

Revisjon og Regnskap

Skatt og merverdiavgift – del I:

Rammebetingelsene for Havvind må klargjøres

Side 46



Signering av skatteopplysninger

Side 29

Hva ChatGPT mener om revisjon

Side 26

GDPR er fem år:

Slik får du kontroll på databehandler-avtalene dine Side 32

eKurs

Fleksibel etterutdanning – når som helst og hvor som helst!

[LES MER](#)



5

KOMMENTAREN

**Revisjon mer attraktivt
blant studentene**

Henrik Woxholt

6

AKTUELT

7

LUNCH

11

Revisortreffet 2023

14

Signaturen som er gull verdt

16

JOB OG HELSE

**En sunn kropp
– før, under og etter sommeren**

Gunn Helene Arsky

18

AVGIFTSADVOKATEN SVARER

Ivan Skjæveland

19

OFTTE STILTE SPØRSMÅL

20

**Slik blir grunnrenteskatten
på havbruk**

Tone Kaarbø, Ida Heldal

21

Svindel i en digital hverdag

Andreas Forbech Havre

23

**Verdipapirlovutvalgets utredning
om bærekraftsrapportering**

Kjersti Okstad Kirkeby, Carl-Emil Akselberg
Sissel Riise

26

Hva ChatGPT mener om revisjon

Alf Asklund

29

Signering av skatteopplysninger

Henning Stokke, Inger Helene Iversen

31

**Revisors plikter
– reaksjoner ved mislighold**

Arnt Olav Aardal
Nichlas Gundelach Ødegaard

32

**GDPR er fem år:
Slik får du kontroll på
databehandleravtalene dine**

35

**Certificate of Origin og ikke-
preferensielle opprinnelsesregler**

Helene Øien Hval

37

**Tiårsfristen ved frivillig retting:
Svekker skattytters
rettssikkerhet**

Erik Stenvik Granly, Pernille Abildsnes

40

**Internkontroll knyttet
til bærekraftsrapportering**

Ingunn Borlaug, Henriette Andreassen

43

Regnskapsstandardsetting i Norge

Steinar S. Kvifte

46

**Skatt og merverdiavgift – del I:
Rammebetingelsene for
Havvind må klargjøres**

Lars Hallvard Walby, Hilde Thorstad
Øystein Andal

52

Høyesteretts dom i «tipssaken»

Håkon Angell

53

**Foreslår innstramminger
i rentebegrensningsregelen**

Børge Busvold

54

**Kildeskatt på pensjon
og uføreytelser ved emigrasjon**

Olav Hannisdal

58

**Ny standard for god
regnskapsføringsskikk del I:
En prinsipp- og risikobasert standard
med fokus på kvalitetsstyring**

Jan Terje Kaaby

64

**En føljetong om begrensning
Fradragsrett for inngående
merverdiavgift**

Tor Arne Pedersen

67

**Verdipapirfond:
– Mva ved innkjøp fra
underleverandører i utlandet**

Anne Grethe Sandøy, Marius Holm Hansen

71

**Del III:
Saker fra skatteklagenemndas
behandling 2022**

Line Solli

73

INTERNASJONAL SKATT OG AVGIFT

Adrian Dobloug Høidahl
Synne Hurum Austmo

NR. 5/2023
93. årgang

Utgitt av

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

Redaktør

Alf Asklund
alf.asklund@revisorforeningen.no

Abonnement

Årsabonnement: kr 690,-
Bankkonto: 1503.01.29781

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

Utgivelse

Utkommer med 8 nummer pr. år og gjøres
tilgjengelig for alle medlemmer i Den norske
Revisorforening.

For spørsmål vedr. abonnement, kontakt
forlags- og kurskoordinator Ingela Skogli,
forlag@revisorforeningen.no

Abonnenter

ca. 6100

Foto

Illustrasjonsfoto der ikke annet er oppgitt:
ScandinavianStockPhoto

Layout og produksjon

Aksell AS
ISSN 2703-9722

Annonser

Forespørsler rettes til Ellen Graham
på telefon 23 36 52 00 eller
e-post forlag@revisorforeningen.no



Revisjon og Regnskap



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

TOPBOARD
875 x 200 pixler

BOARD
300 x 200 pixler

DIGITAL ANNONSERING REVISJON OG REGNSKAP 2023

Format og priser

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

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

Rabatter

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

Annonsbestilling

Ellen Graham

Telefon: 23 36 52 00 / e-post: forlag@revisorforeningen.no

SKYSKRAPER
300 x 600 pixler

[Klikk her for mer informasjon](#)



Statsautorisert revisor
Henrik Woxholt
 Styreleder i Revisorforeningen

Revisjon mer attraktivt blant studentene

Resultatet av en god revisjonsprosess er ofte usynlig for omverdenen og de fleste tenker ikke over at bak signaturen ligger det omfattende dialog med styret og ledelsen i selskapene, teamarbeid, faglig innsikt og prosesser. Eller ser økonomistudentene faktisk det som ligger bak en revisjonsberetning og på bakgrunn av det søker seg til revisjon?

I årets Universum-undersøkelse, hvor i underkant av 11 000 studenter har stemt frem Norges mest attraktive arbeidsgivere, kommer det frem at revisjon, sammen med bank og energi er bransjene som øker mest i attraktivitet.

Revisjonsselskapene fortsetter klatringen og kan vise til høyere plassering også i år. Selv om dette gjelder økonomistudentene i helhet, vet vi at revisjonsdelen hos de store utgjør en betraktelig del av virksomheten. Jeg tolker det derfor dithen at både det fokuset vi har på å snakke opp yrket, sammen med omdømmekampanjen, sakte, men sikkert gjør at vi klarer å gjøre revisjon enda mer attraktivt for de unge.

Fritid, team og teknologi er viktig ved valg av arbeidsgiver

I tillegg til å formidle mulighetene som finnes innenfor revisjon må vi også se på studentenes preferanser ved valg av yrke og arbeidsgiver. Universum-undersøkelsen viser at det økonomene nå legger mest vekt på er å ha nok fritid, kombinert med å jobbe i team med den nyeste teknologien. Dette er lovende, for revisoryrket er et sosialt teamarbeid, teknologidrevet og svært variert.

Teamwork fra dag én

Som revisor jobber man i team fra dag én. Tverrfaglige team med økonomer, teknologer, samfunnsvitere, jurister og sosiologer, alt for å dekke bredden i arbeidsoppgavene. Vi jobber også tett med ledelsen hos kundene våre. Det er med på å utvikle en unik forretningsforståelse, vi får ta del i mange viktige vurderinger og får gode muligheter til faglig fordypning og spesialisering, samt innsikt i og kunnskap om ulike bransjer og selskaper.

Teknologidrevet

Revisoryrket er variert og i stor grad teknologidrevet. Digitaliseringen bidrar til at det blir færre rutineoppgaver, og mange nye og spennende oppgaver står i kø. Kjernen i revisjon er den samme, men måten vi revisorer jobber på, har de siste årene utviklet seg enormt.

Verdier og bærekraft fortsatt viktig for de unge

I Deloitte's nyeste Millennial Survey svarer halvparten av Gen Z i Norge at de har takket nei til en oppgave, og hele 40 prosent har takket nei til en potensiell arbeidsgiver på grunn av personlige holdninger og verdier. Vi må derfor også i stor grad formidle selskapenes verdier

og kultur og samtidig vise hvordan våre medarbeidere gjennom jobben de gjør kan bidra til endring og utvikling.

Revisjon er en jobb med høy samfunnsverdi, og viktig for det grønne skiftet – noe vi også vet at de unge er opptatt av. Nå som kravene til rapportering skjerpes og bærekraftrapportering i prinsippet blir likestilt med den finansielle rapporteringen, kan vi bruke vår kompetanse til å jobbe for at samfunnets ambisiøse bærekraftsmål nås.

Ungdommen inntar styrerommet i Revisorforeningen

For å tiltrekke og bevare de unge, må de også bli hørt. Snittalderen i revisjon er lavere enn i de fleste andre bransjer, myten om at det er veldig mange eldre i revisjon stemmer faktisk ikke. Dette er også et viktig poeng når vi skal snakke om revisjon. Det er viktig å vise at vi tar de yngre på alvor og gir dem mulighetene de fortjener til å påvirke utviklingen i bransjen.

Et av tiltakene for å få de yngre med på banen er å invitere dem inn i styret. I 2022 vedtok vi at det alltid skal være minst tre styremedlemmer under 35 år i Revisorforeningen.

God sommer!

Tips oss!

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

Viktig hvis du vil beholde tittelen som statsautorisert revisor

Etter at du har fått godkjenning som statsautorisert revisor, må du oppfylle lovkravene til skikkethet og etterutdanning til enhver tid for å beholde godkjenningen. Overgangsordningen som gjør det mulig å kalle seg statsautorisert revisor uten å oppfylle kravet til 120 timer etterutdanning, utløper nå i 2023.

Dersom du ikke har revisorregisternummer, må du [søke Finanstilsynet om revisorregisternummer](#) innen utgangen av 2023 for å kunne fortsette å bruke tittelen statsautorisert revisor når vi passerer årsskiftet.

Kursplanlegger

Hvis du er medlem i Revisorforeningen og/eller har [Rekomp kursabonnement](#), har du tilgang til en [kursplanlegger](#) på revisorforeningen.no.

Er du usikker på om du er revisor med eller uten revisorregisternummer? Det finner du ut om du søker på navnet ditt i [Finanstilsynets virksomhetsregister](#).

Automatisk deponering av tittel

Hvis du som mangler revisorregisternummer ikke søker Finanstilsynet innen utgangen av 2023, blir tittelen din automatisk deponert. Det innebærer at i mellomperioden kan du ikke bruke tittelen statsautorisert revisor, men du kan søke om å få tittelen igjen på et senere tidspunkt. Kravene som stilles til søknad og dokumentasjon ved søknad om godkjenning etter deponering, er tilsvarende som ved søknad om revisorregisternummer.

Dersom du ikke praktiserer som revisor, og ikke ønsker å oppfylle kravet til løpende etterutdanning for å kunne bruke tittelen statsautorisert revisor,

kan du deponere tittelen din. Dette skjer automatisk dersom du ikke har revisorregisternummer og ikke søker Finanstilsynet om revisorregisternummer innen 31.12.2023.

Med deponert godkjenning kan du ikke bruke revisortittelen

Deponering betyr at du frivillig sier fra deg revisorgodkjenningen, og at du senere kan aktivere godkjenningen med en forenklet søknadsbehandling i Finanstilsynet.

Med deponert godkjenning kan du ikke bruke revisortittelen. Du behøver ikke å oppfylle kravene til etterutdanning. Du fortsetter som fullverdig medlem av Revisorforeningen.

Mer utfyllende informasjon om temaet finnes på revisorforeningen.no

SA3801 Revisors attestasjoner til Skatteetaten – høring

Høringen gjelder forslag til oppdatert attestasjonsstandard SA 3801. Standarden skal etter forslaget benyttes ved attestasjoner som avgis 1. januar 2024 eller senere.

Revisjonskomiteen ber om at skriftlige kommentarer til forslaget sendes til ruben.bjerketveit@revisorforeningen.no innen 30. september 2023.

Les mer på revisorforeningen.no

Foreslår forenklinger for fusjonsfordringer og gjeld etter trekantfusjon og fisjon

Finansdepartementet har sendt på høring forslag om at skattemessig verdi på fusjonsfordringer og gjeld etter konsernfusjon og fisjon (trekantfusjon/fisjon) settes lik regnskapsmessig verdi.

Dermed vil ikke realisasjon eller konvertering av fusjonsfordringen utløse skattemessig gevinst eller tap slik reglene er i dag, jf. skatteloven § 11-7 annet og tredje ledd. Det vil innebære en forenkling for skattyterne, ikke minst i de tilfeller det ikke er mulig eller hensiktsmessig å utligne gevinst og tap ved konsernbidrag mellom de involverte selskapene.

I tillegg foreslår departementet i høringsnotatet å lovfeste regler om skattefri grenseoverskridende fusjon av verdipapirfond og skattefri sammen slåing og deling av sparebanker der det opprettes en eller flere sparebankstiftelser i forbindelse med omorganiseringen.

Det foreslås at endringene skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2024.

Les mer på regjeringen.no

Egen revisjonsstandard for SMB-virksomheter nærmer seg mål!

Arbeidet med en egen standard for revisjon av små og mindre komplekse virksomheter (LCE-standarden) nærmer seg mål!

Den internasjonale standardsetteren IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board) har videreutviklet standarden etter å ha tatt hensyn til mottatte høringsvar. Det har tidligere vært avholdt en todagers konferanse i Paris der høringsvarene ble diskutert. Noen av hovedpunktene fra konferanse ble omtalt i Revisjon og Regnskap 5-2022.¹

Arbeidsgruppen som har jobbet med videreutviklingen av standarden ledes av Revisorforeningens fagdirektør Kai Morten Hagen og IAASB har i dette arbeidet fokusert på noen av hovedområdene for kommentarer fra høringen:

- hvem kan benytte standarden?
- risikovurdering og identifikasjon
- revisjon av estimater
- dokumentasjon og konsernrevisjon.

¹ https://www.revregn.no/journal/2022/5/m-569/Ny_standard_for_revisjon_av_sm%C3%A5_virksomheter



Fra arbeidsgruppens siste møte i Toronto som skjedde i regi av den kanadiske revisorforeningen. Arbeidsgruppen ledes av Revisorforeningens fagdirektør Kai Morten Hagen, til venstre på bildet.

Arbeidet har gått raskere enn planlagt, og planen er nå at styret i IAASB skal stemme over en endelig standard i september 2023. Vil du vite mer om

standarden, så kan den videre utviklingen følges på: www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities

Direktekjøringsordningen og digital melde- og opplysningsplikt

Tolletaten foreslår å utsette avviklingen av direktekjøringsordningen til 1. april 2025. I høringen foreslås det at dagens direktekjøringsordning avvikles samtidig med at det innføres

hovedregel om digital oppfyllelse av melde- og opplysningsplikten. I forbindelse med dette avvikles også det midlertidige deklarasjonsunntaket for prosedyren tollager. Disse tre endrin-

gene foreslås med virkning fra 1. april 2025. Videre foreslås nærmere krav til opplysningselementene for prosedyren tollager og for melde- og opplysningsplikten.

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 [kursabonnemement](#)

Medlemsfordeler for firmaet

- Tjenestepensjon – [Storebrand](#)
- Kollektiv ansvarsforsikring – [Tryg \(Profesjonsansvarsforsikring\)](#) [Kontakt Howden](#) for tilbud
- Helseforsikring – [Storebrand](#)
- [BMW Group Norway](#) – rabatt bilkjøp/leasing
- Digitale verktøy – [24SevenOffice](#), [Simploer](#), [Bisnode](#) SmartCheck, [Purehelp](#) Pro, [Styreplan](#) for Revisor, [Proff Forvalt](#)
- Telefoni og bredbånd – [Telenor](#) og [Phonero](#)
- Nettside/sosiale medier – bransjeløsning fra [Idium](#)
- [ReKomp](#) kursabonnemement

Drift av virksomhet

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



Revisorforeningens styre

På ordinær generalforsamling avholdt tirsdag 6. juni 2023 ble Henrik Woxholt gjenvalgt som styreleder i Revisorforeningen. Johan Lid Nordby fra EY er gjenvalgt som nestleder.

Anette Oftedal, Oftedal Revisjon & Rådgivning i Stavanger er gjenvalgt for en periode på to år. Øvrige styremedlemmer var ikke på valg.

I tillegg består Revisorforeningens styre av (alle valgt til 2024):

Anders Nereng, RSM Norge (Oslo), Torunn Berg, Enter Revisjon (Harstad), Martin Aasen, BDO (Oslo), Eli Moe-Helgesen, PwC (Oslo), Anne Grethe Ruud Wirum, SLM Revisjon (Lillestrøm), Roland Fredriksen, KPMG (Oslo), Monica Anette Anthonisen, Collegium Revisjon (Bergen), Lene Hjelmesæth, Revisorkollegiet (Drammen), Lasse Andersen, BDO (Oslo) og Siv Karin Randeberg, Partner Revisjon (Stavanger).



Fra venstre: Johan Lid Nordby, Roland Fredriksen, Siv-Karin Randeberg, Eli Moe-Helgesen, Lene Hjelmesæth, Lasse Andersen, Anette Oftedal, Anne Grethe Wirum, Monica Anette Anthonisen, Henrik Woxholt, Torunn Berg, Anders Nereng og Martin Aasen.

MVA og tilbakegående avgiftsoppgjør

Skattedirektoratet har uttalt seg om adgangen til tilbakegående avgiftsoppgjør ved uttreden av fellesregistrering.

Av uttalelsen fremgår det at et avgiftssubjekt kan kreve tilbakegående avgiftsoppgjør etter uttreden av fellesregistrering så lenge vilkårene for tilbakegående avgiftsoppgjør ellers er oppfylt. Kostnadene må være pådratt i, og stilet til, det samme foretaket som søker tilbakegående avgiftsoppgjør.

Les mer på skattetaten.no

Regulering av grunnbeløpet og pengestøtter fra 1. mai 2023

Det nye grunnbeløpet fra 1. mai 2023 er fastsatt til 118 620 kroner. Grunnbeløpet øker fra 111 477 kroner til 118 620 kroner. Dette er en økning på 7 143 kroner eller 6,41 prosent.

Regulering av ytelser

Uføretrygdede og andre som får sine ytelser regulert gjennom grunnbeløpet, får fra 1. mai en inntektsøkning på 6,41 prosent. Alderspensjon under opptjening blir også oppregulert med 6,41 prosent. Det tilsvarer en årlig økning på 5,88 prosent.

Les mer på nav.no

Deklarasjonsfritak avvikles 1. januar 2024

Fra 2020 har det vært merverdiavgiftsplikt også ved innførsel av varer av lav verdi. Utenlandske tilbydere av slike varer skal beregne og betale merverdiavgift i den forenklede løsningen, VOEC.

For å lette innførselen av varer som har en verdi under kr 350, har vi hatt et midlertidig deklarasjonsfritak. Dette foreslås nå opphevet med virkning fra 1.1.2024.

Endringen betyr at varer til verdi under kr 350 kroner skal deklarerer, dvs. fremstilles for tollvesenet for for-tolling. I praksis vil det være den utenlandske tilbyderen som ordner dette, men har tilbyderen ikke beregnet og betalt merverdiavgift, eller VOEC-nummeret til tilbyderen ikke er levert til tollvesenet ved innførselen, må kunden deklare varen på vanlig måte.

Les mer på revisorforeningen.no

Utsettelse av skattemeldingsfrist for oppdrettere

Oppdrettere som søker om utsettelse for levering av skattemeldingen, får innvilget dette. Det blir heller ikke ilagt tvangsmulkt.

Les mer på skatteetaten.no

Angivelse av kjøper i salgsdokumentet

I hvilken grad er det anledning til å utstede salgsdokument til arbeidsgiver for tjenester ytt til arbeidstaker, og er det fradrag for inngående avgift.

I en [uttalelse](#) besvarer Skatte-direktoratet disse spørsmålene.

Salgsdokument skal utstedes til det subjektet som inngår avtale/kontrakt om kjøp av varer eller tjenester, eventuelt den fysiske eller juridiske personen vedkommende opptrer på vegne av på avtaletidspunktet etter fullmakt.

Når det gjelder spørsmålet om det foreligger fradragsrett for inngående avgift, bemerkes at dette krever andre vurderinger enn hvem som skal angis som kjøper i salgsdokumentet. Et sentralt spørsmål er om anskaffelsen er tilstrekkelig dokumentert og om anskaffelsene er «til bruk i» arbeidsgivers avgifts-pliktige virksomhet, jf. mval. § 8-1.

Faktura for tilsynsavgift

Finanstilsynets utgifter fordeles på enhetene som er under tilsyn. For 2022 skal noe over 27 millioner kroner fordeles på revisjonsforetakene. I faktura for tilsynsavgift som Finanstilsynet startet og sende ut fra 31. mai, fordeles beløpet på foretakene med drøyt 0,3 % av inntektene fra revisjonsvirksomheten, minimum kr 8000.

Les mer på finanstilsynet.no

Forslag til endringer i allmennaksjeloven § 6-16 a – personkrets

Nærings- og fiskeridepartementet foreslår endring i allmennaksjeloven § 6-16 a for å tydeliggjøre at ethvert medlem av henholdsvis styret, bedriftsforsamlingen og andre valgte selskapsorganer skal omfattes av kravene for retningslinjer og rapport om godtgjørelse til ledende personer.

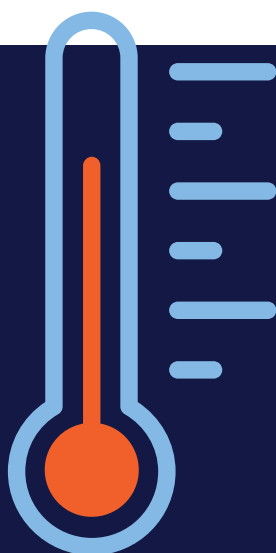
Les mer på regjeringen.no

«Min kursplanlegger» som regnskapsfører er oppdatert

«Min kursplanlegger» som regnskapsfører er nå oppdatert i henhold til etterutdanningskravene i ny regnskapsførerlov. Det er ikke lenger tall-festede timekrav for enkeltfag, men alle fagområdene finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, regnskaps-

føring og foretaksrett må være dekket. Kursplanleggeren vår er tilgjengelig for våre påloggede medlemmer og ReKomp-abonnenter.

Les mer på revisorforeningen.no



Bisnode – temperaturmåler

www.bisnode.no

	Siste måned	Nest siste måned	Endring	Sml. med 1 år tilbake	Endring
Konkurs	496	426	16,4 %	425	16,7 %
Tvangsavvikling	513	106	384,0 %	57	800,0 %
Nyregistreringer	19 517	20 443	-4,5 %	18 233	7,0 %
Antall anmerkninger	1 897 328	1 894 457	0,2 %	1 901 880	-0,2 %
- Personer m/anmerkninger	250 630	253 119	-1,0 %	254 929	-1,7 %
- Foretak m/anmerkninger	64 705	62 892	2,9 %	61 516	5,2 %

Siste måned = 10.5–19.6. Nest siste måned 31.3–9.5. 1 år tilbake = 10.5.2022– 19.6.2023

Regnskap for barnehager – virkningstidspunkt for nye regler

Endringer i barnehageloven og ny økonomiforskrift trådte i kraft 1. januar 2023. De nye reglene gjelder fra og med regnskapsåret 2023.

BASIL åpner for rapportering av 2022-resultatregnskapene fra private barnehager 15. august 2023.

Les mer på revisorforeningen.no

Gunstig bilforsikring hos JBF

Som medlem i Revisorforeningen får du en av markedets beste bilforsikringer hos JBF. Velg mellom flere ulike typer dekning, alt etter dine egne behov. Husk å bruke forsikringsfordelene dine!

Går du med planer om å kjøpe ny bil? Eller vurderer du å flytte bilforsikringen du har i dag? Sammenlign pris og vilkår og få et godt tilbud! Gjennom samarbeidet med JBF Bank og Forsikring får du som medlem tilgang til svært gunstig bilforsikring.

Velger du superkasko får du blant annet:

- Leiebil opptil 30 dager
- Parkeringsskade uten bonustap (parkeringsbukk)
- Veihjelp fra Falck

Les mer på jbf.no

Går du med boligplaner?

Som medlem i Revisorforeningen får du en svært gunstig rente hos JBF. Blir du bankkunde i JBF, får du i tillegg en personlig rådgiver som svarer raskt og gir deg en totalgjennomgang av dine behov for pensjon, sparing og dagligbank. Hos JBF er de alltid tilgjengelige for en prat, og har i tillegg utviklet en [boliguide](#) samt gode råd til deg som skal kjøpe eller selge bolig!

Les mer på medlemssidene på revisorforeningen.no

Lovforslag: Nye lovregler om bærekraftsrapportering

EU-direktivet om bærekraftsrapportering – Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), skal innføres i norsk lovgivning i løpet av første halvår 2024. Reglene vil innføres trinnvis fra regnskapsåret 2024. Lovforslaget finnes i [NOU 2023: 15](#). Utredningen er på høring med frist 4. september 2023.

Les mer på revisorforeningen.no

Regler om global minimumsbeskatning i norsk rett (pilar 2)

Finansdepartementet har sendt på høring et forslag til implementering i norsk rett av reglene om en global minimumsbeskatning på minst 15 prosent. Det foreslås å innføre reglene fra 2024 og høringsfristen er 1. august 2023.

Les mer på revisorforeningen.no

Forslag til ny finanstilsynslov

Finanstilsynslovutvalget la i mars 2023 frem forslag til en ny finanstilsynslov. I vårt høringssvar påpeker Revisorforeningen blant annet at det er nødvendig å sikre spesialisert fagkompetanse i en felles klagenemnd for Finanstilsynets vedtak.

Les mer på revisorforeningen.no

Angivelse av kjøper i salgsdokumentet

I hvilken grad er det anledning til å utstede salgsdokument til arbeidsgiver for tjenester ytt til arbeidstaker, og er det fradrag for inngående avgift.

I en [uttalelse](#) besvarer Skattedirektoratet disse spørsmålene.

Salgsdokument skal utstedes til det subjektet som inngår avtale/kontrakt om kjøp av varer eller tjenester, eventuelt den fysiske eller juridiske personen vedkommende opptrer på vegne av på avtaletidspunktet etter fullmakt.

Når det gjelder spørsmålet om det foreligger fradragrett for inngående avgift, bemerkes at dette krever andre vurderinger enn hvem som skal angis som kjøper i salgsdokumentet. Et sentralt spørsmål er om anskaffelsen er tilstrekkelig dokumentert og om anskaffelsene er «til bruk i» arbeidsgivers avgiftspliktige virksomhet, jf. mval. § 8-1.



Revisortreffet 2023

God ledelse og hvordan fremsnakke yrket, inspirasjon og mingling sto på agendaen da over 500 revisorer møttes til bransjetreff på Clarion Hotel The Hub i Oslo.

For andre år på rad arrangerte Revisorforeningen Revisortreffet, torsdag 8. juni. Med trekkplastre som tidligere statsminister Erna Solberg og Carine Smith Ihenacho fra Oljefondet på programmet, ble arrangementet tidlig fullbooket.

Den største lederskolen

Første tema for årets Revisortreff var ledelse og lederutvikling. Administrerende direktør i Revisorforeningen, Karen Kvalevåg, åpnet med å si at «revisorveien» er Norges største lederskole.

Over 21 foredragsholdere og paneldeltakere sto på scenen, og at revisorveien er en døråpner til en spennende og meningsfull karriere var en gjenganger gjennom dagen. Flere av de inviterte snakket om mulighetene yrkesvalget gir, enten du velger å gå hele veien til

topps i små og store revisjonshus, eller å ta en lang karriere i næringslivet – om du velger å starte din egen bedrift, eller om du tar lederroller i etablerte virksomheter. Eller kanskje du går inn i politikken?

Erna Solberg var fra scenen tydelig på at Norge også trenger flere revisorer i politiske roller. Ikke for å revidere, men for å gjøre livet enklere for norsk næringsliv. Hun delte deretter erfaringene hun gjorde seg da hun ledet landet før, under og etter pandemien, og gav publikum konkrete lederråd som hun har tatt med seg etter åtte krevende år som statsminister.

Med på veien fikk vi tydelige ledelsesråd også fra start-up-verdenen. Anne Lise Waal, som er CO-Founder og COO i Aiba, hadde gode råd til de fremmøtte. Hun snakket om respekten hun har for revisorer og at hun en gang hadde fryk-

tet dem nesten like mye som edderkopper. Det var før hun møtte en revisor som også ble en viktig rådgiver for henne. Som hun sa: «Vi skal se bakover, slik at du kan se fremover». – Takk, tenkte jeg da. Dere skal vite at dere har en superkraft, sa Waal fra scenen.

Flere av våre egne stjerner, blant annet [Cathrine Sæther Karlsen](#) i BDO snakket om hvor utrolig mange ledermuligheter og lederdimensjoner som finnes, så grip dem!

Debatt ble det også – med Torgeir Dahle fra Deloitte, Erik Lie fra BDO og Eli Moe-Helgesen fra PwC om ledelse som tiltrekker, utvikler og beholder de unge talentene. Helgesen fra PwC hadde også gode lederråd i ermet. – Ha egen motor og ta initiativ, man lykkes ikke alene, men som team. Invester i folka dine, og ha det gøy, sa Helgesen.



Administrerende direktør i Revisorforeningen, Karen Kvalevåg, åpnet med å si at revisorveien er Norges største lederskole.



Revisorforeningens egne ansatte satte også tydelig pris på arrangementet. Her representert med kommunikasjonssjef Stepben Bråtben (til venstre) og fagdirektør Kai Morten Hagen.



– Dere skal vite at dere har en superkraft, sa Anne Lise Waal, som er CO-Founder og COO i Aiba.

Torgeir Dahle fulgte opp med å si at jobben ikke er hele livet. Man må ha det godt med seg selv. – Skal du være en god leder må du ha et godt liv uten jobb. Ikke jobb bort livet, men ta vare på deg selv, sa Dahle fra scenen, til gode tilbakemeldinger fra salen.

Revisorer redder verden

I andre del av programmet sto ulike revisorambassadører på scenen. De store brukerne av finansiell- og bærekraftsrapportering – [DNB Markets](#) og [Norges Bank Investment Management](#) ved [Alexander Opstad](#) og [Carine Smith Ihenacho](#) var tydelige i sine innlegg om at konsistent og tillitsfull informasjon er avgjørende, og at revisors arbeid forbedrer deres beslutningsgrunnlag betydelig. Begge snakket om revisors nøkkelrolle i det grønne skiftet.



Erna Solberg var tydelig på at Norge også trenger flere revisorer i politiske roller. Ikke for å revidere, men for å gjøre livet enklere for norsk næringsliv. Her avbildet med Revisorforeningens styreleder Henrik Woxbolt på sin side.

– Vi i Oljefondet er verdens mest ivrige lesere av bærekraftsrapporter. Vi bruker bærekraftsinformasjonen i flere og flere beslutninger i fondet. Klima er helt sentralt for oss og vår suksess fremover koker ned til hvor mange selskaper som har gode overgangsplaner. Da må vi stole på informasjonen som selskapene gir.

– Fra og med neste år blir bærekraftsrapportering med attestasjon et krav for alle større selskaper. På sikt må alle børsnoterte selskaper attestere bærekraftdelen sin. Dette blir et kjempemarked og vi trenger flere revisorer. Dere spiller en helt sentral rolle i å tilrettelegge for kapitalflyt og eiermakt. Dere redder verden, sa Ihenacho.

Tusen takk for alle som deltok og bidro til at dette ble en flott arena, En spesielt takk til programkomiteen [Mia Hermanseter](#), [Henning Sveen](#), [Kristina Ågedal](#), [Heidi Volden](#), [Andreas Smeby Vassjø](#) og [Espen Moe](#).



Mens revisorene mumset tapas og dessert, ble konferansesalen gjort om til konsertarena. Julie Bergan bød opp til dans og fikk med seg hele publikumet.



– Dere redder verden, sa Carine Smith Ibenacho fra Oljefondet.



Alexander Opstad snakket om revisors nøkkelrolle i det grønne skiftet.

Signaturen som er gull verdt

Det nye konseptet *Signaturen som er gull verdt* fungerer. Årets første kampanje scorer bedre på nesten samtlige parametere. Spesielt troverdighet og tydelig avsender skiller seg positivt ut.

Bransjen har behov for at flere opplever revisoryrket som interessant og ser på det som attraktivt, spesielt siden det i dag bare er 35 % som mener at revisoryrket har høy status. Det er en barriere for å velge yrket! Det er også et stort gap mellom hva våre medlemmer tenker om sitt yrke og hva mange i befolkningen tror. Vi har et kunnskapsgap.

Sammen med bransjen, har Revisorforeningen derfor investert tungt i en betalt omdømmekampanje. Den bidro til å løfte andelen som mener at revisor er et samfunnsnyttig yrke til 61 %, en signifikant økning fra året før. Kampanjen ble imidlertid sett av for få og økte ikke andelen som ville anbefale andre å bli revisor. I år har vi derfor spisset målgruppen mot de yngre. Hovedmålet nå er å øke andelen i alderen 18 til 39 år som har inntrykk av at revisoryrket har høy status og interessante arbeidsoppgaver. Vi ser av regresjonsanalysene at det også er viktig å redusere andelen som mener det er kjedelig (52 %). Det er en barriere mot anbefaling. Vi la derfor også inn som et delmål at folk i bransjen skal være stolte av kampanjen slik at de deler den mer i egne kanaler.

Nytt konsept scorer bedre

Signatur-konseptet scorer bedre på nesten samtlige parametere på materiellkvalitet i kampanjeevalueringen. Spesielt troverdighet og tydelig avsender skiller seg positivt ut. Kampanjemålingen viser at 17 % av andelen med negativt eller nøytralt helhetsinntrykk får et bedre inntrykk av revisoryrket som følge av kampanjen.

– Tilbakemeldingene og aktiviteten i sosiale medier viser at det nye konseptet,

Signaturen som er gull verdt, har skapt intern stolthet i alle selskapene. Vi må ikke undervurdere viktigheten av å skape ambassadører og stolthet i bransjen, det er den viktigste jobben, sier kommunikasjons- og strategidirektør Cathrine Torp.

Reklameoppmerksomheten øker (20 %) sammenlignet med målingene av de to kampanjeperiodene i fjor. Selv om Signatur-konseptet gav bedre reklameoppmerksomhet enn tidligere, ligger vi fremdeles langt bak måltallet på 30 %, sier Torp.

Persepsjonsparametre fra Opinionsundersøkelsen har falt tilbake fra forrige kampanje, men er stort sett bedre enn i første. Det er et langsiktig arbeid å flytte oppfattelse og holdninger i befolkningen generelt. Dette er en maraton, kanskje enda bedre beskrevet som en ultramaraton.

Vi investerte mindre i kanalkjøp denne gangen og bruker noe av midlene til å sponse lengre artikler som gir rom til å forklare mer utfyllende hva en revisor faktisk gjør. – Kampanjen fortsetter på lavbudsjett over sommeren. Vi har plukket ut noen av de beste signaturhistoriene dere har delt på LinkedIn og fremmer disse på våre kanaler som når ut til mange tusen følgere, sier Torp.

Vi løser ikke utfordringen med reklame alene

Hvordan og i hvilke kanaler kan vi fortelle mer om hva revisor gjør? Det må vi gjøre i andre kanaler som tillater et lengre format. Vi satser mer på innholdsmarkedsføring, det vil si at vi investerer mer i spredning av større



Kommunikasjons- og strategidirektør Cathrine Torp.

og lengre saker. Ren reklame kan skape oppmerksomhet og interesse, men det er vanskelig å skape ny forståelse og kunnskap på de sekundene vi har til rådighet i en bannerannonse eller en kort film. Nå holder vi trykket oppe og kommuniserer hele året med fortjente kanaler og våre egne, slik at vi over tid forhåpentligvis lykkes med å skape både mer kunnskap om revisoryrket og øker attraktiviteten.

– Kampanjen er bare ett av mange virkemidler. Vi jobber ut fra en 360-strategi, der vi tar alle kanaler i bruk, både betalte, egne, sosiale medier og fortjente medier, for å nå ut bredt og med større troverdighet enn betalte kanaler gjør alene, sier Torp.

Vi har også skapt et bransjetreff, Revisortreffet, som når ut til de unge og skaper opplevd bransjetilhørighet og stolthet. – Vi jobber kontinuerlig med å skape kjennskap slik at vi som revisorer blir opplevd som en relevant stemme i samfunnsdebatten: Synlighet i den offentlige debatten er avgjørende for å øke bransjens attraktivitet, og vi har en viktig rolle som bransjens talerør i den nærings- og samfunnspolitiske debatten, sier Torp til slutt.

Noen av budskapene i årets kampanje



Tillit til det som rapporteres i landet vårt er viktig. Masterstudiet i regnskap og revisjon er et toårig studium som gir deg den kompetansen du trenger for å bli statsautorisert revisor, med en signatur folk kan ha tillit til. En signatur som er gull verdt.

Revisorforeningen





Ernæringsfysiolog/cand.Scient
Gunn Helene Arsky

En sunn kropp

– før, under og etter sommeren

Det drar seg sakte, men sikkert mot sommeren. Noen lurer på om badetøyet fra forrige sesong fortsatt passer etter vinteren, mens andre kanskje husker hvordan fjorårets ferie satte sine spor rundt livet. Derfor har vi samlet de beste rådene slik at du får energi og overskudd til å nyte sommeren – og komme like sunn ut i den andre enden.

Smart før sommeren

Mens sommeren nærmer seg raskt, kalder friluftslivet – grilling, camping og turer til stranden er rett rundt hjørnet. Heldigvis betyr ikke det å gjøre seg klar til sommeren at du må gå ned i vekt eller begrense kostholdet ditt. I stedet er det fint å satse på å skape nye, sunne vaner som bidrar til å øke energinivået, slik at du kan nyte alle de morsomme aktivitetene sommeren har å tilby, slik som svømming, fotturer og sykling.

Når vi går fra vår til sommer, begynner det å bugne av friske frukter, bær og grønnsaker. Å spise i sesong har mange fordeler for helsen. I tillegg kan det være en fin måte å svare kroppen din på det den faktisk ønsker seg, når årstidene og «suget» endres.

Fra vinterens tunge og varme mat med mye kjøtt, poteter og fete sauser, kan du la deg friste av lettere mat som er enklere å fordøye. Tungt kjøtt og fett forsinket magesekktømming og tar lengre tid å fordøye. Også salt mat bør du være forsiktig med, fordi saltet trekker vann ut av cellene når det kommer inn i fordøyelseskanalen og blodstrømmen. Dette kan øke væskebehovet ditt i løpet av dagen når du kanskje allerede svetter og mister mer vann og elektrolytter enn i kaldere måneder. Væskekunderskudd kan gi seg utslag i lavere fysisk og mental prestasjonsevne.

Forsommermat

Nykål – også kalt sommerkål. Den er kalorifattig, men svært rik på vitamin C, vitamin K, B-vitaminet folat og kostfiber. De viktigste plantestoffene kalles isotiocyanater, og inneholder svovel.

Paprika – rød paprika er kalorifattig, men full av kostfiber. Den er rik på betakaroten og vitamin C. I tillegg er den også en kilde til vitamin B6.

Reddik – kalorifattig, fiberrik og en kilde til vitamin C. I det røde skallet finner du mange antioksidanter.

Asparges – kalorifattig, men rik på kostfiber og vitamin K. I tillegg er de en kilde til B-vitaminet folat, samt til sporstoffet jern.

Vannmelon – som navnet sier, rik på vann. Den røde fargen på fruktkjøttet skyldes det viktige plantestoffet lykopin.

Skaff deg en ny forsommervane

Start dagen med frisk frukt. Enten du liker å svasje frukten til smoothie, eller skjære den opp i biter og spise som salat, eller rett og slett tar den hel, er frukt en flott måte å sette i gang fordøyelsen på om morgenen. Ta deg litt frukt før du går i dusjen, og du er mindre sulten til selve frokosten.

Smart i sommerferien

Enten du har gått i fjellet hele dagen, eller seilt, eller svømt lengder langs stranden, så har du forbrukt noen kalorier i dag. Ofte avrundes en sprek dag med et overdådig sommermåltid.

Hvis du liker å grille, er det smart å ha sunne alternativer for hånden. Visste du at du kan grille både hjertesalat, paprika, melon, asparges og ananas? Om du lar frukt, salat og grønnsaker fylle halvparten av tallerkenen din, selv når det står fristende biffer, burgere eller pølser på menyen, så får du et lettere måltid som gjør at du føler deg vel.

Legg gjerne også til noen plantebaserte proteiner, slik som kalde bønnesalater eller pastasalater med fullkorn. Et annet triks er å lage grillspidd der du bruker annenhver kjøttbit og grønnsakbit. Her passer for eksempel tomat, paprika, sølvløk og ananas. På denne måten halverer du kjøttmengden i måltidet.

Avrund måltidene med noe friskt, søtt og kaldt. En avkjølt fruktsalat er nydelig, spesielt om du topper med litt frisk mynte eller rosmarin. Vannmelon eller en kurv jordbær er dessert god nok i seg selv, for eksempel på stranden. Om du ønsker noe i retning av is, kan du enkelt lage sunn softis selv av fryste bananbiter og fryste bringebær som du svasjer i blender sammen med litt yoghurt.



Skap nye og sunne vaner og nyt alle de morsomme aktivitetene sommeren har å tilby, slik som svømming, fotturer og sykling.

Sommermat

Jordbær – inneholder mer vitamin C enn appelsiner! I tillegg er de rike på kostfiber, og en flott kilde til B-vitaminet folat. De viktigste plantestoffene er antocyaniner og flavonoler.

Hjertesalat – inneholder omtrent ingen kalorier, men er rik på kostfiber og B-vitaminet folat. Den er en fin kilde til vitamin K, betakaroten og kalium.

Blomkål – er rik på vitamin C og kostfiber. Den er også en flott kilde til folat og kalium. De viktigste plantestoffene heter isotiocyanater, og inneholder sovel.

Sukkererter – kalorifattige, men fulle av kostfiber. De er rike på C-vitamin, og er en fin kilde til B-vitaminene tiamin og folat.

Squash – rik på kostfiber, men fattig på kalorier. Den er en fin kilde til folat, vitamin C og mineralet kalium.

Skaff deg en ny sommervane

Drikk mye vann utover dagen! Det beste tegnet på at du får i deg nok væske, er at urinen er klar. Vannet hjelper kroppen å holde seg temperert – enten du nå er ute i friluft, eller inne i et tørt kontorklima.

Du kan også drikke mineralvann, te, kaffe og urtete, gjerne med isbiter i. Styr unna sukkerholdig drikke som tørstedrikk (brus, juice, frappuccino etc.). Disse gir deg bare masse unødvendige kalorier. Spar vin og øl til helgen eller spesielle anledninger gjennom sommeren.

Smart etter sommeren

Vi kan alltid komme tilbake til en sunn hverdag etter ferien. Den gode nyheten er at selv om du skulle ha slakket litt på kravene til deg selv i løpet av sommerferien, er kroppen din motstandsdyktig og vet hvordan den skal hente seg selv inn igjen. Du må bare hjelpe den litt.

Et godt sted å starte, er å kutte ned på sukkerinntaket. Ta en midlertidig pause fra all sukkerholdig mat, slik som brus, iskrem, kaker og godterier. Kos deg heller med nøtter, bakt frukt eller selvplukkede bær.

Fortsett å drikke mye vann. Et tilstrekkelig væskeinntak er viktig for å hjelpe kroppen din til å filtrere ut avfallsstoffer. Hvis du ikke har lyst til å drikke vanlig vann, prøv å nippe til varm te av frisk mynte eller skivet ingefær. Smaken kan gjøre deg mindre fysiske på godteri og snacks.

Spis rå grønnsaker til alle måltidene. Til frokost kan du bruke paprika eller tomat som pynt på skiven eller ha spinat eller grønnkål i smoothien. Til lunsj kan du satse på en blandet salat med fisk eller bønner i – og til middag kan du kose deg med en kald tomatsalat med løk og hvitløk ved siden av kyllingen eller fisken. En rå gulrot til kvelds, og dagen er i boks!

Om sommeren var aktiv, med badeliv, turer eller sykling, så fortsett med det! Få kroppen din til å bevege seg. Ikke bare forebygger du overvekt og livsstilssykdommer, du vil kjenne at humøret har godt av det også. Spesielt om jobbhverdagen umiddelbart fylte deg med stress. Så begynn å gå, gjør yoga, gå på treningsstudioet. Kroppen din vil takke deg.

Sensommermat

Bringebær – er kalorifattige, men fiberrike. De er i tillegg en fin kilde til vitamin C. De viktigste plantestoffene i bringebær er antocyaniner og katekiner.

Mais – er en fin kilde til B-vitaminet folat, samt mineralene fosfor og kalium. Den er også rik på fiber. Fargen skyldes lutein og zeaxantin, som er de viktigste plantestoffene i mais.

Blåbær – er en flott kilde til kostfiber. Den blå fargen i skallet til alle blåbær, samt i kjøttet til de norske villbærene, heter antocyaniner og er et plantestoff.

Kirsebær og moreller – de røde bærene er fiberrike, men de er også en kilde til betakaroten. Sure kirsebær er naturlig rike på stoffer som lar deg sove godt om natten.

Kantarell – er rik på protein og kostfiber, så vel som B-vitaminet niacin og sporstoffene kobber og selen. Den er også en kilde til betakaroten, riboflavin, jern og kalium.

Skaff deg en ny sensommervane
Spis litt før du går hjem fra jobb. En neve nøtter og et eple tar den verste brodden av sulten. Dermed kan du gå

i butikken og handle på vei hjem uten å bli hissig på ungene eller kassadamen, og du lar deg ikke friste til å ta en sjokolade på vei ut av butikken.

Om du følger disse rådene, vil du garantert gå en lettere fremtid i møte – ikke bare denne sommeren, men resten av året også.

Om «AVGIFTSADVOKATEN SVARER»

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

Spalten er utarbeidet av:



Advokat
Ivan Skjæveland
Deloitte Advokatfirma

Kan man rette feil som er eldre enn fem år?

Spørsmål: Vi har stolt på de føringene som har kommet fra avgiftsmyndighetene, men etterfølgende rettsavgjørelser viser at vi har betalt for mye mva til staten. Vi har fått refundert det som er yngre enn fem år, men er det mulig å få gjort noe med de utbetalingene som er eldre enn fem år?

Svar: Som følge av de bestemmelsene vi har i skatteforvaltningsloven, kan de tre siste årene egenrettes, samtidig som det er rimelig kurant å få rettet år 4 og 5 med en anmodning om retting til skattekontoret. Jeg forstår det slik at det er det som har skjedd her. Retting av eldre perioder vil være foreldet. Det kan likevel være mulig å søke om lempning for perioder som er eldre enn dette, når feilen skyldes uriktig informasjon fra staten.

I et tidligere konkret tilfelle var situasjonen slik at Det Stavangerske Dampskibsselskab (DSD) lojalt fulgte den informasjonen som staten hadde gitt, noe som resulterte i at selskapet uriktig betalte MNOK 82 i skatt på en gevinst

som egentlig var skattefri. Dette ble fastslått i en sak som OVD måtte ta helt til Høyesterett. DSD ble nektet fradrag som følge av endringsfristene, og tapte sin sak i domstolen. I etterkant av rettsavgjørelsen søkte DSD om skattelempning, og fikk innvilget det, som følge av at den uriktig innbetalte skatten skyldtes feilinformasjon fra staten. Skattedirektoratet skrev blant annet følgende i sitt lempingsvedtak:

«... bestemmelsen neppe kan tolkes så snevert, og mener lemp[n]ing kan vurderes i tilfeller der det er tale om en grov feil eller vesentlig svikt hos skattemyndighetene.»

Undertegnende har også bistått i en tilsvarende sak. Her var det også slik at det var innbetalt for mye skatt som følge av uriktig informasjon fra statens side. Vår klient vant frem med sitt tilbakebetalingskrav i tingrett og lagmannsrett, men tapte sin sak i Høyesterett som følge av fristreglene. I etterkant av dette krevde vi lempning av skatten, og fikk innvilget søknaden fullt ut som

følge av at den uriktige innbetalingen skyldtes feilinformasjon i fra statens side. Skattedirektoratet begrunnet blant annet lempningen slik:

«Med dagens rettsoppfatning er det på det rene at ligningen av skattyter var materielt sett feil. Situasjonen adskiller seg fra tilfellene hvor det materielt sett foreligger riktig ligning. Lempning i foreliggende situasjon antas således i mindre grad å ville kunne svekke betalingsmoralen for skyldnere som har oppfylt sine forpliktelser ved å betale lovmessig utlignet skatt.»

Det kan derfor se ut som dere også bør sende inn en slik søknad om lempning. Det er fare for at avgiftsmyndigheten vil mene at denne praksisen kun treffer i forhold til skatt, men for meg er det vanskelig å se at det skal være noe forskjell på skatt og mva i denne forbindelse, særlig i lys av at skatteforvaltningsloven nå gjelder for begge rettsområdene.

Om «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

Fusjon med deleid selskap

Kategori: skatt, foretaksrett

Spørsmål: Nina eier alle aksjene i Invest AS. Invest AS eier 40 % av Drift AS og Nina eier de resterende 60 %.

Nina ønsker å fusjonere Drift AS inn i Invest AS. Kan fusjonen gjennomføres ved å øke pålydende?

Svar: Ja. Ved fusjonen skal Nina ha vederlag i aksjer i overtakende selskap (Invest AS) for innløsningen av sine aksjer i overdragende selskap (Drift AS), jf. [aksjeloven § 13-2 \(1\) nr. 1](#).

Når eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet er identisk, kan kapitalforhøyelsen gjennomføres ved økning av pålydende på aksjene i det overtakende selskapet. Fordelen er da at partene unngår kravet om beregning av bytteforhold, som innebærer at selskapene må verdsettes.

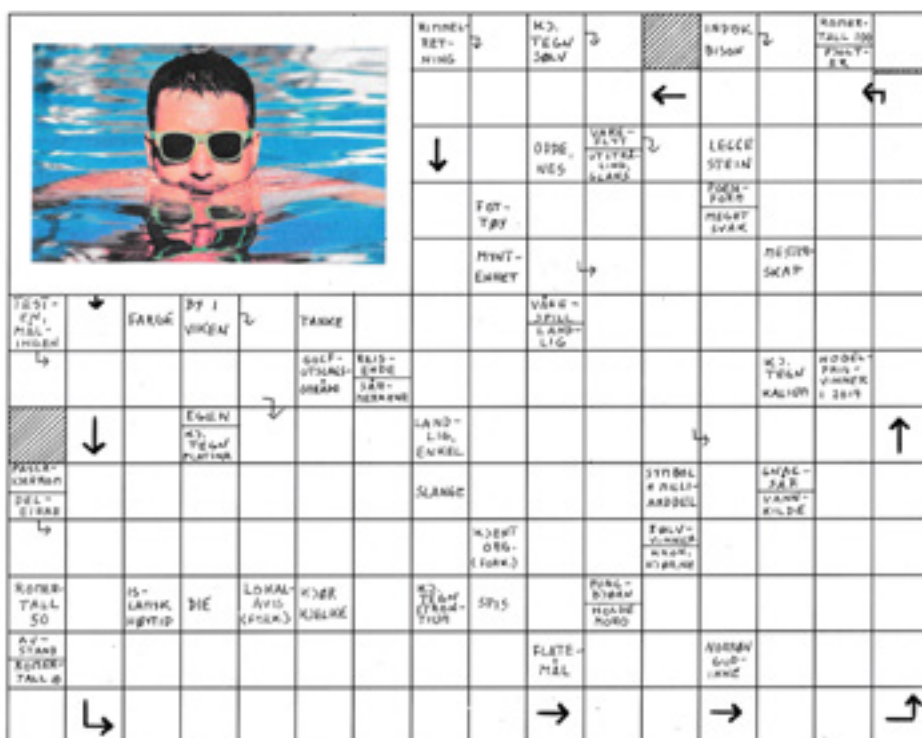
Kravet til samme eierforhold er ikke oppfylt i dette tilfellet. Skattdirektoratet har imidlertid i en [prinsipputtalelse](#) avgitt 20. november 2020 lagt til grunn at det i enkelte tilfeller bør aksepteres at kapitalforhøyelsen gjennomføres ved økning av pålydende på eksisterende aksjer i det overtakende selskapet, selv om eiersammensetningen i det overdragende og det overtakende selskapet ikke er identisk. Det er en forutsetning at det ikke skjer verdioverføringer mellom aksjer eller aksjeeiere, jf. prinsippet i [skatteloven § 11-7](#).

Vi legger til grunn at vilkårene i Skattdirektoratets uttalelse er oppfylt i et tilfelle som dette. Det sentrale vilkåret er at det ikke skjer verdioverføringer mellom aksjer eller aksjeeiere. Man kan se bort fra aksjene Invest AS eier i Drift AS, og kapitalforhøyelsen kan gjennomføres ved økning av pålydende.

Fusjonen regnskapsføres til kontinuitet, jf. [NRS 9](#) Fusjon (hovedreglene) og [NRS 8](#) God regnskapsskikk for små foretak [punkt 9.3](#) (små foretak). Grunn-

laget for innskuddet og kapitalforhøyelsen i Invest AS vil tilsvare Ninas eierandel i Drift AS, og vil kun være 60 % av verdien av den bokførte egenkapitalen i Drift AS, for ikke å komme i konflikt med aksjelovgivningens forbud mot tegning til underkurs.

Eksempel: Drift AS har en egenkapital på to millioner kroner. 60 % av det utgjør 1,2 millioner kroner, pålydende på aksjen i Invest AS kan da maksimalt økes med 1,2 millioner kroner.



Svar på kryssordet finner du på side 25

Slik blir grunnrenteskatten på havbruk

Grunnrenteskatt på havbruk ble vedtatt av Stortinget 31. mai. Den største endringen er at den effektive skattesatsen reduseres til 25 prosent. I vedtaket økes også verdsettelsesrabatten på formuesskatteverdien av oppdrettskonsesjoner fra 50 til 75 prosent.



Advokat
Tone Kaarbø
Partner Advokatfirmaet Ræder



Advokat
Ida Heldal
Advokatfirmaet Ræder

Vedtaket ble fattet med 93 mot 76 stemmer. Flertallet besto av regjeringspartiene Ap og Sp sammen med Venstre og Pasientfokus. Vedtaket innebærer en rekke endringer fra Regjeringens opprinnelige forslag.

Vi har beskrevet reglene nærmere i artikkelen [«Grunnrenteskatt på havbruk»](#) i Revisjon og Regnskap 4-2023.

Redusert skattesats

Den største endringen er at den effektive skattesatsen reduseres til 25 prosent. Regjeringen foreslo opprinnelig en effektiv sats på 40 prosent høsten 2022. Deretter kom den med et revidert forslag i mars i år (2023), hvor satsen ble redusert til 35 prosent. For å komme i mål med forslaget måtte AP og Sp redusere skattebyrden for å oppnå flertall. Det resulterte i at i det endelige vedtaket fra stortinget er satsen redusert ytterligere, til 25 prosent. Grunnrenteskatten kommer i tillegg til ordinær selskapsskatt på 22 prosent.

Det har vært diskusjon om utredning av andre modeller for skattlegging, blant annet en færøysk modell og en modell med økt selskapsskatt for havbruksnæringen. Det har også vært tatt til orde for å utrede nye modeller. Flertallet går imidlertid inn for en grunnrenteskatt som i hovedtrekk er basert på det opprinnelige forslaget. Skatten blir – som tidligere foreslått – utformet som en kontantstrømskatt med effektiv sats på 25 prosent og med et bunnfradrag på 70 mill. kroner. Fordi grunnrenterelatert selskapsskatt er fradragberettiget i grunnrenteskatten, må grunnrenteskattesatsen rent teknisk justeres til 32,1 prosent. Da oppnås en effektiv skattesats på 25 prosent.

Uklarhet om verdifastsettelse

Grunnrenteskatten på havbruk trådte i kraft 1. januar i år. Næringen har rettet sterk kritikk mot at selskapene selv skal finne markedsverdi på fisken ved merkanten i 2023. Fra 2024 skal det opprettes et uavhengig normpriseråd. Forskrift om slikt priseråd er fortsatt ikke sendt på høring.

Verdsettelsesrabatten økes

I vedtaket økes også verdsettelsesrabatten på formuesskatteverdien av oppdrettskonsesjoner fra 50 til 75 prosent.

Mer inntekter til kommunene

Vertskommunene og -fylkene sikres en høyere inntekt fra Havbruksfondet for 2023. Dette skjer ved at produksjons-

avgiften, som fordeles til kommunene og fylkeskommunene med oppdrett gjennom Havbruksfondet, økes til 90 øre pr. kilo. Produksjonsavgiften utgjør i dag 40,5 øre pr. kilo.

Kommunenes andel av inntekter ved salg av ny produksjonskapasitet skal økes fra 40 prosent til 55 prosent.

Nye miljøkrav skal vurderes

Flertallet er også enige om nye miljøkrav i form av flere anmodningsforslag for å styrke miljø og teknologiutvikling. Stortinget ber også Regjeringen, frem til statsbudsjettet for 2024, å utrede forslag om å innføre grunnrenteskatt på havbruk til havs.

Ap, Sp, Venstre og Pasientfokus er enige om å fremme følgende anmodningsforslag:

- Stortinget ber regjeringen sørge for at miljøindikatorer for trafikklyssystemet er på plass fra auksjonsrunden i 2024. Trafikklyssystemet gir rødt, gult eller grønt lys til 13 produksjonsområder for laks, ørret og regnbueørret, basert på naturfaglige vurderinger av lakselusas påvirkning på villaks i området. Fargen avgjør om produsentene får øke, må minske eller kan fortsette med dagens produksjon. Det skal utredes og vurderes indikatorer, som blant annet påvirkning på sjørret, utslipp og dødelighet.
- Stortinget ber regjeringen, frem til statsbudsjettet for 2024, å utrede

- forslag om å innføre grunnrente-skatt på havbruk til havs. Utredningen må gi en avklaring om det er grunnlag for grunnrente på havbruk til havs.
- Stortinget ber regjeringen innføre en ordning som gjør at redusert produksjon som følge av trafikklyssystemet, kan produseres i lukket teknologi.
- Stortinget ber regjeringen legge frem forslag om en miljøteknologiordning i løpet av 2023.
- Stortinget ber regjeringen i løpet av våren 2024 legge frem en sak om bedre organisering av samarbeidet mellom myndigheter og oppdrettsnæringen for å sikre en mer helhetlig forvaltning, bedre bærekraft og bedre fiskevelferd.
- Stortinget ber regjeringen i løpet av våren 2024 legge frem tiltak for økt bearbeiding av sjømat i Norge.
- Stortinget ber regjeringen sikre at Havbruksfondet tilføres midler som om produksjonsavgiften ble økt fra 56 øre til 90 øre fra 1. januar 2023.

Svindel i en digital hverdag

Vi hører nesten daglig om ulike virksomheter og privatpersoner som har blitt rammet av ulike former for digitale svindler. Den stadige utviklingen i samfunnet gjør det mer krevende å verne seg mot potensielle digitale trusler og svindelkampanjer.



Legal & Privacy Officer
Andreas Forbech Havre
Intility

Den digitale utviklingen gjør det ikke bare enklere å effektivisere svindelforsøk, men også å tilpasse svindelen til det enkelte offeret. Graden av profesjonalitet og kompleksitet blant ondsinnede aktører er varierende. På den ene siden har du svindelforsøk som er enkle å avsløre, mens du i den andre enden finner organiserte aktører som selger informasjon som brukernavn og passord eller påtar seg oppdrag for å utføre løsepengeangrep.

Enklere å utforme troverdig innhold

Svindelforsøk pr. epost kunne tidligere gjerne gjenkjennes på bakgrunn av dårlig språk, men nye tjenester bidrar til å gjøre det stadig enklere å utforme innhold som fremstår som troverdig og som det er krevende å avsløre som potensiell svindel. [DNB](#) kan fortelle at de har sett en

økning på 45 prosent i antall svindelforsøk som de har behandlet i 2022 sammenlignet med 2021. Sammenlignet med 2020 er økningen på 1000 prosent.

[Finanstilsynet](#) har rapportert om færre angrep på finansiell infrastruktur i 2022, men mener likevel at omfanget av digital kriminalitet med konsekvenser for finanssektoren synes å øke.

AI-tjenester på nett

Det har vært mye oppmerksomhet rundt ChatGPT, Dale-E og andre AI-tjenester på nett. Språkmodellen ChatGPT har hatt en enorm vekst i antall brukere. Mens Spotify, Facebook og Netflix brukte henholdsvis 5, 10 og 42 måneder på å nå én million brukere, brukte ChatGPT fem dager. Det er estimert at det tok tre måneder før tjenesten fikk 100 millioner månedlige aktive brukere. Nye og eksplosive trender som dette blir gjerne utnyttet av aktører med onde hensikter. Tilsvarende så man for kryptovaluta og Bitcoin. AI-trenden kan utnyttes på flere måter. Svindlere kan ta i

bruk AI som et verktøy for å forbedre svindelen ved at tjenesten kan brukes til å utforme phishing e-post på et gitt språk og i en gitt kontekst, eller automatisere og forenkle utnyttelsen av sårbarheter.¹

Utnytter etterspørselen etter AI-tjenester

Det er allerede avslørt tilfeller hvor ondsinnede aktører utnytter selve etterspørselen etter AI-tjenester. Dette kan for eksempel være tjenester som utgir seg for å være ChatGPT, men som i realiteten er en kopi. For brukerne kan den fremstå og fungere likt, men i bakkant kjører det prosesser som har andre formål. Disse kan for eksempel prøve å stjele informasjon eller installere programvare på brukerens maskin.

I mange tilfeller er det ikke tydelig for offeret hvordan svindleren kan få en økonomisk vinning av handlingen. Dette

¹ Security Implications of ChatGPT, Cloud Security Alliance, <https://cloudsecurityalliance.org/artifacts/security-implications-of-chatgpt/>

TIPS

- Ikke trykk på lenker du får tilsendt. Er du usikker på om det er en reell henvendelse bør du gå til den aktuelle nettsiden selv og logge inn der.
- Vær årvåken, selv om henvendelsen virker å være tilpasset deg.
- Opplever du mistenkelig aktivitet bør du ta kontakt med din IT-leverandør. De kan hjelpe deg med å foreta nærmere undersøkelser av aktiviteten.
- Er du i tvil om en henvendelse er reell, ta kontakt med avsender på en annen måte enn de kontaktet deg på.
- Bruk gode og unike passord og aktiver totrinnsbekreftelse (MFA) på alle kontoer. Vurder om du burde ta i bruk en passordbank (password manager).
- Hold enhetene dine oppdatert. Dette beskytter mot sårbarheter i operativsystemet og programvaren.
- Ikke åpne e-poster eller vedlegg med mindre du er trygg på avsenderen.

gjør det vanskeligere å avsløre svindelforsøket ettersom brukeren er mindre årvåken enn hun ville vært hvis hun mottok en forespørsel om å logge inn med BankID. Likevel er det viktig å alltid være bevisst på hva man gjør, og hvem man samhandler med. En aktivitet som i seg selv virker uskyldig, kan være et ledd i en lengre prosess, for eksempel å samle mer generell informasjon som senere kan brukes for å fremstå mer troverdig i forbindelse med et svindelforsøk.

Meldinger fra en «bekjent»

Det er avdekket at en utvidelse til Chrome, som utga seg for å være en offisiell ChatGPT-utvidelse, i bakkant forsøkte å ta over brukerens Facebook-konto. Svindlere med tilgang til noens Facebook-konto vil lettere gjennomføre mer overbevisende svindelforsøk mot vedkommendes venner. Svindleren kan for eksempel se at vedkommende snart skal delta i et privat arrangement. Noen dager etter arrangementet kan svindleren sende ut melding med link til de andre deltakerne med beskjed om at de der kan laste ned bilder fra arrangementet. Når meldingen kommer fra en kjent og knytter seg til et arrangement som nylig har funnet sted, blir det krevende å oppdage svindelen. Blant vår kundemasse har vi også erfart at utenforstående kontakter ansatte hos

våre kunder og utgir seg for å ringe fra oss, deres IT-leverandør.

Lekkasjer

En svindler er likevel ikke avhengig av å ta over noens kontoer på sosiale medier for å samle informasjon til en mer personlig tilpasset form for svindel. Mye informasjon ligger tilgjengelig på internett, både lovlig og ulovlig publisert. I løpet av de siste ti-årene har flere store nettjenester blitt utsatt for angrep. Lekkasjer fra disse angrepene har gjort at millioner av brukernavn og passord er tilgjengelige på internett.

Venter på det riktige øyeblikket

En tålmodig svindler venter gjerne på det rette tidspunktet til å iverksette svindelen. Dette kan være tilfelle når

En tålmodig svindler venter gjerne på det rette tidspunktet til å iverksette svindelen.

svindleren i første omgang får tilgang til en e-postkonto og oppretter en videresendingsregel. En slik regel vil sørge for videresending av all e-post til offerets konto til en e-postkonto valgt av svindleren selv. Svindleren kan da følge med på aktiviteten, og vente på riktig øyeblikk å slå til. Når svindleren for eksempel ser at det inngås en avtale mellom offeret og en leverandør, hopper de inn i samtalen og utgir seg for å være leverandøren som oppgir betalingsinformasjon.

Vær proaktiv

Etter hvert som teknologien utvikler seg, vil også svindlerens metoder følge etter. Ondsinnete aktører er gjerne tidlig ute med å benytte seg av nye verktøy og trender som kan forbedre deres metoder og bedre tjene deres formål. Det digitale trusselbildet er komplisert, hvor både statlige og kriminelle aktører utfører angrep. Selv om stadig flere får et aktivt og bevisst forhold til IT-sikkerhet, ser vi fortsatt at en del velger å ikke gjennomføre tiltak før det er for sent. For å unngå at man blir et offer for svindel, er det derfor viktig å ha et bevisst og proaktivt forhold til IT-sikkerhet. Et greit sted å starte kan være å kartlegge sannsynligheten for og konsekvensene av ulike angrepsscenarioer. Deretter bør det undersøkes hvilke tiltak som kan bidra til å øke sikkerheten på disse områdene.



BÆREKRAFTSREVISOR INFORMERER

I denne spalten om bærekraftsrapportering – Bærekraftsrevisor informerer – vil vi holde deg oppdatert på den regulatoriske utviklingen, og gi innblikk i aktuelle temaer. Her vil du også bli oppdatert om arbeidet Revisorforeningen gjør innen feltet bærekraftsrapportering og attestasjon av rapporteringen.

Verdipapirlovutvalgets utredning om bærekraftsrapportering

I utredningen [NOU 2023:15 Bærekraftsrapportering – gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering \(CSRD\)](#) foreslås det blant annet en ordning for godkjenning av bærekraftsrevisorer og at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen kan avgis av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, som ikke er et revisjonsforetak.



Siviløkonom/MBA finans
Kjersti Okstad Kirkeby
Fagdirektør selskapsrapportering og bærekraft, Revisorforeningen



Cand.merc.
Carl-Emil Akselberg
Rådgiver bærekraft, Revisorforeningen



Statsautorisert revisor og siviløkonom
Sissel Riise
Rådgiver selskapsrapportering og bærekraft, Revisorforeningen

Med utredningen som verdipapirlovutvalgets leder Filip Tryuen overleverte finansminister Trygve Slagsvold Vedum 22. mai, er mye lagt til rette for at CSRD skal innlemmes i norsk lov. Artikkelen tar for seg utvalgets vurdering rundt alternative tilbydere av attestasjonstjenesters adgang til markedet.

Tilleggsmandat

Verdipapirlovutvalget ble formelt oppnevnt i mai 2015 for å komme med forslag til gjennomføring av EUs reviderte regelverk på verdipapirområdet i norsk rett. Utvalget har senere mottatt flere tilleggsmandater og fikk i februar 2022 et tilleggsmandat om å utrede norsk implementering av nye regler knyttet til bærekraftsrapportering. Dette er utvalgets foreløpig niende utredning. Verdipapirutvalget ledes av dr. juris Filip

Tryuen. Revisorforeningens tidligere seniorrådgiver (nå pensjonert) Harald Brandsås var spesialoppnevnt som ekspert for denne utredningen og Espen Knudsen og Carl-Emil Akselberg fungerte som sekretærer for denne utredningen. Les mer om utvalgets sammensetning [her](#).

Direktivets formål

Hovedpunktene i direktivet Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) har blitt dekket utfyllende i Revisjon og Regnskap tidligere. Kort fortalt skal direktivet bidra til å legge til rette for omstilling til en mer bærekraftig økonomi, i tråd med EUs handlingsplan «Europas grønne giv» og FNs bærekraftsmål. I Parisavtalen har nesten alle verdens land blitt enige om å holde økningen i den globale gjennomsnitts-

temperaturen godt under to grader sammenlignet med førindustrielt nivå. Omstillingen til en lavutslippsøkonomi vil kreve store investeringer. Et av målene i Parisavtalen er derfor å gjøre flyten av kapital forenlig med reduksjon av klimagassutslipp og klimarobust utvikling.

En forutsetning for å dreie investeringer og utlån i mer bærekraftig retning, er at investorer og långivere får relevant og pålitelig informasjon om virksomhetenes klima- og miljøpåvirkning, og deres eksponering mot klimarisiko og annen bærekraftsrelatert risiko. Forretningsforbindelser, ansatte, myndigheter, politikere, forbrukere, frivillige organisasjoner og det øvrige sivilsamfunnet, har behov for relevant og pålitelig bærekraftsinformasjon for å kunne ta velinformerte valg og påvirke i retning av en grønn omstilling.

Prinsippet om dobbel vesentlighet

For å kunne vurdere og sammenligne selskaper, trenger finansmarkedsaktører og andre interessenter både informasjon om hvilken påvirkning selskapers virksomhet har på bærekraftsforhold, og hvordan bærekraftsforhold påvirker selskapers mulighet til langsiktig verdiskapning. Rapporteringskrav som dekker begge disse perspektivene kalles gjerne rapporteringskrav etter prinsippet om dobbel vesentlighet. CSRD bygger på dette prinsippet. Mens eldre regler trakk et skille mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering, erstattes begrepet ikke-finansiell rapportering med bærekraftsrapportering i CSRD. I fortalen til direktivet understrekes det at all informasjon må sees i sammenheng og at opplysninger om bærekraft også har økonomisk relevans.

EU har de senere årene vedtatt en rekke regelverksendringer som skal legge til rette for å finansiere overgangen til en bærekraftig økonomi. Endringene skal gi et regelverk som bidrar til en konsistent og sammenhengende flyt av informasjon om bærekraft gjennom hele den finansielle verdikjeden. I utredningens

kapittel 2 gjør utvalget rede for rettsutviklingen og de hensynene som ligger bak. Utvalget redegjorde for globale og regionale regelverksinitiativ som har ledet frem mot direktivet, og for sammenhengen mellom CSRD og annet felleseuropeisk finansmarkedsregelverk som skal bidra til en bærekraftig utvikling.

Krever innføring av nasjonale regler

Gjennomføring av CSRD krever at det innføres nasjonale regler som innebærer at rapporteringspliktige foretak må utarbeide bærekraftsrapportering etter et omfattende regelverk og i samsvar med europeiske standarder for bærekraftsrapportering. Dette gir store endringer og økte kostnader for de rapporterende foretakene.

EU-kommisjonen peker i begrunnelsen for de nye reglene på at etterspørselen etter bærekraftsinformasjon er økende. Det eksisterende rammeverket for bærekraftsrapportering sikrer ifølge EU-kommisjonen ikke rapportering som gjør det mulig for interessenter å ta informerte beslutninger og holde foretak ansvarlige for sin påvirkning på

miljø og samfunn. Den økte etterspørselen etter bærekraftsinformasjon skyldes både et endret risikobilde og økt bevissthet om de mulige finansielle konsekvensene av risikoene. Et økende omfang av «grønne» investeringsprodukter bidrar til den økte etterspørselen. I tillegg kommer økt etterspørsel fra andre samfunnsaktører, for eksempel myndigheter, forbrukere og frivillige organisasjoner. Et regelverk som legger til rette for enhetlig og konsistent rapportering, forventes å redusere antall enkelthenvendelser til foretakene. Rapporteringen vil også kunne bidra til økt bevissthet i foretakene om bærekraftsrelaterte risikoer og muligheter, og gjøre dem bedre i stand til å håndtere risikoene de er eksponert for.

Gir noen nasjonale handlingsrom

De nye direktivreglene er i stor grad fullharmoniserte, med få nasjonale valg. Enkelte bestemmelser gir imidlertid et nasjonalt handlingsrom. De valgene det er knyttet mest spenning til, er hvorvidt andre enn revisorer skal kunne tilby bekreftelser av bærekraftsrapporteringen. Verdipapirlovutvalget drøftet dette området grundig og foreslo bl.a. at andre enn statsautoriserte revisorer¹ skal kunne tilby disse bekreftelsene.

Utvalgets forslag til nye regler for ekstern bekreftelse

CSRD innfører krav om at bærekraftsrapporteringen skal attesteres. Med mindre medlemsstatene fastsetter noe annet, skal det samme revisjonsforetaket som reviderer årsregnskapet attestere bærekraftsrapporteringen. Medlemsstatene kan imidlertid åpne for at et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet, avgir attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. Utvalget gikk inn for å benytte denne opsjonen. Medlemsstatene kan også tillate at attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen avgis av en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester (*Independent Assurance Service Provider, IASP*) som ikke er et revisjonsforetak. Utvalget foreslo å åpne for IASP-er.



Fra venstre: Espen Knudsen, Revisorforeningen (sekretær for lovutvalget), Filip Truyen, Wikborg Rein (verdipapirlovutvalgets leder), finansminister Trygve Slagsvold Vedum, Harald Brandsås, Revisorforeningen (utvalgsmedlem), Kristin Lund, Finanstilsynet (utvalgsmedlem og leder av sekretariatet) og Andreas Marienborg, Finansdepartementet (sekretær for lovutvalget).

¹ Kalt «bærekraftsattestant» i utredningen.

Attestasjonsuttalelse om bærekraftsrapporteringen

De nye reglene i CSRD krever at revisor, eller en alternativ tilbyder av attestasjonstjenester, skal avgi en *attestasjonsuttalelse* om bærekraftsrapporteringen. Formålet med kravet om attestasjon, er å sikre tillit til at bærekraftsrapporteringen oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor eller en IASP skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om bærekraftsrapporteringen gir et riktig bilde i samsvar med standardene for bærekraftsrapportering, og skal offentlig uttale seg om resultatet av attestasjonen i attestasjonsuttalelsen om bærekraftsrapporteringen. I tråd med utgangspunktet i CSRD, fremmet utvalget forslag om at bærekraftsrapporteringen skal attesteres med moderat sikkerhet inntil EU-kommisjonen har vedtatt standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering med betryggende sikkerhet, senest i 2028.

Egen godkjenning for statsautoriserte revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering

Utvalget fremmet forslag om at kravene som stilles til revisor ved revisjon av årsregnskap, skal gjelde tilsvarende ved attestasjon av bærekraftsrapportering. Dette innebærer at reglene om utførelse av oppdrag, uavhengighet og konfidensialitet, kvalitetsstyring, kvalifikasjonskrav, valg og avsetting av revisor og revisorregisteret, i det store og det hele vil være de samme. Etter CSRD skal det stilles krav om egen godkjenning for statsautoriserte revisorer som skal attestere bærekraftsrapportering på grunnlag av særlige kvalifikasjonskrav. Utvalget foreslo en ordning for godkjenning av bærekraftsrevisorer. Utvalget forutsetter at revisorutdanningen tilpasses nye kunnskapskrav som er nødvendige for å kunne attestere bærekraftsrapportering. For å få godkjenning som bærekraftsrevisor, må revisor dokumentere minst åtte måneder prak-

tisk opplæring innenfor attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester.

Krav som likeverdige med krav gjeldende for revisorer

CSRD fastsetter at alternative tilbydere av attestasjonstjenester skal underlegges krav som er likeverdige med kravene som gjelder for revisors attestasjon av bærekraftsrapportering etter revisjonsdirektivet. Utvalget gikk inn for å åpne for IASP-er på vilkårene som fremgår av drøftelsen i kapittel 6. Utvalget legger i sitt forslag vekt på at et grunnleggende vilkår for å slippe til alternative tilbydere, må være at bærekraftsrapporteringen skal nyte samme grad av tillit uavhengig av hvem som har attestert rapporteringen. Utvalget foreslo bl.a. regler som innebærer at kravene til attestasjonsprosessen og til IASP-ene vil være de samme som for revisorer som attesterer bærekraftsrapportering med enkelte tilpasninger, særlig knyttet til kvalifikasjonskrav.

IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet

Et viktig premiss i utvalgets vurdering av om det bør åpnes for andre tilbydere av attestasjonstjenester enn revisorer, var at ordningen som i tilfelle etableres for godkjenning/akkreditering, tilsyn og sanksjoner, var egnet til å sikre samme grad av tillit til attestasjonene som ordningen for godkjenning av og tilsyn med revisorer. Etter utvalgets syn er det sentralt at IASP-er underlegges tilsyn av Finanstilsynet, på samme måte som revisjonsforetak. Utvalget har i sine forslag lagt vekt på å fremme forslag som støtter opp om den norske tilsynsmodellen med et helhetlig tilsyn med aktørene som har konsesjon til å utføre oppgaver i finansmarkedet. Utvalget har også lagt vekt på å foreslå en tilsynsordning som er mest mulig kostnadseffektiv, gitt forutsetningen om at det i tillegg må innføres en akkrediteringsløsning. Utvalget forutsetter at det etableres rutiner for informasjonsutveksling og samarbeid mellom Finanstilsynet og Norsk akkreditering.

Løsning kryssord side 19

	KUNNEL-RET- WING	S	HJ. TEGN- SVUV	A		INNOV. BRUK	G	ROBET- TALL 100 TULLVIT ÅR	C							
	R	Ø	J	G	←	G	A	D	R							
	↓	R	ØVE- NES	VALG- VÅR- UTVEK- SELS- SLÅSS	L	LEGG- STRIK	U	R	E							
	G	FOR- TRY	S	K	O	FOR- TRY	R	I	M							
O	INT- ENRY	K	A	G	E	NETT- SKAP	N	M								
TEST- TALL MEL- LOMMEL	↓	E	FARGE	BY I VIKEN	M	TARNE	I	D	E	VALG- VÅR- UTVEK- SELS- SLÅSS	R	I	S	I	K	O
A	N	A	L	Y	GAFF- UTVALG- ORDR	REIS- ENDE- TÅG- NERVEN	T	U	R	I	S	T	HJ. TEGN- SVUV	HJØR- TALL 100 TULLVIT ÅR	S	
↓	S	EGEN- HJ. TEGN- SVUV	S	T	A	LAND- LIA, ENKEL	R	U	S	T	I	K	K	↑		
FAKKE- UBRUK	K	U	P	E	E	R	SLANG	O	R	M	STREB- L PÅL- ARDELL	N	HVAL- TÅR- VANN- KILDE	A	M	
P	A	R	T	N	E	R	E	NJENT- ORG- (SARK)	A	A	FAKKE- UBRUK	T	O	E	R	
ROBET- TALL 50	L	IS- LAMN- HGTID	DE	LOKAL- AVD. (FOLK)	HJØR- RUBLIN	E	HJ. TEGN- SVUV	S	P	S	L	K	O	A	L	A
AV- STANG	D	I	S	T	A	N	S	E	ELATE- TALL	A	R	HJØR- SUP- IHE	S	I	V	
X	↳	D	U	K	K	E	R	T	→	P	Å	→	E	N	↑	

Hva ChatGPT mener om revisjon

Revisorer kan spille en betydelig rolle i å fremme bærekraft i selskaper og samfunnet som helhet og det er mange grunner til at unge mennesker bør vurdere å velge en karriere som revisor. Det er noen av svarene vi fikk da vi «intervjuet» AI-chatboten ChatGPT. Chatboten forteller også hvordan den kan hjelpe revisorer og revisjonsbransjen med å gjøre en bedre jobb.

Redaktør Alf Asklund, Revisorforeningen

AI-chatboten ChatGPT og andre lignende løsninger som er på vei, vil revolusjonere måten vi søker etter informasjon på og behandler denne. Til forskjell fra «vanlige» søkemodeller kan du for eksempel ha en samtale med ChatGPT – stort sett på det språket du ønsker – og få utdypende svar. Du kan stille oppfølgingsspørsmål og for eksempel be om å få en kort oppsummering av de svarene du har fått, eventuelt be ChatGPT lage en artikkel basert på de spørsmålene du har stilt – selvfølgelig i det språket du selv ønsker.

Bruken av løsninger basert på kunstig intelligens vil også i stor grad påvirke revisjonsbransjen og måten revisor vil jobbe på, men på hvilken måte? Vi har ganske enkelt spurt ChatGPT – via chat.openai.com blant annet om nytten av revisjon, hvilken rolle revisor har innen bærekraft og hvorfor unge mennesker bør vurdere en karriere innen revisjon og om hvem som bør satse på en slik karriere.



Illustrasjonen av redaktøren som intervjuer en chatbot er laget ved hjelp av kunstig intelligens på nettsiden <https://gencraft.com/generate>

Vi synes vi fikk mange interessante svar selv om spørsmålene vi stilte gikk til den gratis «dumme» lillebroren (som bruker GPT-3.5-arkitekturen) og ikke den mye mer treffsikre GPT-4 (som er tilgjengelig for de som har betaltjenesten ChatGPT Plus).

Fornuftige svar, men ...

Selv om svarene vi fikk virker svært fornuftige skylder vi å legge til at ChatGPT kan gi svar som er «helt på jordet», rette feil som påpekes og «bekrefte» et nytt svar – selv om det nye svaret er like fjernt som det første. Dette gjelder spesielt når det ligger lite informasjon på internett om det spørsmålet som stilles. Bruk av ChatGPT krever kvalitetskontroll, men er likevel i de aller fleste tilfellene et godt utgangs-

punkt for videre undersøkelser. Et grelt eksempel på hvor ille det kan gå finner vi i [New York Times](https://www.nytimes.com/2023/03/23/us/politics/chatgpt-lawyer.html),¹ der det beskrives hvordan en advokat hadde forberedt seg til en rettsak ved å bruke ChatGPT for å finne relevante rettsavgjørelser. Mange rettsavgjørelser kunne han også vise til. Problemet var at de faktisk ikke eksisterte ...

En del av svarene i intervjuet nedenfor er forkortet. Bortsett fra små omskrivninger i forbindelse med en slik forkorting er svarene i det store og hele ordrett gjengitt.

Fortell meg litt om deg selv og din bakgrunn.

¹ <https://bit.ly/45Humxu>

Selvfølgelig! Jeg er en AI-språkmodell kalt ChatGPT, utviklet av OpenAI. Jeg er basert på GPT-3.5-arkitekturen, en av de mest avanserte språkmodellene som er skapt til nå. Jeg er trent på å behandle og forstå store mengder tekst-data fra internett, noe som gjør meg i stand til å generere menneskelignende tekstsvaer. Jeg er her for å hjelpe deg med å gi informasjon, svare på spørsmål, komme med forslag og delta i uformell samtale. Vær oppmerksom på at selv om jeg streber etter å være hjelpsom og nøyaktig, kan jeg ikke alltid gi perfekt eller oppdatert informasjon. Jeg blir kontinuerlig forbedret og oppdatert av OpenAI, så jeg kan ha lært om nyere hendelser og fremskritt avhengig av informasjonen som var tilgjengelig frem til september 2021. Er det noe spesifikt du ønsker å vite eller diskutere?

Jeg vil vite litt om revisjon. Om revisjon er nyttig og på hvilken måte?

Revisjon er en viktig prosess som gir uavhengig og objektiv vurdering av økonomisk informasjon. Det er nyttig fordi det skaper tillit og bygger tillit hos interessenter. Revisjon bidrar til å identifisere feil, unøyaktigheter og uregelmessigheter i regnskapene, og det kan bidra til bedre styring og kontroll av økonomiske ressurser. Revisjon har også en forebyggende rolle ved å oppdage og forhindre mulig svindel. Selv om revisjon har begrensninger, er det en viktig mekanisme for å sikre pålitelighet, forbedre kontroll og skape tillit hos interessenter.

Det betyr altså at folk stoler mer på selskaper som har reviderte regnskaper?

Ja, generelt sett, når en virksomhets regnskaper har blitt revidert av et anerkjent revisjonsfirma, kan det øke tillit og troverdighet blant interessentene.

Bærekraft blir stadig viktigere for selskaper og samfunnet som helhet. Hvordan kan revisorer bidra på dette området?

Revisorer kan spille en betydelig rolle i å fremme bærekraft i selskaper og sam-

funnet som helhet. Her er noen måter revisorer kan bidra på dette området:

1. Miljørevisjoner: Revisorer kan utføre miljørevisjoner for å vurdere en organisasjons påvirkning på miljøet.
2. Revisjon av sosialt ansvar: Revisorer kan vurdere et selskaps initiativer for sosialt ansvar og deres innvirkning på interessenter, inkludert ansatte, lokalsamfunn og leverandører.
3. Integrert rapportering: Revisorer kan bidra til integrert rapportering, som kombinerer finansiell og ikke-finansiell informasjon for å gi en helhetlig oversikt over selskapets verdiskapning og bærekraftige ytelse.
4. Sikkerhet for bærekraftig rapportering: Revisorer kan gi forsikring om bærekraftsrapporter og -opplysninger.
5. Risikovurdering og -styring: Revisorer kan bidra til å identifisere og håndtere bærekraftsrisikoer i organisasjoner.
6. Overholdelse og regulerende revisjoner: Revisorer sikrer selskapenes overholdelse av bærekraftsrelaterte reguleringer og standarder.
7. Pådriver for bærekraftige praksiser: Revisorer kan være pådrivere for bærekraftige praksiser ved å gi inn-sikt, veiledning og anbefalinger til selskaper.

Ved å integrere bærekraftshensyn i revisjonsprosessene bidrar revisorer til selskapenes bestrebelser etter å bli mer bærekraftige (sustainability efforts). Deres uavhengige og objektive vurderinger øker gjennomsiktighet, ansvarlighet og troverdighet, og fremmer en kultur med ansvarlige forretningspraksiser som bidrar til positiv endring mot en mer bærekraftig fremtid.

Kan du kort si noe om fremtidige trender innen revisjon?

En kort oppsummering av den fremtidige utviklingen for revisjon og revisjonsvirksomhet inkluderer:

- Teknologisk utvikling som kunstig intelligens og automatisering vil effektivisere revisjonsprosessen.
- Økt bruk av dataanalyse vil bidra til bedre risikoidentifikasjon og revisjonskvalitet.
- Fokus på ikke-finansiell rapportering som bærekraft og ESG-data vil bli viktigere.
- Etterspørsel etter spesialisert kompetanse innen bærekraft, cybersikkerhet og teknologi vil øke.
- Uavhengighet, profesjonalitet og etikk vil fortsette å være viktige prinsipper for revisorer.

Disse punktene gir en indikasjon på hvordan revisjon og revisjonsvirksomhet kan utvikle seg i fremtiden, med fokus på teknologi, spesialisering og profesjonalitet.

Hvorfor bør unge mennesker vurdere å satse på en karriere innen revisjon?

Det er flere grunner til at unge mennesker bør vurdere å velge en karriere som revisor.

Å jobbe som revisor gir gode muligheter for yrkesutvikling. Revisorer får verdifull kunnskap og ferdigheter innen regnskap, økonomi, risikovurdering og regulatorisk samsvar. Disse ferdighetene er svært overførbare og kan åpne dører til ulike karriereveier innenfor regnskap og finansbransjen. Jobben som revisor gjør at de får en unik forståelse av hvordan organisasjoner fungerer og bidrar til å utvikle en helhetlig forståelse av virksomhetsdrift.

Som revisor er det en kontinuerlig læringskurve som sikrer at arbeidet forblir intellektuelt stimulerende og utfordrende. Dette yrket oppfordrer revisorer til å holde seg oppdatert og utvikle ekspertise innen nye områder, som dataanalyse og risikostyring.

Revisorer må analysere kompleks finansiell informasjon, vurdere risikoer og ta informerte beslutninger. Denne rollen styrker analytiske og kritiske tenkeferdigheter, da revisorer må identifisere

mønstre, evaluere bevis og gi objektive vurderinger. Disse ferdighetene er verdifulle i ulike karriereveier og kan bidra til profesjonell suksess.

Vektleggingen av uavhengighet og objektivitet fremmer en sterk profesjonell integritet, noe som verdsettes høyt.

Behovet for revisjonstjenester er stabilt, noe som gir jobbstabilitet og langvarige karrieremuligheter.

Som revisorer samhandler man med kunder, kolleger og fagpersoner fra ulike organisasjoner, og har muligheten til å bygge et sterkt profesjonelt nettverk. Nettverksbygging kan føre til verdifulle kontakter, mentorordninger og potensielle karriereutviklinger.

Det er viktig for unge mennesker å vurdere sine interesser, styrker og langsiktige mål når de velger en karrierevei. Å utforske revisjonsfeltet kan gi en givende og utfordrende profesjon med muligheter for vekst, kontinuerlig læring og en meningsfull innvirkning på næringslivet.

Kan du si noe om hvem en revisjonskarriere passer for?

En karriere innen revisjon passer godt for personer som besitter visse egenskaper og interesser. Selv om spesifikke karaktertrekk kan variere, er her noen typer mennesker som kan vurdere en karriere innen revisjon:

Analytiske tenkere, etiske og objektive individer, personer med fokus på detaljer, dyktige kommunikatorer, kontinuerlige lærende, problemløserne og lagspillere.

Det er viktig å merke seg at selv om disse egenskapene kan være gunstige for en karriere innen revisjon, kan individer fra ulike bakgrunner og med forskjellige styrker også lykkes i bransjen. Til syvende og sist er lidenskap for tall, et engasjement for yrkesstandarder og en nysgjerrighet for å avdekke finansielle innsikter viktige faktorer som kan

tiltrekke personer til å satse på en karriere innen revisjon.

Hvordan kan du hjelpe revisorer og revisjonsbransjen å gjøre en bedre jobb?

Jeg som en AI-modell kan bidra til revisorer og revisjonsbransjen både når det gjelder å få tilgang til kunnskap og informasjon og tilby ressurser og veiledning til revisorer for å hjelpe dem med å utføre revisjonsoppgaver mer effektivt og nøyaktig. Dette kan inkludere sjekklister, retningslinjer og beste praksis for revisjonsprosessen.

Jeg kan bidra med dataanalyse og tolkning for revisorer. Dette kan innebære å hjelpe med identifisering av mønstre, avvik eller uregelmessigheter i store datasett, og gi innsikt som kan bidra til å styrke revisjonsarbeidet. Jeg kan også gi råd som kan hjelpe revisorer med å løse utfordrende revisjonsrelaterte spørsmål eller scenarioer.

Revisorer kan også få hjelp med å generere og redigere revisjonsrapporter, brev og andre dokumenter. Jeg kan også gi språklig støtte og forbedre skrivekvaliteten i kommunikasjon med kunder eller andre interessenter.

Kan du si noe om dine styrker og svakheter?

Her er en kort oppsummering av mine styrker og svakheter som en AI-modell:

Styrker

1. **Omfattende kunnskap:** Jeg har blitt trent på store mengder tekst og har tilgang til omfattende kunnskap innenfor ulike emner.
2. **Språklig presisjon:** Jeg er i stand til å generere sammenhengende og grammatisk korrekte setninger.
3. **Rask respons:** Jeg kan levere svar og informasjon umiddelbart.
4. **Tilpasningsdyktighet:** Jeg kan tilpasse meg ulike kontekster og behov.

Svakheter

1. **Mangel på kontekst:** Som en tekstbasert modell mangler jeg evnen til å forstå konteksten på samme måte som mennesker kan. Dette kan føre til misforståelser eller upresise svar.
2. **Manglende kritisk tenkning:** Jeg tar ikke stilling eller utøver dømmekraft. Jeg gir informasjon basert på det jeg har blitt trent på, men det betyr ikke nødvendigvis at informasjonen alltid er riktig eller gjeldende.
3. **Emosjonsløs:** Jeg mangler emosjonell intelligens og er ikke i stand til å oppfatte eller uttrykke følelser.
4. **Sårbar for misbruk:** Som en AI-modell er jeg avhengig av de instruksjonene jeg får. Hvis jeg blir brukt på en uetisk måte eller til å spre feilinformasjon, kan det føre til uheldige konsekvenser.

Det er viktig å huske at jeg er bare en maskin, og at jeg ikke kan erstatte ekte menneskelig kompetanse, erfaring eller dømmekraft.

Har du humoristisk sans?

Som en AI-modell mangler jeg personlighet og emosjoner, inkludert en egen humoristisk sans, men jeg kan forsøke å generere vitser eller morsomme setninger basert på det jeg har lært gjennom trening på store mengder tekst.

Hva med en revisor-vits?

Hvorfor kalte revisoren sin hund «Debet»? Fordi den alltid holdt seg i balanse og fulgte nøye med på utgiftene.

Ikke så verst!

Jeg er glad du likte den! Hvis du har flere ønsker eller hvis det er noe annet jeg kan hjelpe deg med, er det bare å si ifra.

Takk for praten.

Bare hyggelig! Hvis du har flere spørsmål eller trenger mer hjelp, er det bare å spørre. Ha en flott dag!

Signering av skatteopplysninger

SKD-melding 4/2022, publisert i desember 2022, omhandler revisors plikter i forbindelse med signering av skatteopplysninger. Meldingen omhandler omfanget og innholdet av revisors signering av opplysninger til Skatteetaten i ny skattemelding for næringsdrivende.



Statsautorisert revisor og siviløkonom
Henning Stokke
Seniorrådgiver i Skattedirektoratet,
juridisk avdeling



Inger Helene Iversen
Seniorrådgiver i Skattedirektoratet,
juridisk avdeling

Meldingens punkt 1 – signaturpliktige opplysninger

Første del av [SKD-melding 4/2022](#) avklarer hva som er signaturpliktige opplysninger.¹ Disse opplysningene skal være signert av revisor hvis den regnskapspliktige har revisjonsplikt etter revisorloven eller frivillig har valgt å engasjere revisor. Signaturplikten er uendret fra tidligere, men den oppdaterte meldingen viser hvilke opplysninger som er omfattet av signaturplikten. Dette er gjort ved at det er tatt inn en konkret oversikt som viser hva som omfattes. Følgende opplysninger er omfattet av signaturplikten:

I næringsspesifikasjonen:

- Resultatregnskap og årsresultat
- Balanse
- Forskjeller (midlertidige og permanente)
 - Spesifikasjon av anleggsmiddel:
 - Ikke-avskrivbart anleggsmiddel
 - Lineært avskrevet anleggsmiddel
 - Saldoavskrevet anleggsmiddel
 - Gevinst- og tapskonto
- Beregnet næringsinntekt (skattemessig resultat)
- Egenkapitalavstemming
- Spesifikasjon av opplysninger for overnattings- og serveringssted

1 Jf. forskrift til skatteforvaltningsforskriften § 8-2-7 og § 8-9-4.

I skattemeldingen:

- Mottatt og avgitt konsernbidrag
- Spesifikasjon av skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling²
- Unntak for rentebegrensning for selskap i konsern

Hva innebærer signaturen?

Revisor bekrefter med sin signering av næringsspesifikasjon at de signaturpliktige opplysningene i næringsspesifikasjonen, jf. opplistingen ovenfor, er uten vesentlige feil for skatte- og avgiftsmessige formål. Revisor bekrefter også at revisor planlegger å avgi en revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- og avgiftsmessige forhold i samsvar med lov og forskrift. I tillegg bekrefter revisor at revisor har vurdert om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Videre bekrefter revisor med sin signering å ha tatt stilling til skattyters skjønnsmessige vurderinger av skatte- og avgiftsmessig art. Dette innebærer at revisor har vurdert lovligheten av de skatte- og avgiftsmessige disposisjonene. Denne bekrefteisen er uendret fra tidligere.

2 Merk at signaturplikten for spesifikasjon av skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling og for unntak for rentebegrensning for selskap i konsern gjelder uavhengig av om den skattepliktige årsregnskap er underlagt revisjon.

Revisor har ikke bare plikt til å undersøke om de formelle kravene til bokføringen er oppfylt, men også at det er etablert kontrollrutiner og systemer som på en betryggende måte ivaretar virksomhetens behandling av skatter og innbetaling av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og særavgifter etter forskrift om særavgifter. I tidligere SKD-melding var ikke særavgifter nevnt eksplisitt i oppregningen av skatter og avgifter. Ellers er uttrykket «registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger», erstattet av en henvisning til kravene i bokføringsregelverket.³ Dette tilsvarer begrepsendringen i ny revisorlov.

Ny skattemelding – begrepsendringer

I forbindelse med ny skattemelding og næringsspesifikasjon er det gjort endringer i reglene i lov og forskrift⁴ som hjemler krav til revisors signatur. Endringene innebærer at begrepene samsvarer med løsningen til ny skattemelding. For eksempel er kravet til signering av «næringsoppgåve» i skatteforvaltningsforskriften endret til et krav om å signere «*signaturpliktige næringsopplysninger*». Dette er fordi næringsoppgåven

3 Revisors plikter ved brudd på bokføringsreglene er omtalt i revisorloven § 9-5.

4 Endringene gjelder skatteforvaltningsforskriften §§ 7-2-11, 8-2-7 og 8-9-4, skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav h, og FSPIN § 16-40-8 første ledd.

med vedleggsskjemaer er erstattet av «næringsspesifikasjon» i ny skattemelding. I tillegg er begrepet «skattefastsettingskjema» i skatteloven endret til «opplysninger i skattemeldingen». Dette er endret fordi ny skattemelding ikke lenger består av en rekke ulike skjema. Målet med begrepsendringene i lov og forskrift er at begrepene i størst mulig grad skal være generiske og uavhengige av hvordan ny skattemelding for næringsdrivende presenteres teknisk og visuelt. SKD-meldingen er oppdatert i samsvar med endringen i lov og forskrift. Det understrekes imidlertid at revisors materielle plikter og ansvar er uendret etter gjennomføringen av begrepsendringene. For en nærmere omtale av begrepsendringene, viser vi til høringen om «Revisors signatur i ny skattemelding for næringsdrivende».⁵

Signaturpliktige opplysninger – ulike krav til vesentlighet

I meldingen skilles det mellom vesentlighet i resultat og balanse, og vesentlighet for øvrige signaturpliktige opplysninger i næringsspesifikasjonen. Dette skillet innebærer at det skal benyttes samme vesentlighetsgrense ved kontroll av resultatregnskap og balanse i signaturpliktige næringsopplysninger i næringsspesifikasjonen som ved revisjon av årsregnskapet. Ved kontroll av øvrige signaturpliktige opplysninger i næringsspesifikasjon og skattemelding skal det derimot vanligvis benyttes en lavere vesentlighetsgrense. Dette er uendret fra tidligere. I den oppdaterte meldingen er skillet tydeliggjort ved at øvrige signaturpliktige opplysninger er opplistet, og på den måten er det klart angitt hvor den lavere vesentlighetsgrensen skal benyttes.

Meldingens punkt 2 – kontrolloppstillingen

Andre del av meldingen omhandler revisors signering på opplysninger om lønns- og pensjonskostnader (kontrolloppstillingen). I ny skattemelding

inngår imidlertid ikke kontrolloppstillingen, noe som innebærer at kontrolloppstillingen *ikke* lenger skal sendes inn til skattemyndighetene som en del av denne rapporteringen. Det må imidlertid fremdeles gjøres en avstemming, og kontrolloppstillingen skal kunne legges frem på forespørsel. Det er fortsatt krav til at avstemmingen skal signeres av revisor.

Hva innebærer signaturen?

Revisor bekrefter med sin signatur at de regnskapsmessige opplysningene som fremgår av kontrolloppstillingen er omfattet av revisjonshandlinger som ikke har avdekket vesentlige feil eller mangler, og at det er samsvar mellom regnskapets tall og innrapporterte beløp etter skatteforvaltingsloven § 7-2, jf. a-opplysningsloven § 3. De innrapporterte beløpene fremgår av A07 Avstemmingsinformasjon. Revisor må se etter at arbeidsgiver har et betryggende system for registrering og dokumentasjon av lønninger, utgiftsgodtgjørelser og naturallytelse, samt innbetaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift, jf. her også skattebetalingslovens bestemmelser om oppbevaring av skattetrekk. Revisors signering innebærer derfor at revisor ikke har funnet vesentlige feil eller mangler på dette området. Dette er uendret fra tidligere.

Meldingens punkt 3 – vesentlighet ved rapportering

Tredje del av meldingen omtaler vesentlighet ved rapportering. Det fremgår at det generelt sett er en lavere vesentlighetsgrense for revisors rapportering av feil og mangler til skattemyndighetene, enn ved rapportering i form av revisjonsberetningen. Dette er uendret fra tidligere.

Meldingens punkt 4 – manglende eller feilaktig signering

Fjerde og siste del av meldingen omtaler konsekvenser ved manglende eller feilaktig signering. Foruten oppdaterte hjemmelshenvisninger og språklige

endringer, er omtalen uendret fra tidligere. Det vises til SKD-melding 5/2022, som omhandler reaksjoner hvis revisor har misligholdt sine plikter.

Endringene i SKD-melding 4/2022 og 5/2022

Bakgrunnen for endringene i de to SKD-meldingene (SKD-melding 4/2022 omtalt ovenfor og SKD-melding 5/2022 omtalt nedenfor), er at Skatteetaten gradvis⁶ innfører [ny skattemelding for næringsdrivende](#)⁷. I tillegg trådte ny revisorlov i kraft fra 2021. Meldingene er endret for å ivareta disse endringene, blant annet med oppdatert ordlyd, begreper og hjemmelshenvisninger. Meldingene innebærer ingen endringer i revisors oppgaver og ansvar ved signering av skatteopplysninger.

I forbindelse med oppdateringen har Skattedirektoratet hatt dialog med Revisorforeningen, som har gitt kommentarer og merknader underveis i prosessen, noe som har vært til god hjelp og nytte i arbeidet.⁸

Merk at meldingene erstatter hhv. Skattedirektoratets melding nr. 7/2016 av 12. desember 2016 og Skattedirektoratets melding nr. 5/2019 av 10. september 2019.

⁵ Se <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/horinger/revisors-signatur-i-ny-skattemelding-for-naringsdrivende>

⁶ I 2023 (for inntektsåret 2022) skal alle enkelt-personforetak bruke den nye skattemeldingen, og i tillegg vil mange selskap kunne bruke den nye skattemeldingen. I 2024 (for inntektsåret 2023) må alle selskap bruke den nye skattemeldingen.

⁷ For mer informasjon om ny skattemelding for næringsdrivende, se www.skatteetaten.no/skattnarving

⁸ For ordens skyld, det endelige innholdet i de publiserte SKD-meldingene er direktoratets ansvar alene.

Revisors plikter

– reaksjoner ved mislighold

SKD-melding 5/2022 omhandler reaksjoner hvis revisor har misligholdt sine plikter. Meldingen gir retningslinjer for Skatteetaten ved oversendelse av opplysninger til Finanstilsynet.

