



## Omsetning av retten til å benytte idrettsutøvere

Omsetning av retten til å benytte idrettsutøvere er avgiftspliktig. Fra 1. juli 2010 er dette presisert i en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven. Skattedirektoratet har i et fellesskriv fra februar i år skrevet at det for perioden mellom 1. juli 2001 og 1. juli 2010 skal legges til grunn at slik omsetning var unntatt fra merverdiavgift. Dette innebærer at det ikke er plikt til å beregne utgående avgift for denne perioden, men det er heller ingen fradragsrett.

## Ikke gjennomskjæring ved utfisjonering av eiendom og etterfølgende aksjesalg

Høyesterett har i en dom fra mars i år, avvist at utfisjonering av en eiendom til et selskap der aksjene umiddelbart ble solgt skattefritt innenfor fritaksmetoden, ga grunnlag for gjennomskjæring. Salget av eiendommen var avtalt før fisjonen ble gjennomført.

### Saksforholdet

Conoco Philips besluttet i 2003 å selge sitt datterselskap som bl.a. inneholdt en større eiendom i Randaberg, som tidligere hadde vært leid ut til Conoco. I juli 2004 ble salgoppdraget gitt til en eiendomsmeidler og aksjeselskapet ble solgt den 14. januar 2005 med overtakelse 1. mai samme år. Kjøpesummen var 176 millioner kroner. Siden det også var andre eiendeler i selskapet enn eiendommen, ble det avtalt at selskapet skulle fisjoneres før aksjene ble overført. Etter fisjonen var eiendommen den eneste eiendelen i selskapet.

Skattemyndighetene mente at aksjesalget ga grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring og salget måtte omklassifiseres fra skattefritt aksjesalg i fritaksmetoden til skattepliktig eiendomssalg. Staten tapte i tingretten, men vant i lagmannsretten.

### Høyesteretts syn

Den viktigste motivasjonsfaktoren for at oljeselskapet valgte en løsning med fisjon og etterfølgende aksjesalg var å spare skatt. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring. Transaksjonene må også være i strid med skattereglenes formål. Høyesterett kom til at transaksjonen verken var i strid med formålet med fritaksmetoden eller reglene om skattefritak ved fisjon. Som følge av fritaksmetoden overføres ofte fast eiendom mellom næringslivsaktører ved skattefritt salg av aksjer.

Skattemyndighetene har ved vurderingen av eventuell gjennomskjæring i slike saker gjerne lagt avgjørende vekt på om det er tidsmessig nærhet mellom utfisjoneringen av en fast eiendom i et eget selskap og salget av aksjene. Høyesterett avviser at dette er et vurderingsmoment.

Høyesterett legger også vekt på at lovgiver har vært klar over mulighetene for skattemotiverte omorganiseringer inn i fritaksmetoden, men likevel bevisst valgt ikke å innføre en lovfestet gjennomskjæringsregel. Hensynet til forutberegnelighet tilsier da at man må være varsom med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

## Oppfølgingsmøte med Altinn

Revisorforeningen har hatt møte med den nye ledelsen i Altinn for å følge opp de 24 punktene til forbedring av Altinn som Revisorforeningen kom med innspill om for mer enn ett år siden. Det er positiv vilje i Altinn til å følge opp forslagene, men status viser at nokså lite har skjedd så langt. Det er enighet mellom Altinn og Revisorforeningen om bedre dialog for å sikre fremdrift i oppfølgingen av forslagene.

## Fradrag for lineære avskrivninger av påkostninger på leide lokaler

Skatt Midt-Norge har kommet med enkelte presiseringer og avklaringer til sitt informasjonsbrev fra februar om fradrag for lineære avskrivninger. Bl.a. skal leietakers fradrag for påkostninger fortsatt føres på post 120 i avskrivningsskjemaet.

