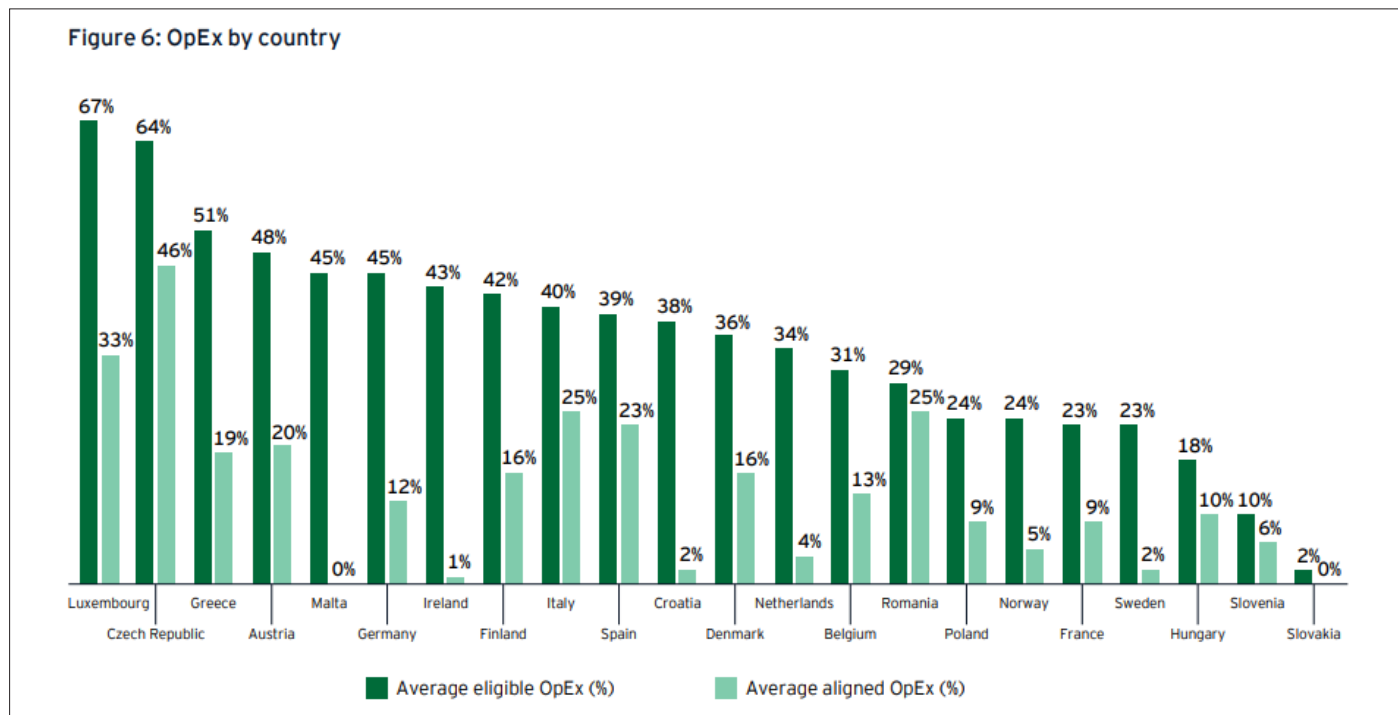
Utgangspunktet for taksonomien er at alle aktiviteter skal omfattes av rapporteringen, og det er ingen vesentlighetsgrense. Imidlertid er det et unntak for KPI-en for driftsutgifter. For denne nøkkelindikatoren åpner regelverket for et unntak fra rapportering dersom totale

driftsutgifter er «uvesentlig» for selskapets forretningsmodell<sup>6</sup>. Det er verdt å merke seg at om dette unntaket benyttes, må selskapet gi informasjon om hvorfor driftsutgiftene er ubetydelige. Av de 307 ikke-finansielle selskapene i undersøkelsen benyttet 29 (9 %) av disse dette unntaket («*exempt from reporting*»), og unnlot derfor å rapportere på driftsutgifter.

Igen lå de norske selskapene i det nedre sjiktet for gjennomsnittlig andel rapporterte driftskostnader som var omfattet av EU-taksonomien på 24 %. Fem andre land hadde lavere prosentandel. Når det gjelder forenelige driftskostnader, var det seks andre land som rapporterte en lavere gjennomsnittlig andel enn de norske selskapene i undersøkelsen.

6 Commission Delegated Regulation (EU) 2021/2178 of 6 July 2021 supplementing Regulation (EU) 2020/852, EU, [EUR-Lex - 02021R2178-20240101-EN - EUR-Lex](https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2021/2178/20240101-EN).

Figur 5 – Gjennomsnittlig andel omfattet og forenelig OpEx per land<sup>7</sup>.



<sup>7</sup> EY EU Taxonomy Barometer 2024, EY, [https://www.ey.com/en\\_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report](https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/eu-taxonomy-report).

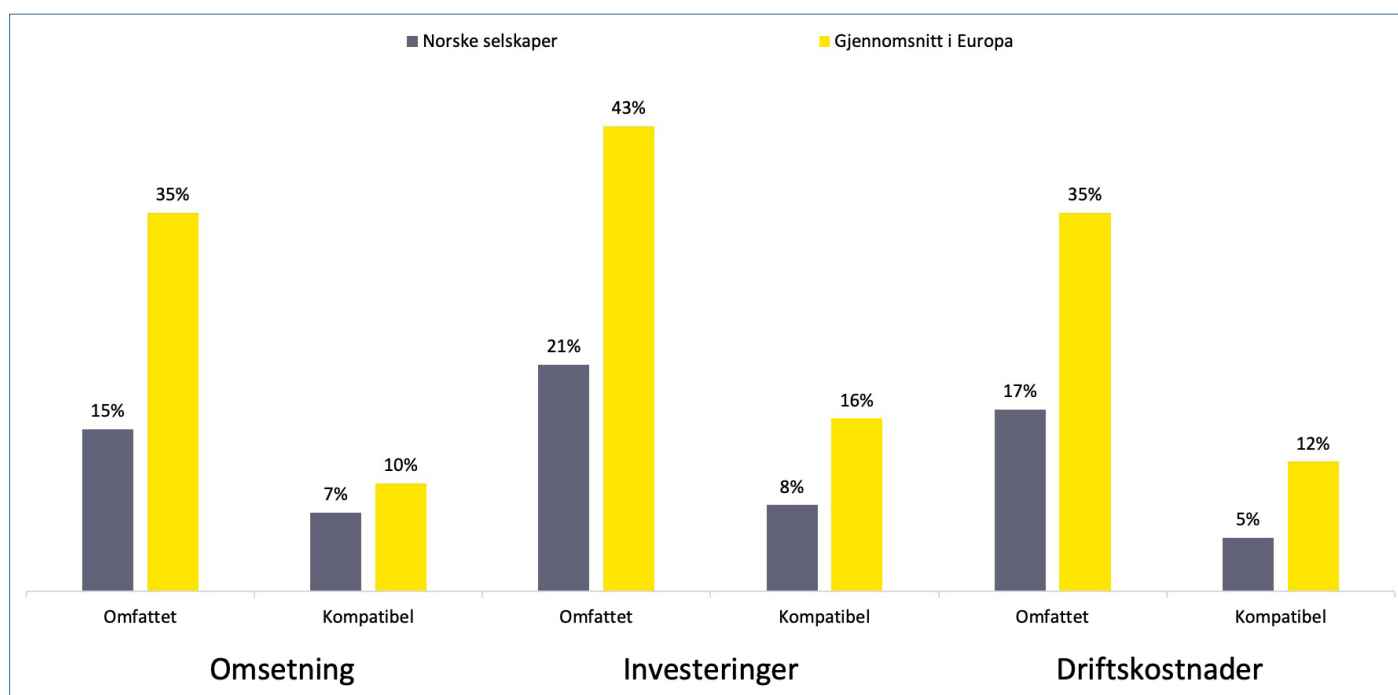
Det er verdt å merke seg at definisjonen av OpEx i EU-taksonomien skiller seg fra hvordan driftsutgifter er presentert i resultatoppstillingen til selskaper. Driftsutgifter som skal inkluderes i taksonomien, er overordnet forklart de

utgiftene som kreves for å opprettholde en «grønn» taksonomiomsetning. I tillegg til vedlikeholdskostnader vil kostnader knyttet til forskning og utvikling være eksempler på utgifter som kan inngå i denne KPI-en.

### Funn og erfaringer fra Norge sammenlignet med EU

Undersøkelsen for 2023 viser at de norske selskapene i utvalget ligger et stykke bak de fleste europeiske land på både omfattede og forenelige aktiviteter.

Figur 6 – Gjennomsnittlig andel omfattet og forenelig omsetning, CapEx og Opex i Norge ift. Europa.



Som nevnt tidligere kan dette skyldes flere faktorer, blant annet at de norske selskapene ikke hadde samme krav til taksonomirapportering som i EU for 2023. I tillegg er det en større andel av selskaper som opererer innen olje- og gass på Oslo børs, sammenlignet med de fleste andre land i Europa.

Prosentandelen som omfatter omsetning, investeringer og driftsutgifter, er betydelig høyere for de europeiske selskapene i gjennomsnitt enn de norske. For alle tre nøkkelindikatorer ser vi rundt 20 % høyere prosentandel i Europa sammenlignet med de norske selskapene i gjennomsnitt. Forskjellene i taksonomiforenelig prosentandel mellom Norge og gjennomsnittet i Europa er på den andre siden langt mindre (hhv. 3 % på omsetning og 8 % på både investeringer og driftskostnader).

Fremover blir det interessant å følge med på utviklingen ettersom samtlige rapporteringspliktige selskaper i Norge og EU må vurdere og rapportere på både omfattede og forenelige aktiviteter for alle seks klima- og miljømål, med attestasjon fra revisor.

### Utvalgte nøkkelfunn fra de norske selskapenes rapportering

Rapportering etter EU-taksonomien handler også om mer enn de tre finansielle nøkkelindikatorer, og det er noen funn fra undersøkelsen som norske selskaper må være ekstra oppmerksomme på all den tid taksonomirapporteringen er gjenstand for attestasjon for 2024.

Det er krav om at virksomhetene skal beskrive hvordan de enkelte økonomiske aktivitetene bidrar vesentlig til minst ett av klima- og miljømålene, samt hvordan de ikke har betydelig negativ innvirkning på de øvrige målene. Nesten halvparten av de norske selskapene i undersøkelsen (44 %) gav ikke informasjon om hvordan aktivitetene deres ikke gjorde betydelig skade på noen av miljømålene («Doing No Significant Harm»). Rundt halvparten av disse informerte heller ikke om hvordan deres økonomiske aktiviteter bidro vesentlig til klima- og miljømålene.

En annen observasjon er at 25 % av de norske selskapene manglet beskrivelser av hvordan KPI-ene ble kalkulert, altså selskapenes «accounting policies» som det kalles i EU-taksonomien. Til sammenligning var det kun 12 % av de europeiske selskapene som unnlot å gi slike kvalitative beskrivelser av metodene de tok i bruk for å kalkulere KPI-ene. 38 % av de norske selskapene rapporterte heller ikke om hvordan de unngikk dobbelttelling når det gjaldt telleren for de økonomiske KPI-ene på tvers av aktivitetene deres.

Undersøkelsen viser også at 62 % av de norske selskapene ikke publiserte «additional tables» med informasjon om mengden og andelen ikke-omfattede aktiviteter relatert til kjernekraft og fossil gass.

Finanstilsynet har kommet med sine observasjoner av norske selskapers taksonomirapportering for 2023<sup>8</sup>. Funnene fra tilsynets kontroll speiler i stor grad funnene fra EYs taksonomibarometer. Finanstilsynet fant flere mangler i norske selskapers rapportering. Blant annet påpeker tilsynet at det er store forskjeller i graden av informasjon som selskapene har gitt om vurderingene som ligger til grunn. Dette gjelder for eksempel beskrivelser av hvordan og hvorfor selskapene konkluderte med at aktivitetene deres er omfattet og forenelige med EU-taksonomien, samt beskrivende informasjon av hvordan KPI-ene (omsetning, CapEx og OpEx) er kalkulert og allokert.

Det er viktig å merke seg at Finanstilsynet også trekker frem at det ikke er uventet at man ser slike mangler i rapporteringen, basert på at taksonomirapportering er nytt og komplekst, og at det fortsatt er lite veiledning om reguleringen. Finanstilsynet påpeker imidlertid at de forventer en vesentlig forbedring av informasjonen norske

selskaper gir i sin taksonomirapportering for 2024<sup>9</sup>.

### Fallgruver og praktiske erfaringer for arbeidet med EU-taksonomien

Arbeidet med å implementere og rapportere i henhold til EU-taksonomien er både tidkrevende og komplekst for mange selskaper. For å lykkes i dette arbeidet, krever det et samspill mellom ulike fagområder og avdelinger i selskapene. Et praktisk eksempel på kompleksiteten er at finansielle data knyttet til de enkelte økonomiske aktivitetene ikke alltid er lett tilgjengelige i selskapenes ERP-systemer, og at det dermed kan bli utfordrende å knytte finansielle data til de økonomiske aktivitetene på riktig måte.

Samtidig oppleves de tekniske screeningkriteriene som krevende, da noen av kriteriene er generiske og henviser til flere direktiver. Videre opplever flere selskaper usikkerhet knyttet til tolkningen av minimumskravene for de sosiale og styringsmessige minstekravene, spesielt når det gjelder hva som er de faktiske minimumskravene selskapet må ha på plass.

For å imøtekomme rapporteringskravene, må selskapene gi tilstrekkelig kvalitativ informasjon slik at brukerne får innsikt i vurderinger og beslutningsgrunnlag. EU-taksonomien stiller spesifikke krav til opplysninger. Disse opplysningene er nødvendige for at investorer og andre interessenter skal kunne forstå hvordan selskapene har vurdert hvorvidt de har økonomiske aktiviteter som er forenelig med EU-taksonomien. Med rapporteringsplikten følger også et krav til god internkontroll og dokumentasjon for å sikre tilstrekkelig god kvalitet på dataene.

8 Temarapport: Taksonomirapportering fra noterte, ikke-finansielle foretak, Finanstilsynet, <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2024/temarapport-taksonomirapportering-fra-noterte-ikke-finansielle-foretak/>.

9 For mer informasjon, se <https://www.finanstilsynet.no/4abf52/contentassets/7b8a7e6528784bab9f43622d44ad85af/kontroll-av-noterte-ikke-finansielle-foretaks-taksonomirapportering-for-2023.pdf>.



Som følge av at CSRD er innført i Norge, må informasjonen i taksonomirapporteringen attesteres fra og med 2024. Krav om attestasjon av en eksterntredjepart vil bidra til at alle opplysninger som kreves, er inkludert i rapporteringen, og at informasjonen er både transparent og etterprøvable. På den måten forventes attestasjon å bidra til å oppnå noen av hovedformålene med både EU-taksonomien og CSRD.

### Veien videre for EU-taksonomien

EU-taksonomien er en ny regulering som fortsatt er under utvikling, og det er i dag for tidlig å si i hvor sterk grad rammeverket vil bidra til den grønne omstillingen i Europa. En utfordring mange peker på, er at flere sektorer har kjerneaktiviteter som ikke er dekket av EU-taksonomien. Forordningen inkluderer kun aktiviteter som Europa-

kommisjonen mener det finnes tilstrekkelig forskningsbaserte og objektive kriterier på for at aktiviteten kan sies å bidra betydelig til en bærekraftig fremtid, uten å volde noen skade på omgivelsene. Det er imidlertid forventet at flere økonomiske aktiviteter vil bli beskrevet i taksonomien fremover.

Gjennom forordningen om grønne obligasjoner, som trer i kraft i desember 2024, blir EU-taksonomien selve fundamentet for å sikre at grønne obligasjoner faktisk fremmer bærekraft, og ikke bare er en grønnvasket merkelapp<sup>10</sup>. Utstedere av obligasjoner som går under betegnelsen «European Green Bonds» (EuGB), må kunne vise til at prosjekter som finansieres, er

bærekraftige i henhold til taksonomien. Inntil 15 % av midlene kan likevel allokere til aktiviteter som ikke oppfyller screeningkriteriene, for eksempel der spesifikke aktiviteter ikke dekkes av EU-taksonomien<sup>11</sup>.

Taksonomirapporteringen blir med andre ord helt sentral for at selskaper kan skaffe midler fra kapitalmarkedene til å finansiere bærekraftige prosjekter. Det er imidlertid for tidlig å konkludere hvorvidt dette vil mobilisere tilstrekkelig med kapital for at Europa skal nå sine bærekraftsmål. Videre blir det opp til selskaper, investorer og myndighetene å samarbeide og stille krav til hverandre for å øke bærekraftige investeringer.

<sup>10</sup> Forordning om grønne obligasjoner, Regjeringen, <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2021/juli/forslag-til-forordning-om-regulering-av-gronne-obligasjoner/id2866452/>.

<sup>11</sup> Developments in green bonds: On 21 December 2024 the EU Green Bond Regulation starts to apply, Stibbe, <https://www.stibbe.com/publications-and-insights/developments-in-green-bonds-on-21-december-2024-the-eu-green-bond>.



## CSRD:

# Et steg i riktig retning for å sidestille bærekraftsrapportering med finansiell rapportering

Atea valgte å benytte muligheten til å gi innspill til Finansdepartementets forslag om implementeringen av Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i Norge.



**Andreas Antonsen**  
Director of Corporate  
Responsibility, Atea



**Nelly H. Flatland**  
Director of Sustainability, Atea

Som et selskap som har vært en aktiv pådriver for bærekraftig utvikling i flere tiår, ser vi behovet for en robust og transparent rapporteringsramme som kan akselerere overgangen til en mer bærekraftig økonomi. Atea har lenge argumentert for at bærekraftsrapportering må sidestilles med finansiell rapportering når det gjelder transparens og sammenlignbarhet. Derfor ønsker vi CSRD velkommen som et initiativ som EU nå tar grep om for å standardisere og formalisere.

### Rapportering som katalysator for omstilling

Implementeringen av CSRD representerer en viktig mulighet til å bruke rapporteringskrav som et verktøy for reell omstilling. For at direktivet skal få ønsket effekt, må kravene følges opp med konkrete mål som legger opp til reelle endringer i selskapers drift og strategier. Atea er utålmodig når det gjelder å se konkrete resultater og handling på dette området, og vi mener

det er viktig at CSRD blir et verktøy for bærekraftig verdiskaping, fremfor en formalitet eller en øvelse i "rapportering for rapporteringens skyld."

Videre er det avgjørende at kravene under CSRD favner bredt og inkluderer både private og offentlige virksomheter. Offentlige aktører spiller en sentral rolle når det gjelder miljøpåvirkning og samfunnsansvar, og deres bidrag er kritisk for å nå de nasjonale bærekraftsmålene. Vi mener derfor at det bør vurderes hvordan offentlige aktører kan inkluderes i rapporteringsplikten for å skape en helhetlig og transparent rapporteringspraksis.

### Attestering av bærekraftsrapporter – kvalitet og troverdighet

For revisorer og regnskapsførere som allerede har et ansvar for finansiell revisjon, vil CSRD innebære en utvidelse av deres rolle til å inkludere bærekraftsrapportering. Atea støtter

at bærekraftsrapporteringen skal attesteres av selskapets eksisterende revisor, da denne aktøren allerede har en dyp forståelse av selskapets virksomhet og en etablert tillitsrelasjon. Ved å benytte samme revisor for både finansielle og ikke-finansielle rapporter kan selskapene oppnå en integrert tilnærming som sikrer kontinuitet, profesjonalitet og høy standard i rapporteringen.

Bruken av uavhengige aktører for attestering kan i noen tilfeller føre til ujevn kvalitet, ettersom disse aktørene kanskje ikke har den nødvendige helhetsforståelsen som en finansiell revisor har. Dette kan skape utfordringer for selskaper som ønsker en helhetlig og konsistent tilnærming til rapporteringen. For revisjonsbransjen representerer CSRD derfor en mulighet til å utvide sitt kompetansefelt og levere enda mer verdi til kundene gjennom integrerte revisjonsprosesser som ivaretar både bærekraft og finans.

## Revisors utvidede ansvar under CSRD

CSRD krever en mer omfattende revisjon av bærekraftsrapportene, noe som gir revisorer en unik mulighet til å bruke sin kompetanse til å sikre at selskapene rapporterer på en transparent og pålitelig måte. Ved å benytte seg av etablerte metoder og rammeverk innen finansiell revisjon, kan revisorer sikre at bærekraftsrapporteringen oppnår samme standarder som finansiell rapportering. Dette innebærer ikke bare en kontroll av dataenes nøyaktighet, men også en vurdering av selskapenes prosesser og strategier for bærekraft.

Revisorer må derfor forberede seg på å opparbeide den nødvendige kompetansen som kreves for å gjennomføre revisjoner av denne typen rapporter. Dette inkluderer forståelse

for ESG-faktorer (miljø, sosiale og styringsmessige aspekter) og deres innvirkning på selskapets risiko og muligheter. Kompetanse innen dette feltet vil være avgjørende for å sikre at rapporteringen ikke bare gir et øyeblikksbilde, men også en realistisk fremstilling av selskapenes fremtidige risikoer og strategiske posisjoner.

## Veien videre for CSRD

For å sikre at CSRD fungerer som et effektivt verktøy, mener Atea at myndighetene bør:

- Sikre at implementeringen av CSRD blir et verktøy for reell omstilling og innovasjon, og ikke bare en formalitet.
- Inkludere offentlige virksomheter i rapporteringsplikten eller utvikle en

strategi for hvordan de kan bidra i bærekraftsomstillingen.

- Gi norske bedrifter nødvendig veiledning og støtte for å oppfylle de nye rapporteringskravene.
- Sørg for høy standard og kontinuitet ved å la selskapets revisor stå for attesteringen av bærekraftsrapportene.

CSRD representerer en viktig utvikling som tar sikte på å bringe bærekraftsrapportering opp på samme nivå som finansiell rapportering, både når det gjelder transparens og sammenlignbarhet. Dette er en utvikling Atea har argumentert for lenge, og vi ser frem til å være en aktiv bidragsyter i den raske og effektive implementeringen av CSRD i Norge, som kan skape varig endring i norsk næringsliv.

# Annonsering tidsskrifter

Annonsér i **Revisjon og Regnskap**, fagtidsskriftet for deg som vil holde deg oppdatert innen regnskap, revisjon, bærekraft, skatt og avgift m.m.

Annonsér i temabladet **Revisor informerer**, der målgruppen er eiere og ledere i små og mellomstore bedrifter samt styremedlemmer i større bedrifter.

For annonsebestilling, kontakt Mona Jørgensrud på mobil **911 73 473** eller e-post **mona@salgsfabrikken.no**

 Revisorforeningen

To nye saker fra Klagenemnda for offentlige anskaffelser om klima- og miljøkrav:

# Hvordan kan revisjon sikre etterlevelse av klima- og miljøhensyn i offentlige anskaffelser?

Det grønne skiftet er en omstilling som omfatter alle samfunnsområder og aktører. I norsk politikk er offentlige anskaffelser ansett som et viktig virkemiddel for det grønne skiftet, og kan bidra til å nå flere av målene i Norges klima- og miljøpolitikk. I den forbindelse kan revisorer ha en sentral rolle ved kontroll av etterlevelsen av reglene som skal sikre grønn omstilling i anskaffelser.



**Margrét Gunnarsdóttir**  
Advokat/Specialist Counsel  
Arntzen de Besche Advokatfirma



**Thea Madsen**  
Advokatfullmektig  
Arntzen de Besche Advokatfirma

*Forfatterne jobber i Advokatfirmaet Arntzen de Besches avdeling for anskaffelser og konkurranserett. De bistår både oppdragsgivere og leverandører i forbindelse med offentlige anskaffelser, inkludert råd knyttet til klima og miljø.*

## 1. Ny miljøbestemmelse

1. januar 2024 trådte nye regler om klima- og miljøhensyn ved utformingen av tildelingskriterier i offentlige anskaffelser i kraft. Den nye regelen i anskaffelsesforskriften § 7-9 krever at et tildelingskriterium som ivaretar klima- og miljøhensyn som hovedregel skal vektas med minimum 30 %. Unntaksvis kan det i stedet stilles klima- og miljøkrav i kravspesifikasjonen, men dette forutsetter at det er klart at dette gir en bedre klima- og miljøeffekt enn et tildelingskriterium, og valget begrunnes i anskaffelsesdokumentene.

Siden vedtakelsen har flere vært kritiske til Nærings- og fiskeridepartementets utforming av bestemmelsen. Kritikken går dels på etableringen av en hovedregel om bruk av klima og miljø som

tildelingskriterium, og dels på den uklare ordlyden når det gjelder vilkåret for at unntaksbestemmelsen kan komme til anvendelse. I anskaffelsesmiljøet har det derfor vært knyttet stor spenning til hvilken forståelse av unntaksbestemmelsen som vil bli lagt til grunn av domstolene og av Klagenemnda for offentlige anskaffelser ("KOFA"). Det foreligger nå to ferske avgjørelser fra KOFA, som gir en viss avklaring av terskelen for unntaksbestemmelsen.

## 2. Bakgrunnen for den nye miljøbestemmelsen – Riksrevisjonens kritikk

Etter den tidligere miljøbestemmelsen i forskriften § 7-9 kunne oppdragsgiver selv avgjøre både på hvilket trinn i

anskaffelsesprosessen miljøhensyn skulle ivaretas, og på hvilken måte. Dersom oppdragsgiver besluttet å benytte et tildelingskriterium som ivaretok miljøhensyn, gjaldt det imidlertid kun et *bør-krav* om 30 % vektning. Endringen av miljøbestemmelsen representerer derfor en betydelig skjerping av kravene til å ivareta klima- og miljøhensyn ved offentlige anskaffelser.

Endringen av anskaffelsesforskriften § 7-9 er for det første politisk motivert. I Hurdalsplattformen av 2021 fremhever regjeringen tydelige ambisjoner om å bruke offentlige anskaffelser som et verktøy for å fremme bærekraftig utvikling. For det andre følger endringen opp kritikk fra Riksrevisjonen, som i en rapport fra 2022 konkluderte med at offentlige oppdragsgivere i begrenset

grad følger opp Stortingets forutsetninger om å bidra til å minimere miljøbelastningen og fremme klimavennlige løsninger. Oppdragsgiverne ble særlig kritisert for at de kravene som ble stilt, sjelden var ambisiøse og ofte uforholdsmessige.<sup>1</sup>

### 3. Klagenemndas rådgivende uttalelser

#### 3.1. KOFAs sak fra oktober 2024

30. oktober kom KOFA med sin første rådgivende uttalelse om den nye miljøbestemmelsen.<sup>2</sup> Saken gjaldt en åpen anbudskonkurranse i regi av Sykehusinnkjøp HF om anskaffelse av blæreskannere. I anskaffelsesdokumentene stilte Sykehusinnkjøp blant annet krav om at produktene skulle ha en forventet levetid på minimum 10 år. Klima- og miljøsensyn ble imidlertid ikke benyttet som tildelingskriterium, og spørsmålet for KOFA var om dette utgjorde et brudd på miljøbestemmelsen i anskaffelsesforskriften.

I sin uttalelse fremhever KOFA deler av kritikken som tidligere er fremsatt om miljøbestemmelsens utforming, ved å peke på at bestemmelsen intuitivt ikke fremstår logisk. Minstekrav er normalt bedre egnet til å sikre at et gitt klima- og miljøsensyn ivaretas, ettersom en oppdragsgiver vil kunne kreve at valgte leverandør oppfyller minstekravene etter kontraktsinngåelse. Tildelingskriterier er på sin side relative. Ved bruk av tildelingskriterier vil oppdragsgiver kun øke sannsynligheten for at ønskede klima- og miljøeffekter oppnås, men det kan ikke garanteres, ettersom pris kan trumfe miljøkriteriet.

Ettersom forholdene KOFA påpeker som oftest vil gjøre seg gjeldende, er det vår forståelse at terskelen tilsynelatende er lav for å bruke unntaks-

regelen om minstekrav fremfor klima og miljø som tildelingskriterium.

KOFA konkluderer med at begrunnelsen Sykehusinnkjøp hadde gitt, var egnet til å vise at kravene i kravspesifikasjonen ga en «klart» bedre klima- og miljøeffekt. Vilkåret for å gjøre unntak fra hovedregelen om 30 % vektning var dermed oppfylt.

Ikke overraskende legger KOFA ved vurderingen vekt på at Sykehusinnkjøp sikrer oppfyllelse av ønsket levetid på produktene ved å stille minstekrav i anskaffelsesdokumentene. Dersom Sykehusinnkjøp isteden hadde benyttet et tilsvarende tildelingskriterium, ville en ikke sikret at vinnende leverandør kunne tilby 10 års levetid (avsnitt 29).

I tillegg legger KOFA vekt på at minstekravene er strenge, og at de bygger på markedsundersøkelser foretatt av oppdragsgiver, samt forskningsdokumentasjon om levetid. Det er vår forståelse at dette kan tilsi at det skal noe mer til for at unntaksbestemmelsens vilkår kan anses oppfylt, og at det ikke er tilstrekkelig at oppdragsgiver kommer med en generell henvisning til at en gjennom krav vil sikre oppfyllelse av ønskede klima- og miljømålsettinger.

#### 3.2. KOFAs sak fra november 2024

13. november kom KOFA med en ny rådgivende uttalelse i en klagesak om tolkning av miljøbestemmelsen.<sup>3</sup> I saken var Landbruksdirektoratet innklaget for brudd på miljøbestemmelsen som følge av at tildelingskriteriet «Miljø» kun var vektet 15 %. I anskaffelsen var det stilt enkelte miljøkrav, blant annet om bruk av helikopter ved frakt av materiell for å beskytte sårbar arktisk natur. Landbruksdirektoratet la feilaktig til grunn at § 7-9 ikke kom til anvendelse, og hadde derfor verken vurdert om vilkårene for unntak fra hovedregelen om 30 % vektning var oppfylt, eller gitt noen begrunnelse i anskaffelsesdokumentene.

KOFA foretok en selvstendig vurdering av om minstekravet om bruk av helikopter ga «klart» bedre klima- og miljøeffekt. I den forbindelse kom KOFA til at det var relevant å se hen til at oppdragsgiver, i tillegg til minstekravet, hadde vektet et tildelingskriterium som ivaretok klima- og miljøsensyn, med 15 %. Ettersom frakt med helikopter er mer prisdrivende enn alternative transportmidler, som ikke ville gitt samme vern av arktisk natur, vurderte KOFA det som nødvendig å oppstille dette som et minstekrav for å sikre oppfyllelse (avsnitt 34). Løsningen oppdragsgiver hadde valgt, ga dermed klart bedre klima- og miljøeffekt enn et tildelingskriterium om bruk av helikopterfrakt med 30 % vektning.

KOFAs uttalelse i denne saken kan synes å senke terskelen for når unntaksbestemmelsen kan komme til anvendelse, sammenlignet med det KOFA la til grunn i sin uttalelse i den første saken. Oppdragsgiver hadde verken gjennomført markedsundersøkelser eller stilt strenge miljøkrav i konkurransegrunnlaget. Samtidig kan KOFAs vurderinger ha sammenheng med at miljøbestemmelsen skal tolkes relativt til den aktuelle anskaffelsen, slik DFØ fremhever i sin veileder om miljøbestemmelsen.<sup>4</sup> I anskaffelser av større verdi og omfang, som var tilfellet i den første saken KOFA behandlet, stilles det strengere krav til oppdragsgivers ivaretagelse av klima- og miljøsensyn.

### 4. Hvordan revisjon kan bidra til det grønne skiftet

Det norske klage- og håndhevelses-systemet for offentlige anskaffelser bygger på at aktører som mener at regelverket er brutt, selv må ta initiativ til å forfølge saken. Typisk gjelder dette en leverandør som ikke har fått tildelt en kontrakt, slik tilfellet var i de nevnte KOFA-sakene.

1 Riksrevisjonens rapport av 3. februar 2022 om klima- og miljøsensyn i offentlige anskaffelser. Riksrevisjonen hadde analysert anskaffelsesdokumenter kunngjort i 2018 og 2019 innenfor produkt- og tjenestoområder hvor det foreligger en stor klima- og miljøbelastning, og hvor potensialet for å begrense miljøbelastningen og fremme klimavennlige løsninger er betydelig.

2 KOFA sak 2024/1387.

3 KOFA sak 2024/639.

4 Veileder til regler om klima- og miljøsensyn i offentlige anskaffelser på [www.anskaffelser.no](http://www.anskaffelser.no).



Samtidig spiller revisjon på statlig og kommunalt nivå en avgjørende rolle i å sikre etterlevelse av anskaffelsesreglene. Riksrevisjonen har en nøkkelrolle i å påse at offentlige midler og verdier forvaltes i tråd med Stortingets intensjoner. I kommunesektoren har kontrollutvalgene og revisjonen viktige oppgaver i henhold til kommuneloven. Forvaltningsrevisjoner, som ofte fokuserer på kommunens etterlevelse av lover og forskrifter, utgjør en betydelig del av tilsynsarbeidet. Disse revisjonene er en av de mest sentrale mekanismene for å overvåke kommunenes virksomhet, inkludert deres anskaffelsespraksis.

Revisjonene kan omfatte gjennomgang av enkeltanskaffelser, mer systematiske undersøkelser av anskaffelsene i

spesifikke etater, og vurderinger av kommunens overordnede arbeid med anskaffelsesprosesser, herunder praksis knyttet til miljøbestemmelsen. I den forbindelse vil det være sentralt å vurdere om offentlige oppdragsgivere faktisk vektet klima- og miljø med 30 %, og om de har tilstrekkelig grunnlag for å gjøre unntak fra hovedregelen gjennom bruk av miljøkrav. Dersom unntaksbestemmelsen anvendes, skal det gis en begrunnelse i anskaffelsesdokumentene. KOFAs rådgivende uttalelse i den nyeste saken (sak 2024/639) viser at manglende oppfyllelse av begrunnelsesplikten ikke nødvendigvis vil gi konsekvenser for den enkelte anskaffelsen. Revisjoner vil derfor være et sentralt virkemiddel for å avdekke og håndheve brudd på denne plikten.

## 5. Siste ord er ikke sagt om klima- og miljøkrav

KOFA vil i tiden fremover med høy sannsynlighet få inn flere klager med påstand om brudd på miljøbestemmelsen i anskaffelsesforskriften, og det vil også kunne komme tvistesaker for domstolene. Det er ventet ny regulering på området i EU, og anskaffelsesutvalgets utredning, hvor det foreslås endringer i anskaffelsesregelverkets miljøbestemmelser, behandles nå i departementet. Det som imidlertid er sikkert, er at både KOFA og revisjon vil spille en avgjørende rolle i å sikre at regelverket bidrar til en reell grønn omstilling.



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Synne Hurum Austmo og Bernhard Henriksen Nicolaysen, begge Deloitte Advokatfirma.

## Italia – endret praksis rundt SPV-selskapers fradragsrett

I en avgjørelse av 9. august 2024 bekreftet Italias høyesterett at SPV-selskaper (spesialforetak, ofte aksjeselskap, opprettet for å oppfylle et spesifikt mål) har fradragsrett for inngående merverdiavgift knyttet til transaksjonskostnader pådratt av SPV-selskapet når selskapet er involvert i en oppkjøpstransaksjon som resulterer i en sammenslåing av driftsselskapet og SPV-selskapet, og hvor den nye enheten fortsetter den kommersielle aktiviteten. Denne avgjørelsen er i strid med skattemyndighetenes tidligere praksis. Høyesterett uttalte at SPV-selskaper, selv om de bare er etablert for å eie aksjer i «target-selskapet», kan kreve fradrag for pådratte kostnader (f.eks. rådgivningskostnader, due diligence) forutsatt at kostnadene er knyttet til den økonomiske aktiviteten til selskapet.

## Taiwan – innføring av mva. på handel med karbonkreditter

21. august 2024 ga Finansdepartementet i Taiwan ut en pressemelding om innføring av merverdiavgift på handel

med taiwanske karbonkreditter. Finansdepartementet presiserte at innenlandske karbonkredittrransaksjoner faller innenfor merverdiavgiftslovens virkeområde. Det medfører at selgere av karbonkreditter må beregne merverdiavgift, og utstedte formøriktige fakturaer til kjøper ved salg av karbonkreditter.

## Belgia – endringer knyttet til rapportering og betaling av merverdiavgift mv.

23. oktober 2024 ble en kongelig resolusjon som innfører en rekke endringer i den operative siden av merverdiavgiftssystemet i Belgia, publisert. Resolusjonen endrer de økonomiske prosessene knyttet til betaling og tilbakebetaling av merverdiavgift for mva.-registrerte selskaper, samt oppdaterer visse saksbehandlingsregler. For eksempel forlenges innleveringsfristen for kvartalsvise mva.-meldinger fra den 20. til 25. dagen i måneden etter rapporteringsperioden. Videre vil dagens regel om at det ikke ilegges straff for forsinket levering av mva.-melding som leveres innen den 10. dagen i den andre måneden etter rapporteringsperioden, ikke lenger gjelde. En annen endring som foreslås, er en obligatorisk frist på én måned for mva.-pliktige selskaper til å svare på en anmodning fra skattemyndighetene om å inngi nærmere opplysninger. I praksis kan denne responstiden kun forlenges dersom det foreligger «gode grunner». Endringene forventes å tre i kraft 1. januar 2025.

## Danmark – nye anbefalinger for skattemessig behandling av kryptovaluta

Skatterådet i Danmark publiserte nylig rapporten «Finansielle Kryptoverdier», som foreslår nye regler for skattlegging av finansielle kryptoverdier. Rapporten anbefaler at det implementeres nye skatteregler i Danmark, hvor finansielle kryptoverdier skal behandles skattemessig likt som finansielle kontrakter og dermed være underlagt markedsverdimodellen i dansk skattelovgivning.

Per i dag beskattes finansielle kryptoverdier under de generelle reglene i dansk skattlegging. I praksis betyr dette at finansielle kryptoverdier både kan beskattes etter realisasjonsprinsippet, og markedsverdimodellen. Av denne grunn ga statsministeren i 2021 Skatterådet mandat til å undersøke og avklare beskatningen av finansielle kryptoverdier, inkludert å utvikle anbefalinger som kan bidra til en balansert beskatning.

Videre anbefaler Skatterådet at gevinst og tap knyttet til finansielle kryptoverdier bør inngå i beregningen av skattepliktig inntekt som kapitalinntekt på lik linje som finansielle kontrakter. Rapporten anbefaler også at det innføres et kildebegrenset fradrag for tap på kryptoverdier. Dette innebærer at tap kun kan trekkes fra gevinster i samme inntektsår på kryptoverdier, og overskytende tap kan overføres til fremtidige inntektsår.

Det er forventet at det fremmes lovforslag om beskatning av kryptoverdier i løpet av 2025.



# 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