Meldingens punkt 1 – revisors rolle

Bakgrunnen for [SKD-melding 5-2022](#) er at revisor har en viktig kontrollfunksjon hos årsregnskapspliktige virksomheter. For skatte- og avgiftsmyndighetene er det av stor betydning at denne kontrollfunksjonen ivaretas slik at samfunnet kan ha tillit til kvaliteten i regnskapene. Dermed reduseres risikoen for mangelfulle regnskap og med det risikoen for skatte- og avgiftsunndragelser. Dersom det ved kontroll e.l. avdekkes at en revisor ikke har holdt et nødvendig faglig eller etisk nivå, bør derfor opplysningene om dette oversendes til Finanstilsynet.

Meldingens punkt 2 – revisors oppgaver og ansvar

Andre del av meldingen gjennomgår revisors oppgaver og plikter etter revisorloven. Denne delen er omskrevet og reflekterer revisors oppgaver etter ny revisorlov, ved å henvise til relevante bestemmelser i loven. I tillegg gjennomgår revisors ansvar i forbindelse med revisors signatur, og det vises til SKD-melding 4/2022 som omtaler dette nærmere, se ovenfor. I meldingen pekes det også på at grunnlaget for skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon skal kontrolleres og signeres av revisor. Merverdiavgiftskompensasjon har ikke vært omtalt i tidligere meldinger.

Meldingens punkt 3 – reaksjoner

Tredje del av meldingen redegjør for reaksjoner ved pliktbrudd fra revisor. Finanstilsynet kan i slike tilfeller tilbakekalle eller suspendere revisor eller revisjonsselskapet sin godkjenning, det kan gis forbud mot å ha ledelsesfunksjon, det kan gis forbud mot å undertegne revisjonsberetninger og det kan legges overtredelsesgebyr. I tillegg kan overtredelser straffes med bøter eller fengsel i inntil ett år. Denne delen er omskrevet og oppdatert med henvisninger til aktuelle bestemmelser i ny revisorlov.

Meldingens punkt 4 – konkrete eksempler

Fjerde og siste del av meldingen omtaler en rekke eksempler på tilfeller hvor revisor har misligholdt sine plikter. Ved misligholdte plikter vil skatte- og avgiftsmyndighetene vurdere å oversende opplysninger om dette til Finanstilsynet. Det er viktig å nevne at skattelovgivningen ikke er til hinder for at skatte- og avgiftsmyndighetene kan utlevere opplysninger som Finanstilsynet har behov for i sitt tilsyn med revisorer.⁹ Eksempler hvor det kan være misligholdte plikter er ved:

- medvirkning til skatte- og avgiftsunndragelser
- store etterberegninger
- myndighetsfastsettelse av inntekt ved skjønn
- vesentlige formelle mangler
- mangelfulle og/eller for sent innsendte skattemeldinger
- manglende signatur på opplysninger
- feil i revisors egne forhold
- manglende uavhengighet fra revisor
- feil i bekreftelse av innbetalt aksjekapital og bekreftelse av redegjørelse

Oversendelse til Finanstilsynet

Til slutt angis fremgangsmåten for oversendelse til Finanstilsynet. De konkrete eksemplene og fremgangsmåten ved oversendelse som beskrives, er uendret fra forrige SKD-melding, men omtalen i enkelte av eksemplene er noe omskrevet og tydeliggjort.

⁹ Jf. skatteforvaltningsloven § 3-3, skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav b og skattebetalingsloven § 3-2.

GDPR er fem år:

Slik får du kontroll på databehandleravtalene dine

Det er fem år siden GDPR trådte i kraft og de fleste virksomhetene tilpasset seg regelverket slik det var den gangen. Utviklingen på personvernområdet har imidlertid ikke stått stille siden 2018 og for mange er det på tide med en gjennomgang av rutiner for behandling av personopplysninger og av tidligere inngåtte avtaler.



Advokat
Arnt Olav Aardal
Partner BDO Advokater



Advokatfullmektig
Nichlas Gundelach Ødegaard
BDO Advokater

Da GDPR trådte i kraft, fikk veldig mange virksomheter med stor sannsynlighet et endret perspektiv på behandling av personopplysninger. Personvernet fikk en ny vår og regelverket krevde at virksomhetene la ned en innsats. Det ble forhåpentligvis laget en behandlingsprotokoll og det ble inngått en hel del databehandleravtaler, ikke nødvendigvis fordi virksomhetene selv forstod helt hvorfor, men fordi GDPR krevde det. Kanskje hadde deres virksomhet et større internprosjekt, kanskje ble det innleid konsulenter eller advokater for å få drahjelp i veien mot etterlevelse. Siden den gang har personvernet kanskje blitt liggende i en digital skuff og ikke vært viet noe særlig oppmerksomhet?

Prinsippene for GDPR var i de fleste sammenhengene de samme som etter den gamle personopplysningsloven, men enkeltkravene virket strengere og vanskelig å få tak på for mange. Utviklingen på personvernområdet har imid-

lertid ikke stått stille siden 2018. Det er på høy tid at du igjen finner frem arbeidshanskene.

Foruten at Datatilsynet strammer til skruen og øker antall overtredelsesgebyrer, handler det jo i bunn og grunn om at virksomheten overlater verdier – i form av virksomhetens personopplysninger og annen bedriftskritisk informasjon – til en tredjepart. Det er derfor fornuftig å sette en fot i bakken for å vurdere om de faktisk behandler dette trygt. Ja, du bør kanskje til og med sjekke om de er kontraktsmessig forpliktet til å behandle opplysningene på måten du forventer. Under følger noen tanker om hvor virksomheter bør starte og hvorfor.

Databehandleravtalen (DBA)

Databehandleravtaler er særavtaler med en viss kompleksitet og for mange et noe uangripelig innhold. Avtalen skal regulere og sette rammer for behandlingen av personopplysningene til de registrerte, samt ansvarsfordelingen mellom databehandler og behandlingsansvarlig. Mange av avtalene som ble inngått rundt 2018 var/er umodne og hadde stort sett som formål å etterleve minimumsplikter, ikke nødvendigvis god ivaretagelse av de registrertes rettigheter. I et så dynamisk rettsområde som

personvern, kan det bety at deler av avtalene hos deg, eller virksomhetene du bistår, er utdaterte og i enkelte tilfeller ugyldige.

Avtalen kan muligens oppfylle minimumskravene i GDPR artikkel 28 (3), men det fjerner på ingen måte risikoen for at databehandleravtalens innhold kan medføre eller utgjøre brudd på andre risikobaserte krav i forordningen.

16. juli 2020 kom også Schrems II-dommen og endret rettstilstanden knyttet til overføring av personopplysninger til USA. Hvis virksomheten har databehandleravtaler som er inngått før denne datoen, er det derfor stor sannsynlighet for at disse avtalene henviser til ugyldige overføringsgrunnlag – og at virksomheten overfører personopplysninger uten rettslig grunnlag for det. Gå inn i en tilfeldig databehandleravtale og gjennomfør: CTRL+F søk deretter «Privacy shield». Fikk du treff? Da foreligger det et problem med overføringer av personopplysningene. Privacy Shield er som kjent ikke lenger gyldig som overføringsgrunnlag til USA.

Mange problemer å ta tak i

Det finnes ingen smørbrødtype for å gjennomføre en kontraktgjennomgang, ei heller for databehandleravtaler.

GDPR artikkel 28 tredje ledd oppstiller minimumskravene, men gir minimalt med veiledning på risikoområder og om hvordan de registrertes rettigheter og egne forpliktelser i databehandleravtalene skal ivaretas på en god måte. I det følgende kommer noen av de risikomomentene og problemene vi ofte stilles overfor i gjennomgangen av databehandleravtaler.

Hva er det egentlig som skal behandles?

Mange databehandleravtaler legger ikke til rette for god nok informasjonsutveksling rundt den faktiske behandlingen av personopplysninger. Det kan med andre ord skli litt ut hvilke opplysninger som behandles og på hvilken måte. Det kan være store sprik mellom hva databehandleravtalen gir adgang til og hva som blir det faktiske resultatet av behandlingene av personopplysningene. Dersom det behandles personopplysninger på annen måte enn det som er forutsatt i databehandleravtalen, er ikke bare behandlingen i strid med avtalen, den er også i strid med GDPR.

Det er derfor sentralt at avtalene regulerer hva databehandleroppdraget faktisk går ut på. Generelle termer som at databehandleroppdraget går ut på å «oppfylle et oppdrag» kommer verken databehandler eller behandlingsansvarlig til gode – den setter ikke klare nok rammer for behandlingen. Behandlingsansvarlig bør derfor etterstrebe å beskrive behandlingen og sette klare rammer for behandlingen, arten og formålet med behandlingen.

Behandlingsansvarlig bør videre ta sikte på å skrive instruksjoner som setter klare rammer for behandlingen, men hvor detaljert dette skal gjøres, må vurderes ut fra kompleksiteten i behandlingen. Eksempelvis bør det uttømmende behandles hvilke kategorier av registrerte som omfattes og hva slags personopplysninger som behandles. Eksempler på kategorier av registrerte er kunder, ansatte, medlemmer osv. Eksempler på type personopplysninger er fødselsdato, kundenummer, navn, telefonnummer osv. Både kategoriene og typene person-



Utviklingen på personvernområdet har ikke stått stille siden 2018 og det er på høy tid at du igjen finner frem arbeidsbanskene.

opplysninger som kan behandles i databehandleroppdraget, bør reguleres mest mulig uttømmende i avtalen.

Kontroll i leverandørkjeden?

Vi ser at det i flere av avtalene vi kommer over er mangel på gode mekanismer for ivaretagelsen av kontroll på underdatabehandlere og endringer i leverandørkjeden hos databehandler. Ikke sjeldent foreligger det varslingsfrister om endringer i leverandørkjeden og underdatabehandlere som ikke er holdbare og som utgjør stor risiko for behandlingsansvarlig. Fristene er ofte så korte for godkjenning av endringer at behandlingsansvarlige ikke har tilstrekkelig tid til å undersøke den nye underdatabehandleren. Enkelte avtaler nøyer seg også med varslingsmekanismer som at det er tilstrekkelig for databehandleren å oppdatere listen over leverandører på sin hjemmeside. Det gjør det svært vanskelig for behandlingsansvarlig å følge med på. I dagens sikkerhetspolitiske situasjon er det svært uheldig dersom det plutselig skulle vise seg at din virksomhet overfører personopplysninger til eksempelvis Kina og Russland gjennom dine databehandlere. Denne manglende oversikten sammen med upresise beskrivelser av behandlingen medfører stor risiko for både de registrerte og behandlingsansvarlig.

Ivaretagelsen av de registrertes rettigheter

Den behandlingsansvarlige har etter forordningen en plikt til å legge til rette for at den registrerte får utøvd sine rettigheter. Sentrale rettigheter som gjerne kan settes på spissen i en databehandlerrelasjon, er retten til innsyn, retting, sletting og innsigelsesretten (forordningens kapittel 3). I mange tilfeller vil det imidlertid være mer naturlig for den registrerte å henvende seg til databehandleren i stedet for behandlingsansvarlige. Siden det er den behandlingsansvarlige som er ansvarlig for ivaretagelse av de registrertes rettigheter, er det viktig at databehandleren ikke tar egne avgjørelser når de mottar henvendelser fra de registrerte. Dette kan føre til at det ikke blir gitt innsyn der hvor dette er pålagt, eller at det blir gitt innsyn i flere opplysninger enn den registrerte har krav på å få innsyn i. Det kan også medføre at databehandleren sletter personopplysninger som ikke skulle vært slettet, eller at henvendelsen fra den registrerte ikke blir besvart innen den lovpålagte fristen. I noen tilfeller kan databehandlerens arbeid med henvendelser fra den registrerte også medføre uventede kostnader for den behandlingsansvarlige, eksempelvis hvis databehandleren har brukt mye tid/ressurser på sletting av personopplysninger

og fakturerer behandlingsansvarlig for dette arbeidet.

Databehandleren kan altså ikke på eget initiativ ta avgjørelsen på vegne av behandlingsansvarlig ved krav om retting, sletting, innsyn etc. Databehandleravtalen bør derfor regulere klare ansvarsfordelinger og krav til fremgangsmåte ved mottakelse av henvendelser fra de registrerte. Det er lurt at dette spesifiseres i avtaleverket. Dette kan eksempelvis være krav til antall ressurser, hvilke ressurser, hvilke kostnadsrammer, og til hvilke frister.

Krav til sikkerhetsinnstillinger – lavthengende frukt

Like viktig som at du må ha adgang og mulighet til å kontrollere at databehandleren oppfyller sine forpliktelser, bør du også sørge for at sikkerhetsinnstillingene ivaretar informasjonssikkerheten både hos deg og hos databehandler. I den forbindelse er det greit å bite seg merke i at det ikke nødvendigvis alltid er slik at standardkonfigurering er sikkert.

Vi har gang på gang sett eksempler på at organisasjoner lar sikkerhetsinnstillingene stå på systemenes standardinnstillinger med forventning om at bruk av standardinnstillinger er synonymt med god sikkerhet, noe som ofte ikke er tilfellet. Det kan eksempelvis gjelde overgang fra lokal filserver til Microsoft OneDrive, eller overgang fra lokal Active Directory-instans til Microsoft Azure Active Directory.

SharePoint Online er en skybasert tjeneste som stadig flere organisasjoner tar i bruk. Et konkret eksempel på en standardinnstilling som kan gå på bekostning av sikkerheten, er muligheten for ekstern deling av dokumenter. Standardinnstillingen er satt til at informasjon kan deles med alle, også til motakere som ikke krever innlogging. En slik innstilling vil ofte kunne medføre at en organisasjon blir unødvendig sårbar for uautorisert tilgang til sensitiv informasjon, herunder personopplysninger.

Et annet eksempel er muligheten for gjestbrukere i Microsoft 365 til å invitere nye gjestbrukere, uten krav om godkjenning fra virksomheten først, som gjør en virksomhet unødvendig sårbar overfor mangelfull tilgangsstyring. Dette er bare noen problematiske eksempler som kan gå hardt utover personvernet til de registrerte.

Inneholder databehandleravtalene dine krav til sikkerheten hos databehandler?

What to do?

Nedenfor følger fem praktiske tips til deg som kjente det knyte seg litt i magen når du innså at ovennevnte virket litt gresk, eller kom på at din virksomhet har en del databehandleravtaler som du ikke har sett på siden 2018. Særlig før man går løs på punktene 2-5 er det viktig å gjøre en reell vurdering av om det faktisk foreligger en databehandlerrelasjon som krever en databehandleravtale. Det er nemlig ikke automatisk i at enhver form for behandling av personopplysninger mellom to virksomheter utgjør en databehandlerrelasjon som krever databehandleravtale. Eksempelvis vil en revisor stort sett alltid opptre som behandlingsansvarlig, selv om vedkommende betales av en annen virksomhet og behandler personopplysninger «på vegne av» virksomheten. Da kreves det ikke databehandleravtale.

1. Få oversikt.

Dersom virksomheten ikke har på plass et avtaleregister som gir fullstendig oversikt over databehandleravtalene i virksomheten, er det vanskelig å ivareta de registrertes rettigheter. Dersom det finnes et ordinært avtaleregister, kan dette brukes som utgangspunkt når det skal lages register over databehandleravtalene. Virksomheten bør også bruke behandlingsprotokollen som utgangspunkt, for her skal strengt tatt all behandling av personopplysninger komme frem. Dersom hovedavtalen innebærer at en av partene behandler personopplysninger på vegne av den andre – må det som hovedregel foreligge en databehandleravtale, jf. GDPR art.

28 tredje ledd. Dersom du ikke får treff på en databehandleravtale i dette tilfellet, må det altså inngås en avtale.

Når man først er i gang med å skaffe oversikt over hvilke databehandleravtaler og behandlingsrelasjoner som foreligger i virksomheten, anbefaler vi å bruke anledningen til å oppdatere behandlingsprotokollen. Behandlingsprotokollen og deler av databehandleravtalens innhold skal på lang vei samsvare, slik at en slik søken etter oversikt vil kunne gjøre underverker for virksomhetens kontroll med behandlingen av personopplysninger. Hva slags opplysninger deles, hvilket rettslig grunnlag finnes for delingen? Er denne delingen egentlig nødvendig for å oppfylle formålet med avtalen? Det må man ha kontroll på.

2. Gyldighetskontroll

Databehandleravtalene må være gyldige. Minimumskravene fremgår eksplisitt av forordningens artikkel 28 og det er ingen grunn til at avtalen ikke skal oppfylle de kravene som fremgår. For gjennomføringen av gyldighetskontrollen er det en klar anbefaling å ha på plass en sjekkliste for å være sikker på at det blir en strukturert gjennomgang. Dersom man ikke har den juridiske kompetansen til å gjennomføre gyldighetskontrollen, bør dette settes bort til et advokatfirma eller noen med juridisk kompetanse.

3. Risikokontroll

Gyldighetskontrollen kan helt fint vise at samtlige av de avtalene virksomheten er bundet av er gyldige etter artikkel 28, men det er ikke ensbetydende med at avtalene er gode eller ivaretar samtlige av virksomhetens forpliktelser etter forordningen. Artikkel 28 er ikke risikobasert og er i så måte bare uttrykk for minimumskrav. Det medfører at virksomheten må gjøre en kartlegging av avtalens risiko – både kontraktisiko og personvernisiko. Hvilken risiko som kan godtas eller ikke, vil som alltid komme an på hvilke typer personopplysninger som behandles og omfanget av behandlingen. Virksomheten bør også ha gjort noen klare valg rundt

hvilke risikoer som kan godtas og hvilke som ikke kan godtas. Et tips her er å gradere risikoene, enten i trafikklys, eller 1-3 graderinger. Da kan dere ta utgangspunkt i de største risikoene først.

4. Dialog

I etterkant av gyldighetskontrollen og risikokontrollen står man med en viss sannsynlighet igjen med en del uavklarte spørsmål, og muligens noen risikoelementer som det bør gjøres noe med. Gå i dialog med leverandøren angående de punktene som er uakseptable, uavklarte eller som ønskes

endret. Det er i begge parter, samt den registrertes interesse, at data-behandleravtalen ivaretar de registrertes rettigheter på en god måte. Dersom avtalen dateres tilbake til rundt 2018, kan det være gode grunner til å foreslå å inngå en ny avtale, ettersom det har skjedd mye på personvernområdet de siste årene.

5. Fortsett oppfølgingen

GDPR og personvern er i rivende utvikling og er et særlig dynamisk rettsområde. Det medfører at problemstillinger som ikke var viet særlig plass ved forrige kontroll, kan være særlig aktuelle nå.

Det anbefales derfor at revisjon av avtalene og leverandørene innlemmes i et årshjul eller liknende og følges opp minimum årlig. Et annet forslag er å innlemme rapporteringskrav til data-behandleren – det kan være årlige, eller kvartalsvise. Rapporteringen kan gjerne komme fra virksomheten selv, eller gjennom en tredjepartsuttalelse. Hold data-behandlerne ansvarlige for kontraktens innhold – opprettholder de kravene til sikkerhet? Har de nye underleverandører som ikke følger av avtalen eller er godkjent? Har de fulgt slettefristene?

Certificate of Origin og ikke-preferensielle opprinnelsesregler

Stadig flere norske selskaper møter krav om å fremlegge Certificate of Origin når de eksporterer varer til land vi ikke har en handelsavtale med. Dette sertifikatet gir ingen rett til nedsatt preferensiell tollsats, men benyttes som et opprinnelsesbevis i forbindelse med blant annet lisens- og veterinærbestemmelser, kvoter, opprinnelsesmerking og handelsstatistikk.



Tollrådgiver
Helene Øien Hval
Senior Manager, BDO Advokater

Spesielt ved eksport til asiatiske land har vi sett et stort oppsving i at importør ber eksportør eller produsent i Norge fremlegge et Certificate of Origin (CoO) sammen med varene. Dette er et opprinnelsesbevis som brukes for varer med det som kalles ikke-preferensiell opprinnelse. Det betyr at varen ikke har opprinnelse etter en handelsavtale som gir en nedsatt preferensiell tollsats, men likevel kan dokumentere en opprinnelse, for eksempel i Norge.

Ordningen

I tilfeller der Norge ikke har fremforhandlet frihandelsavtaler, har vi gjennom WTO- og GATT-avtalen bundet oss til å innrømme land som eksporterer varer til Norge en MFN-tollsats. MFN står for «Most-Favoured Nation Treatment» (også kalt bestevilkårskravet) og betyr at alle andre land enn de vi har en avtale med, skal få en lik og fastsatt tollsats ved import. Norge kan for eksempel ikke velge å sette tollsatsen på vare fra ett spesifikt land høyere enn fra ett annet. Enkelt sagt bindes alle «ikke-handelspartnere» gjennom bestevilkårskravet, til å gi hverandre lik behandling innenfor alle regler knyttet til handel med varer.

De ikke-preferensielle opprinnelsesreglene benyttes i sammenheng med

bestevilkårskravet, blant annet i forbindelse med MFN-tollsats, anti-dumping-tiltak, opprinnelsesmerking, offentlige innkjøp og handelsstatistikk. Disse opprinnelsesreglene er derfor som regel mer liberale enn reglene for preferansetollbehandling, og må ikke blandes sammen.

En vare kan få nasjonal opprinnelse i Norge, uten at varen har rett til preferansetollbehandling iht. frihandelsavtalene.

De ikke-preferensielle reglene har stor betydning ved utførsel til land som har krav om at CoO skal fremlegges ved import. Ved innførsel til Norge kreves normalt ikke dokumentasjon for ikke-preferensiell opprinnelse.

Reglene

På samme måte som en frihandelsavtale inneholder regler for hva som kan defineres som opprinnelsesvarer, har vi også regler for hva som må til for å oppfylle de ikke-preferensielle opprinnelsesreglene.

WTO har i lang tid forsøkt å harmonisere de forskjellige lands regler, men dette har vist seg å være en vanskelig jobb, og det er pr. i dag opp til hvert enkelt land å sette de reglene som skal gjelde for ikke-preferensiell opprinnelse.

Dette betyr at det er stor variasjon i landenes regler, der enkelte land har generelle bestemmelser, mens andre har et mer detaljert regelverk.

I Norge reguleres de ikke-preferensielle opprinnelsesreglene i Tollavgiftsloven § 4-2.

Der slås det fast i første ledd at det med ikke-preferensiell opprinnelse menes fastsetting av opprinnelsesland på annet grunnlag enn frihandelsavtale eller ensidig preferanseordning.

I annet ledd heter det at regler om ikke-preferensiell opprinnelse får anvendelse ved bestevilkårsbehandling etter Generalavtalen om tolltariffer og handel (GATT 1994) artikkel I og ved iverksettelse av handelstiltak etter vareførselsloven kapittel 13.

Vareførselsloven § 13 regulerer blant annet bestemmelser om anti-dumping-tiltak, subsidier (utjevningstiltak) og beskyttelsestiltakssaker (som vi kan finne innenfor import av landbruksvarer).

I Vareførselsforskriften § 5-12- 1 til 5-12-14 finner vi de spesifikke opprinnelsesregler, som forklarer hva som må gjøres med produkter for å få en ikke-preferensiell opprinnelse og rett til utstedelse av et CoO.

Reglene ligner som nevnt tidligere på de listereglene vi finner i frihandelsavtalene, og hovedtrekkene er relativt like.

Både varer med opprinnelse i Norge og varer med opprinnelse i et annet land kan oppnå ikke-preferensiell opprinnelsesstatus. For norsk opprinnelse må produktet enten være fremstilt i sin helhet i Norge, eller tilstrekkelig bearbeidet eller foredlet i Norge. Tilsvarende regler gjelder for varer med opprinnelse i et annet land.

Dersom flere land har deltatt i produksjonen av et produkt, skal opprinnelseslandet være det landet der den siste vesentlige og økonomisk begrunnede bearbeidningen eller foredlingen finner sted, og som resulterer i fremstillingen av et nytt produkt, eller som representerer et vesentlig trinn i fremstillingen av et produkt.

Reglene er generelt mer liberale enn i en frihandelsavtale. For eksempel er det en typisk regel i frihandelsavtalene at for å oppnå opprinnelse gjennom bearbeidning, kan det ikke blandes inn mer enn 20 % tredjelandsvare, mens det for de ikke-preferensielle reglene tillates 50 %.

Certificate of Origin

CoO, eller det nasjonale opprinnelsesbeviset som det også kalles, er et dokument som viser varens opprinnelse, og kan brukes når importerende land krever et bevis for opprinnelsen. Det brukes når det ikke allerede er innført andre ordninger, som for eksempel en handelsavtale mellom landene.

Opprinnelsesbeviset fylles ut og underskrives av eksportøren eller bemyndiget person, og dette kan også gjøres elektronisk. Beviset må deretter attesteres av tollmyndighetene eller handelskammeret. Attesterende organ kan kreve oversettelse hvis opprinnelsesbeviset eller bakgrunnsdokumenter som blir fremlagt, er utstedt på et annet språk enn norsk eller engelsk. Dette dokumentet gir som nevnt ikke grunnlag for preferansetollbehandling.

Fiskenæringen er spesielt godt kjent med dette opprinnelsesbeviset da det ofte er krav om å fremlegge dette. Det brukes blant annet i forbindelse med

lisens- og veterinærbestemmelser i mottakerlandet.

De nasjonale ikke-preferensielle opprinnelsesregler kommer også til anvendelse for EUs autonome kvoter og WTO (GATT)-kvoter for fisk og fiskeprodukter.

For litt over fem år siden innførte toll-etaten en elektronisk løsning for å forenkle utstedelsen av CoO, der man kan logge inn i Altinn og legge inn en søknad elektronisk. Alle eksportører og deres representanter (transportører/speditører mv.) kan benytte denne skjema-løsningen. For å bruke løsningen kreves det at man har rollen regnskapsmedarbeider i Altinn.

Skjemaet fylles delvis ut automatisk med informasjon om selskapet som er logget inn. Informasjon om mottaker, transportinformasjon, eksportør og beskrivelse av varen(e) inkludert opprinnelsesland, må også fylles ut.

Den som bestiller skjemaet, signerer til slutt på en erklæring om at varene i skjemaet har den opprinnelsen som er oppgitt på skjemaet.

Når skjemaet er sent inn, vil man motta et sertifikat med stempel og underskrift fra Tolletaten.

Reglene om ikke-preferensiell opprinnelse og bruken av CoO har i praksis mest betydning for varer som utføres fra tollområdet, siden enkelte land har regler der det ved innførsel kan ha betydning om en vare er norsk eller ikke. Ved innførsel til Norge vil regler om ikke-preferensiell opprinnelse normalt ikke være av betydning.

Det andre anvendelsesområdet er ved iverksettelse av handelstiltak etter vareførselsloven kapittel 13, men Norge har ikke tradisjon for å bruke slike tiltak. Det har likevel betydning at hjemmelen finnes, og for slike tiltak mot enkelte land vil de ikke-preferensielle reglene anvendes.

Kilde: www.toll.no

Tiårsfristen ved frivillig retting:

Svekker skattyters rettssikkerhet

I en prinsipputtalelse av 1. april 2022 kommer det frem at Skattedirektoratet mener at Skatteetatens endringsfrist er ti år i saker som omhandler frivillig retting, uavhengig av om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt.



Advokat
Erik Stenvik Granly
Advokatfirmaet PwC



Advokatfullmektig
Pernille Abildsnes
Advokatfirmaet PwC AS

Skatteetaten baserer seg på at det gjelder en generell tiårsfrist i saker når skattyteren påberoper seg frivillig retting, uavhengig av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt eller ikke. Dette er verken fornuftig eller riktig.

Det norske skattesystemet er avhengig av tillit mellom skattytere og skattemyndighetene, og det kan ikke være riktig at endringsfristen er begrenset til fem år dersom Skatteetaten oppdager feil, men utvides til ti år dersom selskapet selv finner feil og rapporterer om dette gjennom frivillig retting.

Dersom Skatteetaten innfører en praksis der skattyter blir straffet for å ordne opp i egne skatteforhold, vil dette medføre at skattyterne vil bli mer tilbakeholdne med å gi opplysninger som Skatteetaten ellers ikke ville mottatt.

Frivillig retting

Skatteforvaltningsloven pålegger skattyter en alminnelig opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Opplys-

ningsplikten innebærer at skattyter er selvstendig ansvarlig for at skattemyndighetene mottar riktig og fullstendig informasjon om det aktuelle inntektsåret slik at korrekt skatt kan fastsettes.¹

Ordningen med frivillig retting etter skatteforvaltningsloven § 14-4 første ledd bokstav d legger til rette for at skattyter kan rette feilføringer i skattemeldingen uten å bli ilagt tilleggsskatt.² Ordningen gir et insentiv for skattytere til å korrigere feil, samtidig som skattemyndighetene kan få tilgang til opplysninger og skatteinntekter de ellers ikke ville ha fått. Ordningen med frivillig retting skal medvirke til at riktig skatt betales selv om det ikke skjer til rett tid og er samtidig prosessøkonomisk da den avlaster skattemyndighetenes kontrollressurser.

Skatteetatens praksis

I etterkant av Skattedirektoratets tolkningsuttalelse har vi erfart at Skatteetaten har anført at det gjelder en generell tiårsfrist for endringer i «alvorlige» tilfeller, uavhengig av om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt er oppfylt.

Vi har nylig bistått et selskap som foretok en gjennomgang av midlertidige forskjeller knyttet til fast eiendom. Det

viste seg at tidligere innleverte skattemeldinger, ved en glipp, ikke var fastsatt korrekt på grunn av feilføringer i RF-1217. Som følge av at det var blitt benyttet feil metode for inntektsføring, knyttet feilføringene seg langt tilbake i tid og medførte også følgefeil.

Da feilene ble oppdaget, bistod vi vår klient med å anmode om frivillig retting for inntektsårene fem år tilbake i tid, da det etter vår oppfatning gjelder en femårsfrist ved frivillig retting når vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt ikke var oppfylt etter skatteforvaltningsloven § 14-6 første ledd. For ordens skyld nevnes at det åpenbart ikke var grunnlag for skjerpet tilleggsskatt i dette tilfellet.

Skatteetaten var ikke enig i dette og fattet et vedtak der det ble lagt til grunn at det gjelder en tiårsfrist ved frivillig retting, da forholdet ble ansett som «alvorlig». Det ble blant annet vist til Skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 1. april 2022, samt en påstand om at Skatteetaten hadde endret praksis i senere tid. Skatteetaten vurderte ikke om vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt var oppfylt.

Vedtaket er påklaget og er for øyeblikket til behandling hos Sekretariatet for Skatteklagenemnda.

¹ Skatteforvaltningsloven § 8-1 (1).

² Skatteforvaltningsloven § 14-3, jf. § 14-4 bokstav d.

Endringsfrist ved frivillig retting – skatteforvaltningsloven § 12-6

Etter skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd er fristen for å ta opp endringssak fem år etter utgangen av skatleggingsperioden.

Skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd lyder:

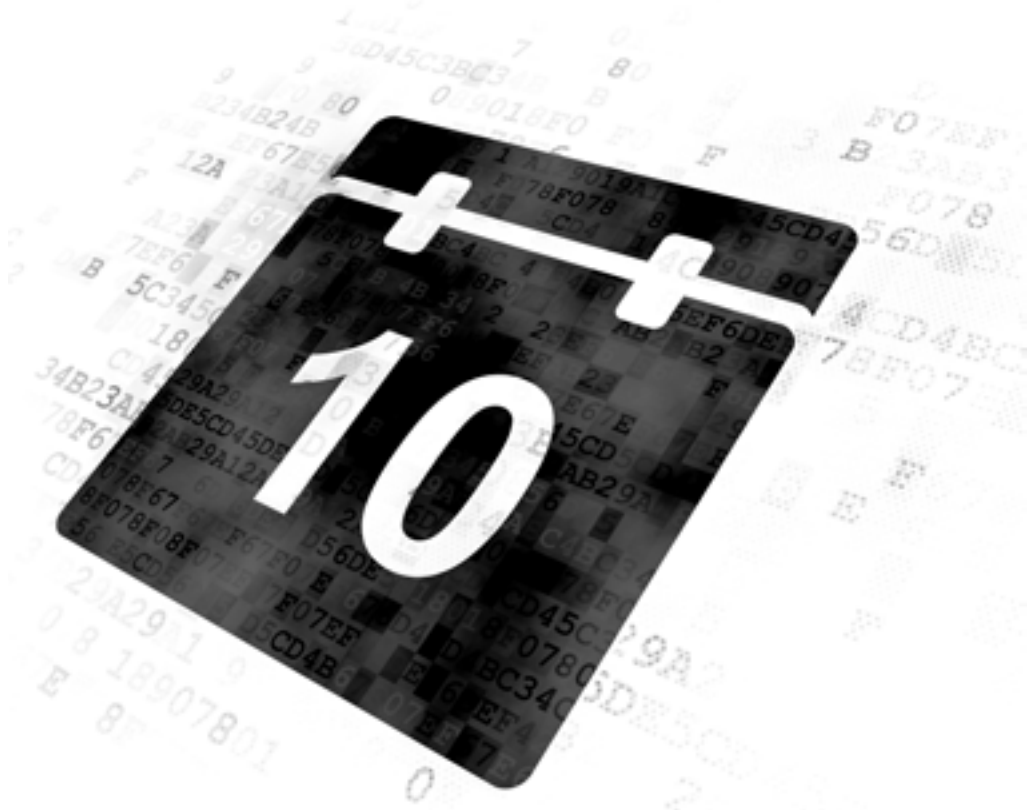
«Fristen er ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggs katt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven §§ 378 til 380. (...) Fristen er ti år også i saker hvor det ikke ilegges tilleggs katt fordi vilkårene i § 14-4 bokstav d er oppfylt.» (Vår understrekning)

Etter vår tolkning og forståelse av ordlyden kan endringsfristen kun utvides til ti år dersom skattyter blir ilagt skjerpet tilleggs katt eller dersom skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggs katt dersom forholdet hadde blitt oppdaget av Skatteetaten gjennom kontrolltiltak før skattyter informerte om forholdet. Dette har også støtte i den tidligere lovkommentaren til skatteforvaltningsloven § 12-6 av Per Helge Stoveland (10. juni 2022).

Skatteforvaltningshåndboken for 2022 legger også til grunn at det gjelder et vilkår om skjerpet tilleggs katt:

«Vilkårene for skjerpet tilleggs katt eller straff vil normalt være oppfylt i saker med frivillig retting. De hensynene som begrunner en tiårsfrist i § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting **og det kunne vært ilagt skjerpet tilleggs katt uten frivillig retting.**» (Vår understrekning og utheving)

Lovgiver endret endringsfristene fra to år / ti år til en generell endringsfrist på fem år / ti år (ved skjerpet tilleggs katt) i forbindelse med innføringen av skatteforvaltningsloven. Konsekvensen av dette er at Skatteetaten må forholde seg til gjeldende lovbestemmelser om endringsfrister, noe som ikke synes å være tilfellet.



Skatteetaten baserer seg på at det gjelder en generell tiårsfrist i saker når skattyteren påberoper seg frivillig retting.

Sammenhengen i skatteforvaltningsloven § 12-6 annet ledd tilsier at endringsfristen kun utvides til ti år dersom skattyter blir ilagt skjerpet tilleggs katt eller hvis skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggs katt dersom forholdet hadde blitt oppdaget av Skatteetaten før skattyter informerte om forholdet.

Tiårsfristen – en sikkerhetsventil mot de alvorligste tilfellene

I forarbeidene til skatteforvaltningsloven, Prop. 38 L (2015-2016), på side 180, understreker departementet at «endringsfristen på ti år etter lovforslaget § 12-6 annet ledd er ment som en sikkerhetsventil mot de mest alvorlige tilfellene av skatteunndragelse» og videre på side 181 at «[u]tvidet endringsfrist er en konsekvens av at vilkårene for skjerpet tilleggs katt er oppfylt» og at «de skjerpede bevisskravene for skjerpet tilleggs katt må være oppfylt for at tiårsfristen skal komme til anvendelse.» De strenge vilkårene for å illegge skjerpet tilleggs katt gjenspeiler at tiårsfristen er en sikkerhetsventil som benyttes når skattyter faktisk kan klandres vesentlig for at det innrapporterte er feil.

Videre i Prop. 38 L (2015-2016) på side 181 heter det at «Departementet legger til

grunn at vilkårene for skjerpet tilleggs katt eller straff normalt ville ha vært oppfylt i saker med frivillig retting, dersom slike reaksjoner kunne ha vært ilagt. De hensynene som begrunner forslaget om en tiårsfrist i lovforslaget § 12-6 annet ledd, gjør seg dermed gjeldende på tilsvarende måte i saker hvor den skattepliktige foretar frivillig retting.»

Uttalelsene i forarbeidene tilsier at tiårsfristen ved frivillig retting er bygget på de samme hensynene som gjør seg gjeldende ved tiårsfristen for endring av skattefastsettingen. Uttalelsene trekker også i retning av at Finansdepartementet er av den oppfatning at det oppstilles et krav om skjerpet tilleggs katt.

Vi mener på bakgrunn av dette at man må skille mellom frivillig retting som man ofte forbinder med saker om skatteamnesti (bevisst unndragelse av inntekt og formue fra beskatning som åpenbart anses som grovt uaktsomt/forsettlig) og tilfeller der skattyter ved en inkurie har gjort en beregningsfeil eller lignende som har medført en for lav skattepliktig inntekt som ligger langt tilbake i tid. Dette er også den gjennomgående forståelsen av systematikken i lovforarbeidene (Prop. 38 L (2015-2016)). Dersom det hadde vært oppstilt et så inngripende unntak fra

hovedregelen om skjerpet tilleggsskatt, burde dette blitt kommentert i detalj i forarbeidene.

Vår erfaring er at Skatteetaten mener det er urimelig at inntekt som ligger utenfor femårsfristen aldri vil komme til beskatning og tolker fristreglene deretter. Det at en inntekt aldri kan komme til beskatning, er en naturlig konsekvens av fristreglene, og dette kan sammenlignes med foreldelsesreglene i straffeloven. Selv om det kan fremstå svært urimelig at ingen kan holdes til ansvar grunnet tiden som har gått, så må myndighetene forholde seg til de lovbestemmelsene som gjelder.

Skatteetaten innfører en ny norm som svekker skattyters rettssikkerhet

I nevnte prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet om endringsfrist i saker om frivillig retting av 1. april 2022 fremgår det at det «i utgangspunktet gjelder en generell tiårsfrist» i saker om frivillig retting, men at «Skattedirektoratets syn er at endring utover fem år i saker om frivillig retting likevel bør forbeholdes de mer alvorlige tilfellene.»³

Skatteetaten innfører en ny norm om at det gjelder en generell tiårsfrist i saker som kan karakteriseres som et «alvorlig» tilfelle. Om noe skal anses som et «alvorlig» tilfelle er en skjønnsmessig vurdering. Vi kan ikke se at det foreligger noe praksis som beskriver hvordan dette vilkåret skal tolkes, herunder hvilke momenter som er relevante i denne vurderingen.

Dersom en slik praksis får fotfeste, er det en klar risiko for at skattekontorene vil tolke dette kriteriet ulikt, og det vil etter vår oppfatning svekke skattyters rettssikkerhet. Dette øker også risikoen for brudd på likhetsprinsippet om at like saker skal behandles likt.

Det er nettopp derfor lovgiver har oppstilt et krav om at det kun gjelder en

tiårsfrist dersom skattyter ilegges skjerpet tilleggsskatt eller dersom skattyter kunne blitt ilagt skjerpet tilleggsskatt dersom forholdet hadde blitt oppdaget før skattyter hadde opplyst om det. Dette vilkåret er klarlagt og tolket i omfattende rettspraksis og juridisk teori.

Ingen insentiver for å foreta kontroller tilbake i tid

Vi bemerker at lovkommentaren til skatteforvaltningsloven § 12-6 har blitt endret etter Skattedirektoratets tolkningsuttalelse av 1. april 2022. Det kan i alle fall synes som om forfatter av lovkommentaren, Per Helge Stoveland, deler mange av våre kritiske synspunkter:

«Lovgrunnlaget for tiårsfristen slår ikke til hvor endringsadgangen ville vært avskåret om det var skattemyndighetene selv som oppdaget forholdet. Ordlyden er imidlertid generell, og i en uttalelse i Utv. 2022 s. 802 har Skattedirektoratet kommet til at tiårsfristen gjelder uavhengig av om vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Hvis vilkårene for skjerpet tilleggsskatt ikke er oppfylt, vil skattyter ikke ha noe å oppnå ved å foreta frivillig retting etter utløpet av femårsfristen. Oppdager skattemyndighetene forholdet, vil det uansett ikke være grunnlag for endring. For en skattyter som ikke er oppmerksom på at det gjelder en femårsfrist for mindre alvorlige forhold, kan bestemmelsen dermed virke som en felle. Tolkningen er også asymmetrisk, siden endring etter utløpet av femårsfristen er avskåret hvor skattepliktige anmoder om en endring til gunst. Forarbeidene, sammenholdt med reelle hensyn, gjør uttalen tvisom»⁴ (Vår understrekning).

Vi er helt enig i kommentarene til Stoveland om at skattyter ikke vil ha noen insentiver til å foreta undersøkelser av egen rapportering tilbake i tid dersom en slik praksis får fotfeste. Ved frivillig retting risikerer skattyter at Skatteetaten tar opp skattefastsettingen ti år tilbake i tid.

Dersom man imidlertid sitter stille i båten, og Skatteetaten oppdager feilen, risikerer skattyter at Skatteetaten kan endre skattefastsettingen fem år tilbake i tid med risiko for 20 % tilleggsskatt. Denne skatteregningen vil i mange tilfeller være lavere enn ved endring av skattefastsettingen ti år tilbake i tid.

Skattyter har etter skatteforvaltningsloven en plikt til å melde fra om eventuelle feilføringer som ligger tilbake i tid som man har positiv kunnskap om, men har da ingen insentiver til å foreta egne kontroller av tidligere inntektsår. Dette strider mot hensynene bak ordningen om frivillig retting.

Avsluttende kommentarer

Etter vårt syn er det ikke rettslig grunnlag for å endre skattefastsettingen ti år tilbake i tid ved frivillig retting dersom vilkårene for å illegge skjerpet tilleggsskatt ikke hadde vært oppfylt om Skatteetaten hadde oppdaget feilen gjennom kontrolltiltak.

Dersom det åpnes for en generell tiårsfrist ved frivillig retting, vil det ikke lenger være noe insentiv for skattytere til å anmode Skatteetaten om frivillig retting.

Ettersom vurderingen av om det er tale om et «alvorlig» tilfelle er skjønnsmessig og ikke klarlagt i juridisk teori og praksis, er det etter vårt syn en klar risiko for at skattekontorene rundt i landet vil tolke dette ulikt. Dette medfører en risiko for at skattyters rettssikkerhet blir svekket og øker også risikoen for brudd på likhetsprinsippet om at like saker skal behandles likt.

Skattyter vil også risikere å bli straffet ved å oppnå et dårligere resultat ved frivillig retting enn om Skatteetaten selv tar opp saken til endring, og dette strider mot hensynene bak frivillig retting.

Dersom man ønsker effektive amnestiregler som skal sikre både samfunnsøkonomiske og privatøkonomiske formål, bør ikke denne praksisen få fotfeste.

³ Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 1. april 2022 – <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/prinsipputtalelser/endringsfrist-i-saker-om-frivillig-retting/>

⁴ Note 625, endret 26. august 2022, lest 1. mai 2023.

Internkontroll knyttet til bærekraftsrapportering

Kommende EU-reguleringer setter føring for selskapers interne rapporteringsprosesser og kontroller knyttet til bærekraftsrapportering.



Siviløkonom
Ingunn Borlaug
Senior konsulent Climate Change and Sustainability Services, EY



Siviløkonom
Henriette Andreassen
Senior konsulent i Climate Change and Sustainability Services, EY

Bærekraftsrapportering har med tiden blitt en permanent forlengelse av finansiell rapportering for mange selskaper og er av økende betydning for blant annet selskapsverdien. Selskapsverdien gjenspeiler den totale verdien av et selskap, som blant annet investorer legger til grunn for sine beslutninger. Flere undersøkelser viser at investorer i økende grad er bekymret for kvaliteten på rapportert bærekraftsinformasjon.¹

Internkontroll definert

Internkontroll defineres som en prosess som implementeres av et selskaps styre, ledelse og ansatte, med formål å gi rimelig sikkerhet til oppnåelsen av mål knyttet til drift, rapportering og etterlevelse. Internkontroll skal sikre effektivitet, nøyaktig og pålitelig rapportering, overholdelse av gjeldende regelverk og beskytte eiendeler mot tap.⁴

⁴ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).2019. *COSO Internal Control – Integrated Framework: An Implementation Guide.*



For å styrke tilliten og sikre korrekt og pålitelig bærekraftsrapportering er det derfor viktig at selskapene utformer og etablerer en velfungerende og effektiv internkontroll, også kalt «Internal Control Over Sustainability Reporting» («ICSR»)² Corporate Sustainability Reporting Directive («CSRD») setter også krav til rapportering av selskapers internkontroll gjennom European Sustainability Reporting Standards («ESRS») som flere norske selskaper må rapportere etter allerede for regnskapsåret 2024.³

Fra 2028 er det forventet at det blir krav om full revisjon av rapportert

bærekraftsinformasjon på lik linje som finansiell revisjon. At selskapene får på plass gode rutiner og kontroller knyttet til ICSR vil derfor være med på å sikre selskapers langsiktige verdiskaping og eksistens fremover.

Over er en forenklet figur (Figur 1) som viser prosessen for å sikre god internkontroll i et selskap. Selskapet må starte med å identifisere prosessene som ligger bak den rapporterte informasjonen, og dermed gjennomgå og kvalitetssikre prosessen for å identifisere og vurdere faktiske og potensielle risikoer. Videre etableres en kontrollstruktur og selskapet definerer kontroller som tar opp risikoene knyttet til prosessen. Kontinuerlig vurdering og forbedring er viktig for å vite at man håndterer den relevante risikoen og holder den på et akseptabelt nivå, dette gjelder spesielt

¹ [Three-quarters of institutional investors say they may divest from companies with poor environmental track records | EY - Global.](#)

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).2023. *Achieving effective internal control over sustainability reporting (ICSR): Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control—Integrated Framework.*

³ [Corporate sustainability reporting \(europa.eu\).](#)

for områder knyttet til bærekraft som er under utvikling og stadig i endring.

Effektiv internkontroll kan bidra til selskapets langsiktige verdiskapning

Effektiv ICSR kan bidra til å sikre selskapets langsiktige verdiskapning gjennom blant annet å håndtere risiko, redusere kostnader, styrke omdømme, utnytte og identifisere vekst- og prioriteringsområder samt sikre overholdelse av regelverk.

Ved å ha etablerte kontrollsystemer for risikohåndtering knyttet til bærekraft kan selskapet identifisere og redusere potensielle risikoer, for å skape en mer stabil og forutsigbar drift. God internkontroll knyttet til håndtering av risikoer vil også styrke tilliten investorer har til bærekraftarbeidet til selskapet, gjennom at man oppnår en mer pålitelig og nøyaktig rapportering som er viktig for å sikre en langsiktig verdiskapning. Gjennom gode kontrollsystemer for risikohåndtering vil selskapet i tillegg redusere risikoen for negative konsekvenser fra for eksempel tilsynsmyndigheter og revisor som følge av feilaktig eller misvisende rapportering.

Fokus på risiko- og mulighetsområder kan bidra til kostnadsbesparelser gjennom økt effektivitet og bedre ressursutnyttelse, som kan frigjøre kapital som kan brukes til andre formål. Den frigjorte kapitalen kan for eksempel brukes på prioriterte områder hvor det er identifisert muligheter for vekst.

Effektiv ICSR kan bidra til å styrke selskapets omdømme og merkevare, på et område med stor omdømmerisiko

gjennom for eksempel negativ omtale i media. Investorer, øvrige interessenter og samfunnet for øvrig blir mer bevisste på selskapers påvirkning og risikoer knyttet til bærekraft. Det er derfor viktig at interessenter kan ha tillit til at disse spørsmålene blir behandlet gjennom et effektivt kontrollsystem.

Dersom et selskap etablerer og utfører et system for god internkontroll, kan det bidra til oppnåelse av en bærekraftig forretningsmodell hvor rapporteringen reflekterer hvordan selskapet jobber med bærekraft, både i den daglige operative driften og på et strategisk nivå. Det kan føre til bedre selskapsstyring og sikre utvikling i henhold til fastsatt strategi, som vil bidra til langsiktig verdiskapning. En bærekraftig forretningsmodell kan også bidra til økt tillit hos interessenter og det vil bli enklere for bankene å tilby kapital til selskapene med etablerte og effektive internkontrollrutiner.

Syv suksessfaktorer som bør ligge til grunn for effektiv ICSR hos selskaper

Vi oppsummerer syv suksessfaktorer som bør ligge til grunn hos selskapene for å bygge et effektivt kontrollsystem for bærekraftsrapportering:

Det er viktig å ansvarliggjøre selskapets styre og sørge for at styret **utøver et tilsynsansvar** når det gjelder selskapets overholdelse av interessenters forventninger til bærekraftsrapportering. CSRD vil blant annet kreve at bærekraftsrapporteringen inkluderes i styrets årsberetning, og dermed ansvarliggjøre styret i langt større grad enn i dag. I tillegg til styret, bør det etableres egne

komiteer, eventuelt bør ansvar tildeles allerede eksisterende komiteer som revisjonsutvalg, som fører tilsyn med selskapets overholdelse av bærekraftsrelaterte krav, aktiviteter og rapportering, samt prosesser og rutiner for interne kontroller. Det er viktig at styret og komiteene har tilstrekkelig bærekraftskompetanse og erfaring for å utøve rollen på en tilfredsstillende måte.

Videre bør det etableres **tydelig roller og ansvarsområder** når det kommer til rapporteringen, hvor hver enkelt er inneforstått med sin rolle og hva som er forventet av dem. Dette innebærer blant annet at den enkelte må forstå hvilke kontroller de skal gjennomføre, hvor ofte kontrollene skal gjennomføres og hvem de skal rapportere til. For å sikre dette bør styret, ledelsen og rapporteringsansvarlig ha god dialog, og det bør etableres gode rutiner, policyer og prosedyrer. Policyen bør si noe om hva som er forventet av den enkelte ansvarlige, og prosedyrene bør si noe om hvordan kontrollene skal utføres. Det er også viktig at styringsdokumentene gjennomgås og oppdateres regelmessig for å sikre at de til enhver tid reflekterer informasjonen som skal rapporteres. I tillegg er det viktig at selskapene til enhver tid sitter på tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre kontrollene slik som beskrevet i de ovennevnte styringsdokumentene.

CFOer vil fremover ha en viktig rolle for integrering av bærekraft i et selskaps strategi og det er en økende trend at ansvaret for bærekraftsrapporteringen tilfaller CFO. Både CFO og styre vil på bakgrunn av dette stille langt strengere krav til god internkontroll i



selskapet for rapportering av bærekraftsrelatert informasjon.

Det bør også etableres **tydelige prosesser og rapporteringsstrømmer**. Det må være tydelig definert hva selskapet skal rapportere på (herunder KPI) for å forstå prosessen som ligger bak informasjonen som rapporteres. En tydelig definert prosess handler om å forstå KPI'en fra «vugge til grav», altså fra informasjonen initieres, til den bearbeides, beregnes og endelig rapporteres. Ved å definere tydelig prosess, vil det være enklere å skissere rapporteringsstrømmen, hvilke risikoer som foreligger langs strømmen, og kontroller som bør iverksettes for å redusere den identifiserte risikoen til et akseptabelt nivå.

Gode prosesser hindrer også unødvendig bruk av ressurser og reduserer kostnadene i selskapet ved å sikre riktige fokusområder, samtidig som det bidrar til økt kvalitet på rapporteringen.

Når prosessen og rapporteringsstrømmen er tydelig definert, bør det gjennomføres en **risikoanalyse** for å identifisere potensielle og faktiske faktorer som kan øke risikoen for at feil i rapporteringen kan oppstå. Det er viktig at risikoanalysen hensyntar hele verdikjeden, samt at alle datterselskaper, prosjekter og land inkluderes. Videre bør interne, eksterne, faktiske og potensielle risikofaktorer analyseres, og det kan benyttes scenarioanalyser for å sikre at en fullstendig analyse ligger til grunn. Etter at risikoene er identifisert og vurdert, bør det etableres en tydelig plan for hvordan risikoene skal håndteres. Effektiv risikostyring sikres gjennom integrering av bærekraftsrapporte-

ring i selskapets overordnede risikostyringsprosesser, samt implementering av risikoreducerende tiltak og overvåking og evaluering av identifiserte risikoer for å sikre kontinuerlig forbedring av kontroller og prosesser. Sistnevnte er spesielt viktig for bærekraft ettersom det er et område i stor endring, både nå og i årene fremover.

Den gjennomførte risikoanalysen er et viktig utgangspunkt for **kontrollaktiviteter** som skal implementeres. Kontrollaktivitetene skal gjenspeile gjennomførte risikovurderinger, og bør finne sted på flere nivåer i selskapet for å sikre at det foreligger tilstrekkelige og effektive kontroller. Kontrollaktivitetene skal implementeres gjennom hele prosessen, og bør løpende dokumenteres for å sikre sporbarhet i de gjennomførte kontrollene. Det er viktig at kontrollaktivitetene gjennomføres slik som beskrevet i styringsdokumentene og at de dokumenteres. Det er også viktig at det er konsistens i kontrollene som gjennomføres. Tilsynsansvarlige bør også gjennomgå kontrollaktivitetene regelmessig for å sikre at de gjennomføres, samt er relevante for selskapets rapporteringsformål.

For å sikre effektive kontrollaktiviteter og redusert risiko for feil i rapporteringen bør **teknologi og IT-systemer** benyttes. Svært mange selskaper bygger de interne kontrollene på manuelle prosesser som kan innebære en økt risiko for feil i kontrollaktiviteter og følgelig bærekraftsrapporteringen. Bruk av e-post, Excel og Word til innsamling, bearbeiding og beregning av data, gjør det vanskelig å identifisere datakilden og spore informasjonen som rapporteres.

Det vil også være vanskelig å sikre effektiv implementering av kontroller, samt sporbarhet i kontrollene som er gjennomført. Teknologi og IT-systemer kan bistå med å sikre at informasjonen går direkte fra originalkilden, og inn i et system hvor informasjonen kategoriseres, sorteres, analyseres og beregnes i tråd med forhåndsdefinerte kriterier. Rapporteringsansvarlig vil dermed kunne hente ut informasjon med svært lav risiko for feil. I tillegg kan teknologi og IT-systemer gjøre det lettere å følge opp og overvåke de etablerte kontrollaktivitetene.

Eksempel rapporterings verktøy:
SAP, Enablon, Workiva, IBM

Selskapet bør også identifisere og analysere **faktorer og trender** som kan ha vesentlig påvirkning på etablerte kontrollaktiviteter. Dette kan være faktorer knyttet til det eksterne miljøet, som regulatoriske endringer og økonomiske trender, eller faktorer som fører til behov for endring i selskapets forretningsvirksomhet, strategi og bærekraftsrapportering. Ved å hensynta dette vil selskapet til enhver tid sikre at iverksatte kontrollaktiviteter er relevante for rapporteringen.

Dersom selskapet benytter en **ekstern tredjepart** for bistand til innsamling, bearbeiding, beregning og sammenstilling av data, er det viktig at selskapet er godt kjent med hvilke prosesser, metoder og kriterier som legges til grunn der. Det er også viktig at selskapet undersøker om tredjeparten er i tråd med selskapets egne policyer og retningslinjer



for å ha kontroll på eventuelle risikofaktorer som kan påløpe og følgelig påvirke selskapets bærekraftsrapportering.

Key takeaways

Bærekraftsrapportering blir stadig viktigere, og investorer tar ikke lenger

beslutninger utelukkende basert på finansiell informasjon. Nye regulatoriske rapporteringskrav baner veien for integrert rapportering hvor finansiell og ikke-finansiell informasjon sammen representerer selskapets totale verdiskapning gjennom en felles rapport. På bakgrunn av dette er det viktig at det

etableres gode internkontrollrutiner og at kvaliteten på ICSR løftes til samme nivå som for finansiell rapportering. Dette sikres blant annet gjennom ansvarliggjøring av selskapets CFO og styret.

Regnskapsstandardsetting i Norge

Mer enn 99 % av regnskapene i Brønnøysund er utarbeidet i samsvar med god regnskapsskikk.¹ Det er på tide at det tilhørende standardverket blir gjenstand for aktiv videreutvikling. Ballen ligger for øyeblikket hos Finansdepartementet.



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

Bakgrunn

Lovutvalget som ble nedsatt i 2014, skulle blant annet utrede hvorvidt det skulle kreves eller åpnes for en mer direkte tilpasning til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS), i tillegg til å vurdere nødvendige endringer i regnskapslovgivningen for å tilpasse denne til EUs konsoliderte regnskapsdirektiv (tatt inn i EØS-avtalen i 2015).

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av dr. oecon., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte.

Kvifte er styremedlem i Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). Han var et av fire medlemmer av arbeidsgruppen som i januar 2023 oversendte en utredning til Finansdepartementet med forslag til organisering av fremtidig regnskapsstandardsetting i Norge.

Innholdet i denne spalten representerer Kviftes egne betraktninger.

De påfølgende lovendringene fulgte i liten grad opp utvalgets forslag, og på et tidspunkt besluttet Finansdepartementet at ytterligere arbeid måtte gjøres før en konklusjon kunne trekkes. Departementet uttalte i Prop. 66 LS (2020-2021) at det «vil vurdere hvordan arbeidet med standardsetting kan organiseres og videreutvikles» (pkt. 3.2.1, s 20). Halvannet år senere ba departementet Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) nedsette en arbeidsgruppe som skulle utrede blant annet organisering og finansiering av standardsettingen i Norge. Arbeidsgruppen leverte sin

utredning, med anbefalinger, 16. januar 2023.

I skrivende stund, om lag to og et halvt år etter at Finansdepartementet uttalte at organisering av standardsetting skulle bli gjenstand for «vurdering», er det likevel fortsatt usikkert om NRS skal fastsette regnskapsstandarder også i fremtiden, og i så fall om NRS skal fortsette som et privat organ eller et organ med statlig innflytelse. Eventuelt om det skal etableres et nytt standardsettende organ, enten i privat eller offentlig regi. Denne «vakuumtilværelsen» for norsk standardsetting er uhel-

¹ Langli og Stenheim 2023, *Hvordan bør arbeidet med nasjonal regnskapsstandarder organiseres og finansieres?*, Magma nr. 2/2023.

dig. Den iboende dynamikken i regnskapspraksis og finansiell rapportering forutsetter snarlig avklaring.

Arbeidsgruppens forslag

Mandatet til arbeidsgruppen var femdelt – den skulle utrede:

1. alternative måter å organisere standardsettingsarbeidet på,
2. standardenes rettslige status,
3. finansieringsalternativer,
4. samarbeid med internasjonale standardsettere og
5. organisering og finansiering av standardsettende organer i sammenlignbare land.

Selv om mandatet var begrenset til å utrede de ulike spørsmålene, ga arbeidsgruppen også anbefalinger.

Utredningen retter seg først og fremst mot standardsetting for finansregnskap, men under henvisning til den nære koblingen mellom bokføring og finansregnskap har arbeidsgruppen også omtalt organisering av standardsetting for god bokføringsskikk. Mandatet var begrenset til finansiell rapportering, men arbeidsgruppen omtaler likevel også hvordan standardsetting for bærekraftsrapportering kan organiseres.

Organisering av standardsettingsarbeidet

Standardsettingen bør foregå i et privat organ med offentlig representasjon og innflytelse, i henhold til arbeidsgruppens anbefaling. Det bør skje gjennom en struktur med et styre som har et overordnet faglig ansvar for standardene som fastsettes. Styret bør støttes av et sekretariat med utrederkapasitet og fagorganer som står for utviklingen av standardene innenfor god regnskapskikk og god bokføringsskikk. Det foreslås også egne fagorganer for internasjonalt arbeid og et for bærekraftsrapportering om disse to virkeområdene tillegges det standardsettende organet.

I utredningen gir arbeidsgruppen detaljerte forslag til blant annet representasjon i styret og fagorganer og retnings-

linjer for saksbehandling, åpenhet, og involvering.

Arbeidsgruppen tar ikke stilling til om NRS er egnet som fremtidig standardsetter, men foreslår at enten NRS eller Finansdepartementet utpeker det første styret i den nye standardsetteren.

Standardenes rettslige status

God regnskapskikk er en såkalt rettslig standard. Det innebærer at innholdet i god regnskapskikk skal formes gjennom teori, praksis og ikke minst regnskapsstandarder. Arbeidsgruppen utreder ulike alternativer for å gjøre standardene rettslig bindende, samtidig som fordeler og ulemper med rettslige bindende standarder belyses. I forhold til det siste er spørsmålet om etterlevelse av standardene sentralt, hvorpå arbeidsgruppens vurdering er at god regnskapskikk som rettslig standard har fungert formålstjenlig, og at de praktiske sidene ved å gjøre regnskapsstandardene bindende, herunder mulige implikasjoner for dynamikken i utviklingen av god regnskapskikk, taler imot en omlegging av regimet.

Arbeidsgruppen anbefaler derfor at god regnskapskikk som rettslig standard består og at det ikke er gode grunner til å gi regnskapsstandardene selvstendig rettslig status.

Finansieringsalternativer

Arbeidsgruppen peker på grunner til at Staten har et ansvar for utarbeidelse av regnskapsstandarder, samt at det private næringsliv også drar veksler på et godt fungerende standardverk. I lys av den vurderingen mener arbeidsgruppen at begge parter bør bidra til finansiering av standardsettingen og viser til at en kombinert finansieringsmodell både vil bidra til kontinuerlig og dynamisk standardutvikling og godt tilpassede standarder, gitt formålet med dem, med praksisnær forankring. