

## En ubehagelig sannhet



At teknologiene vi feirer som nyskapende og fremtidsrettede også er til stor hjelp for de kriminelle, var noe av det som tydelig kom frem på BDOs Risikokonferanse 2018 som ble avholdt i Oslo i midten av mars.

Chris Culina, leder av BDOs Computer Emergency Response Team (CERT), fortalte blant annet hvor enkelt det er å bli cyberkriminell.

Det eneste som er nødvendig av hjelpemidler for å starte en slik «karriere», er lav moral og kapital – resten av hjelpemidlene kan kjøpes på nettet. På det som omtales som det mørke nettet kan nemlig alt fra nødvendig programvare til e-postlister og hjelp til hvitvasking, kjøpes.

## Næringslivets tilgang til kapital

Avvikling av formuesskatten er ett av forslagene fra Kapitaltilgangsutvalget for å gi næringslivet bedre tilgang på kapital.

Kapitaltilgangsutvalget har vurdert kapitaltilgangen til næringslivet. Utvalgets overordnede vurdering er at det norske kapitalmarkedet i hovedsak fungerer godt. Utvalget foreslår blant annet:

- Avvikling av formuesskatten, eventuelt erstatte den med andre skatter med mindre negativ virkning på kapitaltilgang eller endre verdsettingen av formuesobjekter
- Aksjesparekonto kan utvides til unoterte aksjer
- Kapitalen i stiftelser kan brukes til å finansiere næringslivet
- Bedre såkornordning
- Åpne for mer crowdfunding (folkefinansiering av både egenkapital og lån)
- Gjeldsforhandlingsreglene i konkursloven bør endres for å bidra til mer effektive konkurser og restruktureringer
- Opplysninger om eiere, både i AS og ASA, bør i utgangspunktet være tilgjengelige for alle

Utvalget har vært ledet av førsteamanuensis Aksel Mjøs fra NHH

## Flere leverer regnskap

Regnskapsregisteret manglet pr. 1. mars bare i underkant av 1600 regnskap for 2016, en nedgang på 39 prosent fra året før. Tallet gjelder aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, boligbyggelag, samvirkeforetak og europeiske foretak. Restansen utgjør 0,6 prosent av de innsendingspliktige.

Regnskapsregisteret vil varsle tingrettene om at vilkårene for tvangsoppløsning er til stede for selskaper som de ikke har mottatt komplett årsregnskap fra før 6. april 2018.

## Over én milliard i tvangsmulkt

Skatteetaten ila i alt 1,018 mrd. kr i tvangsmulkt i 2017. Av dette er 435,6 mill. kr (42,7 %) innbetalt.

Det viser tall fra skatteetaten.

Ikke overraskende er det for sent levert skattemelding for formues- og inntektsskatt og skattemeldingen for merverdiavgift som utgjør de største beløpene.

Nedenfor følger en oversikt over hvor mange som fikk medhold i klage på tvangsmulkt.

- Grunnlagsdata: 99 klager med fullt medhold i 2016/2017
- Skattemelding formue og inntektsskatt: 6731 fikk medhold og 713 fikk delvis medhold
- Skattemeldingen for merverdiavgift: 1921 klager fikk fullt medhold



## Konsernbidrag over landegrensene

Yara fikk ikke medhold i lagmannsretten for sitt krav om fradrag for konsernbidrag til et datterselskap i Litauen.

Yara International ASA (Yara) krevde for inntektsåret 2009 fradrag for om lag 93 millioner kroner i konsernbidrag til sitt litauiske datterselskap. Datterselskapet ble besluttet likvidert i 2010 og endelig slettet i 2012.

De norske konsernbidragsreglene krever at både giver og mottaker av konsernbidrag er skattepliktige til Norge, jf. skatteloven § 10-4, jf. § 10-2. Under saksforberedelsen innhentet lagmannsretten en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen med spørsmål om de norske konsernbidragsreglene er i strid med EØS-avtalen og etableringsfriheten.

### EFTA-domstolens dom

EFTA-domstolens dom forelå 13. september 2017. Av dommen fremgår det at de norske konsernbidragsreglene om at både giver og mottaker må være skattepliktige til Norge, utgjør en restriksjon mot etableringsfriheten. Denne restriksjonen kan likevel begrunnes i tvingende allmenne hensyn, slik som behovet for å ivareta en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom EØS-statene eller for å utelukke rent kunstige ordninger som fører til skatteomgåelse. I tilfeller hvor underskuddet i det utenlandske

datterselskapet er endelig, går imidlertid de nasjonale kravene lenger enn det som er nødvendig for å nå disse målene, uttalte EFTA-domstolen.

Det siste omtales gjerne som «Marks & Spencer-unntaket».

### Ikke godtgjort endelig tap

For lagmannsretten var derfor spørsmålet om det forelå et endelig tap, dvs. om det var godtgjort at alle muligheter for å utnytte underskuddet var uttømt.

Lagmannsretten uttalte at den som krever skattefradrag, må godtgjøre overfor skattemyndighetene at det foreligger et endelig tap. Retten kunne ikke se at Yara hadde godtgjort at underskuddet i det litauiske datterselskapet ikke kunne vært utnyttet på annen måte.

Yara kjøpte aksjene i det litauiske selskapet fra et finsk konsernselskap. Noen måneder før ble hele virksomheten i det litauiske datterselskapet – uten underskuddet – solgt til tredjemann. Lagmannsretten mente at det ikke var ført bevis for at Yara ikke kunne solgt selskapet (aksjene) med igangværende virksomhet. Lagmannsretten viste også til at Yara må ha vært klar over at det litauiske selskapet hadde et latent underskudd da aksjene ble kjøpt fra det finske konsernselskapet.

## Utskrift av skattemelding fra Altinn

Revisorforeningen har fått tilbakemeldinger fra våre medlemmer om at muligheten for etterkontroll av innlevert skattemelding på Altinn er blitt vanskeligere.

En printversjon/PDF av RF-1167 Næringsoppgave eller RF-1028 Skattemelding har nå blitt på 20–25 sider. Revisorforeningen har tatt saken opp med Skattedirektoratet.

Revisorforeningen gikk mot de foreslåtte endringene av skjemaene i juni 2017 og påpekte at det er viktig at innsendte tall («skjemaene») må kunne tas ut på en slik måte at de kan etterkontrolleres. Dette er viktig av flere årsaker som ble beskrevet nærmere i et vedlagt brev.

Vi er svært overrasket over at det ikke er tatt hensyn til våre innspill. Endringen som nå er gjennomført, skaper merarbeid for de næringsdrivende, regnskapsførerne og revisorene.

Det er viktig at «skjemaene» fortsatt kan tas ut og presenteres på en slik måte at de kan etterkontrolleres. Vi ber i brevet om at Skattedirektoratet umiddelbart åpner for en lesbar versjon av innsendt RF-1028, 1175 og 1167.



## Bisnode – temperaturmåler

www.bisnode.no

	Siste måned	Nest siste måned	Endring i %	Sml. med 1 år tilbake	Endring
Konkurser	542	504	7,5 %	545	-0,6 %
Tvangsavviklinger	61	67	-9,0 %	79	-22,8 %
Nyregistreringer	18 655	18 912	-1,4 %	18 915	-1,4 %
Antall anmerkninger	1 625 267	1 614 267	0,7 %	1 537 895	5,7 %
- Personer m/anmerkninger	257 689	257 891	-0,1 %	249 314	3,4 %
- Foretak m/anmerkninger	51 337	50 738	1,2 %	50 195	2,3 %

Siste måned = 26.2.-4.4

Nest siste måned = 24.1-25.2

1 år tilbake = 26.2.17-4.4.18

Kilde: Bisnode

## Bitcoin – skatt og MVA



Skattedirektoratet har kommet med en veiledning om skatte- og merverdiavgiftsmessig behandling av bitcoin og andre virtuelle valutaer.

Veiledningen forklarer først hva en såkalt virtuell valuta er og hvordan den fungerer. Deretter gir Skattedirektoratet en orientering om hvordan bitcoin skal behandles skattemessig og avgiftsmessig.

Gevinst og tap ved realisasjon av bitcoin er skattepliktig. Tap er fradragsberettiget. Beholdning av bitcoin er skattepliktig formue.

I veiledningen behandles bl.a. følgende temaer:

- Realisasjon av bitcoin og andre virtuelle valutaer er kapitalinntekt
- Formuesbeskatning av bitcoin og andre virtuelle valutaer
- Hvordan dette oppgis i skattemeldingen, herunder dokumentasjon
- Grensen mot virksomhet
- Utvinning/mining av bitcoin
- Merverdiavgiftsbehandling av virtuelle valutaer
- Kort omtale av ICO (Initial coin offering)
- Henvisning til tidligere uttalelser om virtuelle valutaer

## Næringseiendom i AS – «sikkerhetsventilen»

Skattedirektoratet vil endre rettledningsteksten for tilfeller der et AS eier næringseiendom som verdsettes etter den såkalte «sikkerhetsventilen»

Etter skatteloven § 4-10 første ledd kan man kreve å få satt ned verdien av næringseiendom dersom den beregnede verdien etter FSFIN § 4-10-2 flg. overstiger 96 % av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

I rettledningen til skjema RF-1098 Formue av næringseiendom og RF-1028 Skattemelding for formues- og inntektsskatt – aksjeselskaper mv. står det at verdien av næringseiendommen for aksjeselskapet settes til 100 % av omsetningsverdien i slike tilfeller.

Dette er ikke i tråd med Finansdepartementets uttalelser i Prop. 1 LS (2017–2018) pkt. 4.1.3 der det fremgår at man i slike tilfeller skal bruke 96 %-verdien som «full verdi» ved beregningen av verdien på aksjene.

Revisorforeningen tok spørsmålet opp med Skattedirektoratet, som i kunngjøring datert 15. mars 2018 opplyser at de vil endre rettledningene på dette punktet i tråd med revisorforeningens innspill.

Dette får virkning for beregningen av aksjeverdien som aksjonærene skal benytte ved formuesfastsettelsen for 2018. Dette får også virkning for de tilfeller der aksjonærene skal benytte formuesverdien pr. 1. januar 2018 ved formuesfastsettelsen for 2017 (bl.a. fordi selskapet har gjennomført kapitalendring med inn- eller utbetaling).

Når det gjelder formueskattepliktige selskaper, f.eks. samvirkeforetak, skal imidlertid selskapet benytte 100 %-verdien. «Rabatten» på 4 % blir gitt i skattemeldingen, post 506 a 2.

## Profesjonell skepsis og neuroscience

Postdoktor Cardamine Carmen Olsen ved NHH har i Journal of Accounting Literature publisert artikkelen Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. Artikkelen er skrevet med Anna Gold som er Professor på Vrije Universiteit Amsterdam og Professor II på NHH. Artikkelen ble til i forbindelse med at Carmen Olsen var stipendiat ved Institutt for Regnskap, Revisjon og Rettsvitenskap på NHH, med støtte fra Revisorforeningen.

Artikkelen identifiserer nye forskningsspørsmål, faktorer og teorier som kan løse aktuelle problemområder når det gjelder forskning om profesjonell skepsis (PS). I artikkelen identifiseres følgende PS-forskningsområder som potensielt kan forbedres ut fra nevrovitenskapelige perspektiver: 1) teori, 2) tillit, 3) PS som personlighetstrekk og situasjon, 4) oppdagelse av bedrag/misligheter og 5) skeptisk vurdering og beslutningstaking.

Artikkelen avsluttes ved å diskutere det kritiske spørsmålet om integrering av et nevrovitenskapelig perspektiv og teorier i PS-forskning er verdifullt og veien videre for fremtidig PS-forskning.

Artikkelen finnes på: [sciedirect.com/science/article/pii/S0737460717301295](https://sciedirect.com/science/article/pii/S0737460717301295)

## Strategi mot arbeidslivskriminalitet

Regjeringen har oppdatert sin strategi mot arbeidslivskriminalitet.

Rapporten omhandler blant annet tiltak mot svart økonomi, mer effektiv sanksjonering av lovbrudd, styrket informasjonsdeling og en mer kunnskapsbasert innretning av skatteetatens samlede innsats mot svart økonomi og arbeidslivskriminalitet.



## Forvaltningshonorar måtte deles opp

Høyesterett kom til at forvaltningshonorar i private equity-bransjen måtte deles opp i en fradragsberettiget forvaltningsdel og en ikke-fradragsberettiget transaksjonsdel.

Private equity (PE) er en betegnelse på investeringer som fortrinnsvis skjer i unoterte selskaper med tanke på å utvikle dem for gevinst ved senere salg. Egenkapitalen hentes fra investorer og organiseres i en fondsstruktur. Investorene beskattes som deltakere i et selskap med deltakerfastsetting.

### Forvaltningshonorar

Investorene i PE-bransjen betaler et forvaltningshonorar, ofte 2 % av investeringen. Honoraret skal dekke kostnader til å søke etter og identifisere aktuelle investeringsprosjekter blant et stort antall potensielle objekter. Videre skal forvalteren gjennom aktivt eierskap utvikle og foredle de investeringene fondet gjør. Ved utløpet av eierperioden skal forvalteren dernest planlegge og gjennomføre en realisasjon av fondets investeringer på en måte som gir høyest mulig gevinst.

Det var krevd fullt fradrag for forvaltningshonorarene. Sentralskattekontoret for storbedrifter (Sfs) mente imidlertid at honorarene måtte deles i en fradragsberettiget og en ikke-fradragsberettiget del og at kun 60 % av honoraret var fradragsberettiget.

### Høyesterett

Praktiske vanskeligheter med å fordele honoraret kan ikke være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen. Når de respektive andelene ikke lar seg måle nøyaktig, må fordelingen gjøres ved skjønn.

### Hovedformåls læren

Investorene hadde påberopt seg den såkalte hovedformåls læren. Dette går i korthet ut på at dersom en kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet være avgjørende for fradragsretten. Den fradragsberettigede forvaltningsdelen utgjorde den klart største delen av honoraret.

Høyesterett mente at hovedformåls læren kun gjelder tilfeller der en og samme kostnad har flere formål. Da har rettspraksis valgt en alt-eller-intet-løsning. Dette er ikke tilfelle i denne saken der formålene gjelder forskjellige deler av kostnadene. En del av honoraret er kostnader knyttet til den løpende forvaltningen av selskapsporteføljen mens en annen er kostnader knyttet til arbeid med kjøp og salg av selskapene i porteføljen.

De praktiske vanskelighetene kan ikke være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen. Når de respektive andelene ikke lar seg måle nøyaktig, må fordelingen gjøres ved skjønn.

Staten fikk altså medhold i at ligningen av fondsdeltakerne bygde på riktig rettsanvendelse.

### Skjønnsutøvelsen

Vedtaket ble likevel opphevet som ugyldig, idet Høyesterett ikke kunne se at skjønnet fremstod som godt overveid og begrunnet. Denne delen av vedtaket må derfor behandles på nytt av Sfs.

## Samfakturering av nettleie og elektrisk energi



Bokføringsforskriften er endret med virkning fra 12. mars 2018 slik at det kan foretas samfakturering innen kraftbransjen uten at det krever særskilt dispensasjon fra Skattedirektoratet.

Kraftbransjen har en langvarig praksis for samfakturering av nettleie og elektrisk energi. I avregningsforskriften ble det tatt inn bestemmelse om slik fakturering i 2016. Nå er også bokføringsregelverket lagt til rette for felles fakturering av nettleie og elektrisk energi.

Les mer på: [revisorforeningen.no/samfakturering](http://revisorforeningen.no/samfakturering).

# LUNCH



## Revisjon av friskoler – tematisyn 2017

Finanstilsynet gjennomførte i 2017 et tematisyn om revisjon av frittstående skoler som mottar statstilskudd til driften.

Tematisynet var rettet mot den betydningen reglene i friskoleloven med forskrifter har ved revisjonen av årsregnskapet og ved avgivelsen av særattestasjoner etter friskoleloven og bestemmelsene om merverdiavgiftskompensasjon. Finanstilsynet fremhever at også andre revisjonsklienter enn friskoler er underlagt særlovgivning som revisor plikter å sette seg inn i. Mye av det som fremkommer i rapporten vil være relevant for alle revisjonsklienter som er underlagt ulik særlovgivning.

### Konklusjoner i rapporten

Finanstilsynet konkluderer med betydelige mangler i revisjonsutførelsen for mange av de kontrollerte oppdragene. Ifølge Finanstilsynet skyldes svak revisjon i hovedsak at revisor ikke har vært klar over eller satt seg tilstrekkelig inn i den særlovgivningen som gjelder for friskoler. I over halvparten av oppdragene anser Finanstilsynet at det foreligger vesentlige mangler i dokumentasjonen av hva revisor har vurdert og kontrollert. Ifølge rapporten er det stort spenn i kvaliteten på revisjonen. Hovedinntrykket er at kvalitetsnivået er høyest i revisjonsvirksomheter med flere oppdragsansvarlige revisorer og revisormedarbeidere.

Finanstilsynet understreker at dersom revisor ikke har satt seg inn i det særlige regelverket som gjelder for den reviderte, er det stor risiko for at feil og mangler ikke oppdages i revisjonen og at revisor ikke påser at forholdet blir rettet.

### Forbedringer

Konklusjonene fra tematisynet med friskolene viser at det er nødvendig for revisor å ha økt oppmerksomhet mot etterlevelsen av særlovgivning som klienten er underlagt ved revisjon av årsregnskapet og ved avgivelse av ulike særattestasjoner. Overholdelse av slik lovgivning kan ha vesentlig betydning for poster i årsregnskapet (for eksempel vilkår for offentlige tilskudd) eller for forutsetningen om fortsatt drift (for eksempel konsesjonsvilkår).

Revisjon av foretak som er underlagt særlovgivning, vil være et fokusområde i årets kvalitetskontroll.

Dette vil også være tema for ett av kursene på DnR-konferansen på Gardermoen 5. og 6. september. Du kan melde deg på konferansen når programmet blir lagt ut i midten av april.

Mer om Finanstilsynets rapport fra tematisynet 2017 på: [revisorforeningen.no/globalassets/fag/revisjon/friskoler-2017--endelig-rapport.pdf](http://revisorforeningen.no/globalassets/fag/revisjon/friskoler-2017--endelig-rapport.pdf)

## Endringer i aksjeloven gir endringer i SA 3802

Revisjonskomiteen har oppdatert standarden som følge av aksjelovendringene som trådte i kraft i sommer.

Den oppdaterte standarden er nå vedtatt av styret i Revisorforeningen. Tilhørende eksempelsamling er også oppdatert.

### Åpningsbalanser

Siden åpningsbalanser ikke lenger er et krav etter aksjeloven, er standardens punkter om revisors kontroll av åpningsbalansen slettet.

### Kapitalnedsettelse

Revisorbekreftelser for allmennaksjeselskaper som skal foreta en kapitalnedsettelse, er fortsatt obligatorisk etter allmennaksjeloven, men ikke lenger for aksjeselskaper. Revisjonskomiteen har derfor fjernet alle henvisninger til aksjeloven for disse bekreftelsene.

### Uttreden og utløsning

Punkt 237-243 er opphevet som følge av at kravene til revisorattestasjon er tatt ut av aksjeloven.

## Høring – økonomiforskrift til friskolelova

Utdanningsdirektoratet foreslår endringer i økonomiforskriften til friskolelova. Det foreslås endringer i både innhold og regelstruktur. Forslaget innebærer at bestemmelsene følger skolens livsløp, gjennom søknad, oppstart, drift og nedleggelse. Det foreslås også å flytte noen av bestemmelsene i forskrift til friskolelova til den nye økonomiforskriften.

Høringsforslaget er tilgjengelig på Utdanningsdirektoratets nettsider, [hoering.udir.no/Hoering/190?noRedirect=True](http://hoering.udir.no/Hoering/190?noRedirect=True).

Høringsfristen er satt til 15. mai 2018 og Kunnskapsdepartementet tar sikte på at forskriftsendringene trer i kraft 1. august 2018.