Leietakers påkostninger når leietaker ikke blir eier av påkostningene, anses som en del av leiekostnaden. Påkostningene føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden. Påkostninger på leide lokaler føres i post 120 i avskrivningsskjemaet RF-1084. Hovedregelen er at leietaker fører påkostningen til fradrag jevnt fordelt over gjestående del av avtalt leieperiode. Er det mest sannsynlig at leieforholdet forlenges, må den forlengede leieperioden inkluderes. Opphører leieforholdet før hele påkostningen er ført til fradrag, kan restbeløpet føres direkte til fradrag siste år. Blir leietaker eier av påkostningen, skal påkostningen saldoavskrives på ordinær måte hos leietaker.

Blir utleier eier av påkostning foretatt av leietaker, skal utleier inntektsføre den skattepliktige fordelen dette medfører og avskrive beløpet over saldo. Den skattepliktige fordelen kan være forskjellig fra leietakers kostnad. Tidspunkt for inntektsføring hos utleier er omtalt i Lignings-ABC, Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi, punkt 6.6.

Er et betydelig driftsmiddel ikke-varig, kan skattyteren i stedet for direkte fradragsføring velge å fordele kostprisen til fradrag over driftsmiddelets antatte levetid (maksimalt tre år). Velges denne løsningen, kan post 120 i avskrivningsskjemaet benyttes.



## Taushetsplikt for opplysninger i aksjonærregisteret

Finansdepartementet har foreslått taushetsplikt for alle opplysninger i aksjonærregisteret. I høringsnotatet foreslås det at alle opplysninger i aksjonærregisteret skal være underlagt taushetsplikt. Opplysninger som kan hentes fra selskapets aksjeeierbok eller fra VPS og som er tilgjengelig for enhver, vil være unntatt taushetsplikt.

Finansdepartementets begrunnelse for forslaget er blant annet at det er ressurskrevende å behandle forespørsler om innsyn. Revisorforeningen legger i sitt høringssvar vekt på at hensynet til åpenhet og offentlighet omkring eierskap med henblikk på å forhindre kriminelle handlinger bør være avgjørende, og går derfor mot forslaget.



## Møtte politisk ledelse i Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Revisorforeningen hadde i mars møte med politisk ledelse i Kommunal- og moderniseringsdepartementet der blant annet følgende saker ble drøftet:

- de positive erfaringene med kommunenes adgang til å velge privat revisjon
- innholdet i regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll
- omfanget av revisors attestasjoner til ulike statlige myndigheter
- behovet for at departementet foretar en helhetlig vurdering av disse attestasjonene

Revisorforeningen påpekte nødvendigheten av å endre regnskapsreglene i kommunene i lys av endringene som skjer i EU. Dette er av vesentlig betydning for de kommunale regnskapene, også innenfor någjeldende rammeverk for regnskap i kommunene.

## Aksjelovendringer våren 2014

I proposisjon 36 L (2013–2014) om retting av feil i lovverket m.m, foreslås det blant annet enkelte endringer i aksjelovene. Departementet foreslår endringer i aksjeloven §§ 3–8, 4–24, 8–1, 9–3, 12–2 og 16–9 og tilsvarende bestemmelser i allmennaksjeloven.

### § 8–1 – Kapitalnedsettelse med utbetaling

§ 8–1 slår etter lovendringene i juni 2013 fast at det er den registrerte aksjekapitalen på beslutningstidspunktet som skal legges til grunn ved beregningen av utbyttegrunnlaget. For øvrig skal beregningen foretas på grunnlag av balansen i det sist godkjente årsregnskapet. Er det gjennomført en kapitalnedsettelse med utdeling til aksjeeierne etter årsskiftet, men før tidspunktet for beslutningen om utbytte, fører ordlyden i annet ledd isolert sett til et ubegrunnet økt utbyttegrunnlag fordi det skal tas hensyn til den reduserte aksjekapitalen, men ikke til den tilsvarende reduksjonen på eiendelssiden som følge av utdelingen.

Prinsippet som kommer til uttrykk i tredje ledd, tilsier imidlertid at det ved beregningen skal gjøres fradrag for det utdelte beløpet. Departementet har foreslått en endring av tredje ledd slik at dette kommer klarere til uttrykk: «Ved beregningen etter første ledd skal det gjøres fradrag for andre disposisjoner etter balansedagen som etter loven skal ligge innenfor rammen av de midler selskapet kan benytte til utdeling av utbytte, eller som omfattes av § 12–1 første ledd nr. 2.»

### § 8–1 – Kapitalforhøyelse med tilførsel av nye midler

En tilsvarende problemstilling oppstår ved kapitalforhøyelse med tilførsel av nye midler (i motsetning til fondsemisjon). Her står man overfor den motsatte situasjonen ved at utbyttegrunnlaget reduseres selv om selskapet er tilført nye midler. Det skjer ved at den økte aksjekapitalen kommer til fradrag i balansen i sist godkjente årsregnskap.

Departementet sier i merknadene til bestemmelsen at «i et slikt tilfelle er det en konsekvens av lovens system at selskapet vil måtte gjøre bruk av en mellombalanse». Ved å velge en mellombalansedato som er senere enn datoen kapitalforhøyelsen er regnskapsført, får man tatt hensyn til økningen i netto eiendeler i beregningen. Selv om en mellombalanse løser problemstillingen, stiller vi oss uforstående til at departementet unnlater å rette opp denne utilsiktede virkningen gjennom en presisering i § 8–1.

### § 8–1 – Utbyttegrunnlaget og fradrag for egne aksjer

Det er foreslått endringer i § 8–1 annet ledd for å unngå at det må gjøres dobbelt fradrag for egne aksjer ved beregning av utbytterammen. Forslaget innebærer at det ikke skal gjøres fradrag i utbytterammen for selskapets beholdning av egne aksjer.

### § 12–2 – Kapitalnedsettelse til dekning av tap

§ 8–1 og § 12–2 annet ledd er endret slik at beregningen av selskapets egenkapital etter de nevnte bestemmelsene skal baseres på selskapets «sist godkjente årsregnskap». Tidligere skulle beregningen foretas på grunnlag av resultatregnskapet/balansen «for siste regnskapsår». Endringene åpner for at det kan foretas utdelinger etter de nevnte bestemmelsene også i tiden etter årsskiftet, men før det er fastsatt årsregnskap for forrige regnskapsår. Departementet foreslår en tilsvarende endring i § 12–2 første ledd første punktum.

### Videre fremdrift for lovendringene

Det er lagt opp til stortingsbehandling av lovsaken i april.

## Revisjonsstandarder tilpasset SMB

Det er etablert en felles nordisk arbeidsgruppe som skal utarbeide forslag til nye standarder for revisjon av små selskaper. Norge er representert ved fagsjef for revisjon Kai Morten Hagen fra Revisorforeningen og Kåre Rødssæteren fra EY. Det jobbes også i egne arbeidsgrupper i hvert land som jobber opp mot den nordiske gruppen, og den norske arbeidsgruppen er alt i full sving.

– Dette er et utrolig spennende prosjekt som vi har store forventninger til, sier adm. direktør Per Hanstad i Revisorforeningen i en kommentar.

## Oppfølgingsmøte med e-DAG

Revisorforeningen har sammen med NARF hatt oppfølgingsmøte med prosjektledelsen i eDAG. Det rapporteres at arbeidet går etter planen og at man går på luften som planlagt 1. januar 2015.

Det er fortsatt usikkert om eDAG på kort sikt innebærer kostnadsbesparelser for næringslivet. Det legges imidlertid helt klart et godt grunnlag som kan gi interessante muligheter i årene som kommer. Revisorforeningen vil følge opp arbeidet i eDAG for å få til forenklinger og forbedringer der det er mulig. Foreningen vil også arbeide politisk for å fjerne hindre for gode, praktiske og fornuftige løsninger til beste for brukerne.

## Ny revisorlovgivning i EU – gjennomføring av nasjonale tilpasninger

Revisorforeningen og topplederne for de største revisjonsselskapene har hatt møte for å drøfte de nye EU-reglene for revisjon av allmenninteresse-selskaper som er i ferd med å bli vedtatt. Hovedtemaet var hvordan bransjen best kan posisjonere seg i forhold til alle valgene de enkelte landene kan gjøre i forbindelse med gjennomføringen av de nye reglene. Direktørene i de fem nordiske revisorforeningene har drøftet det samme. De nordiske revisororganisasjonene vil arbeide sammen for å få mest mulig harmoniserte regler på nordisk nivå.

## Differensiert arbeidsgiveravgift i flere kommuner

Regjeringen foreslår å utvide dagens ordning med differensiert arbeidsgiveravgift med 31 nye kommuner. Samtidig har de nye retningslinjene for regionalstøtte flere sektorunntak enn tidligere, noe som gjør at enkelte næringer må tas ut av ordningen.

Bakgrunnen for forslaget er at nytt EØS-regelverk for regional statsstøtte trer i kraft 1. juli 2014. I den forbindelse vil systemet med regional differensiert arbeidsgiveravgift bli justert. Med forbehold om ESAs godkjenning, vil den nye ordningen omfatte alle kommunene i dagens virkeområde. Dette inkluderer hele Nord-Norge. De 31 kommunene som kommer i tillegg, er spredt på ti fylker fra Nord-Trøndelag til Aust-Agder. De nye kommunene foreslås hovedsakelig plassert i sone 2, mens tre kommuner er foreslått i sone 3.

Den nye ordningen skal tre i kraft fra 1. juli 2014. Dagens avgiftssatser er foreslått videreført.

De nye kommunene i ordningen er:

- Hedmark: Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler og Åmot
- Oppland: Søndre Land og Nordre Land
- Buskerud: Rollag
- Telemark: Drangedal, Nome og Hjartdal
- Aust-Agder: Risør, Gjerstad og Åmli
- Rogaland: Sauda
- Hordaland: Tysnes, Kvinnherad og Jondal
- Møre og Romsdal: Vanylven (sone 3), Sande, Stordal, Vestnes og Nesset
- Sør-Trøndelag: Ørland, Agdenes, Bjugn (sone 3) og Meldal (sone 3)
- Nord-Trøndelag: Inderøy

De nye retningslinjene for regionalstøtte i EU og EØS-området har flere sektorunntak enn tidligere. Det fører til at det ikke er lovlig med differensiert arbeidsgiveravgift for transportsektoren, energisektoren, produksjon av stål og syntetiske fiber, finans og forsikring. I tillegg kommer foretak (i konsern) som utøver aktiviteter typisk for et hovedkontor. Disse sektorene må derfor betale ordinær arbeidsgiveravgift på 14,1 prosent fra 1. juli 2014. På den annen side kommer nå skipsbygging, som tidligere har vært utenfor, inn i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift.

Foretak med virksomhet innenfor landbruk, skogbruk og fiske, som anses å falle utenfor EØS-avtalen, kan fortsette med differensierte satser på samme måte som i dag utenfor den notifiserte ordningen.

## Møte med Arbeidstilsynet om overtid i årsoppgjøret

Revisorforeningen har hatt møte med Arbeidstilsynet i Oslo om overtid i revisjonsbransjen i årsoppgjøret. Foranledningen for møtet var at det er avdekket store forskjeller i regionkontorets vedtak i tilsynelatende like saker hvor det er søkt om dispensasjon fra overtidsbestemmelsene.

Av flere forhold som ble tatt opp, kan nevnes nytt krav om individualisering ved søknader om økt timeramme som foreningen oppfatter som unødvendig og urimelig. Arbeidstilsynet i Oslo har beklaget inkonsistent saksbehandling og vil innen kort tid klargjøre hvordan søknader fra revisjons- og regnskapsbransjen vil bli behandlet og hvilke kriterier som må oppfylles for å få dispensasjon.





## Revisjon av ikke-kommunale barnehager – revisors særattestasjon

Forskrift om regnskapsplikt for godkjente ikke-kommunale barnehager (økonomiforskrift til barnehageloven) bestemmer at: «Barnehagens resultatregnskap skal revideres av statsautorisert eller registrert revisor.» Til tross for at samme ledds annet punktum bestemmer at «Revisjonen skal følge revisorloven», er dette en særattestasjon og betyr ikke at revisor skal registreres som barnehagens revisor i Foretaksregisteret. Kravet om godkjent revisor er begrenset til barnehager som har over et visst antall barn.

Barnehageeier skal innberette opplysninger til kommunen og Kunnskapsdepartementet om bruken av offentlige tilskudd og foreldrebetalingen. Dette skal rapporteres på standardisert skjema fastsatt av departementet. Rapporteringen skal skje elektronisk via rapporteringssystemet BASIL som først blir tilgjengelig i august 2014. Innrapporteringen er altså flyttet fra våren til høsten. Revisors beretning til resultatrapporten vil måtte utformes etter modellen i ISA 805.



## Saker til behandling i BSS

Bokføringsstandardstyret (BSS) har for tiden disse problemstillingene til behandling (mars 2014):

- Kan én bokføringspliktig ha flere kontospesifikasjoner, kunde- og leverandørspesifikasjoner mv.? Bokføringsforskriften § 3–1 om lovbestemte spesifikasjoner.
- Hvordan skal selskap som har satt bort forvaltningen av aksjer til en kapitalforvalter, innrette bokføringen? Bokføringsloven § 7 om bokføring og ajourhold.
- Kan det aksepteres foreløpige rapporter når det brukes avanserte, integrerte løsninger? Bokføringsforskriften § 5–3–3 om dagsoppgjør og § 8–5–3 om kassarapporter.
- Hvilke krav stilles til dokumentasjon av betalingstransaksjoner? Bokføringsforskriften § 5–11 om dokumentasjon av betalingstransaksjoner.
- Hva anses som primær- og sekundærdokumentasjon i forbindelse med bankers utlånsvirksomhet? Bokføringsloven § 13 om oppbevaring.
- Hvilke egenskaper stilles til filformatene ved elektronisk utstedelse og oppbevaring? Bokføringsloven § 13 om oppbevaring.

## Regnskapsføring av usikre skatteforpliktelser

Høyesterett avsa i desember 2013 dom i en skattesak der regnskapsloven ble tolket. I dommen er det lagt til grunn at ligningsmyndighetenes påstand i ligningsvedtak normalt legges til grunn for regnskapsføringen av skatt, selv om skattyter er uenig og tar saken videre til klageinstans og domstolene.

### *Regnskapsføring av usikre skatteforpliktelser*

Ligningsmyndighetene hadde fraveket selskapets selvangivelse ved ligningen for tidligere år (ligningsfravik). Conoco Phillips Skandinavia AS hadde i regnskapet for 2005 ikke kostnadsført økt skatt som følge av ligningsfraviket. Selskapet gjorde gjeldende at kostnadsføringen beror på selskapets vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med et krav om endring. Staten (ligningsmyndighetene) gjorde på sin side gjeldende at kostnadsføring bare kan unnlates dersom det på et objektivt grunnlag er tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side etter klage eller rettslig prøving.

Høyesterett mente man står overfor en betinget skatteforpliktelse. Det følger av NRS 13 at en usikker forpliktelse skal regnskapsføres (innregnes) hvis det er sannsynlighetsovervekt for at den vil komme til oppgjør, og at den skal måles til beste estimat. Dommen synes å legge til grunn at sannsynlighetskriteriet som hovedregel er oppfylt for ligningsfravik. Selskapet fikk ikke medhold i at kostnadsføringen beror på selskapets egen vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med et krav om endring. Staten fikk ikke medhold i at det må være tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side for at kostnadsføring skal kunne unnlates. I sin konklusjon bygger retten på at det er nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumtivt vil være «beste estimat», og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres.

Forutsetningen i dommen er at det foreligger et ligningsvedtak. Der man er i fasen før ligningsvedtaket er fattet – forespørsel fra ligningsmyndighetene om ytterligere informasjon, pågående bokettersyn etc. – antar vi at spørsmålet om det foreligger sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen vil komme til oppgjør fortsatt skal vurderes konkret. Der det foreligger et ligningsvedtak som er brakt videre og blitt gjenstand for vedtak i klageinstans og eventuelt domstolene, skal avgjørelsen i den til enhver tid siste instans som hovedregel brukes som uttrykk for «beste estimat».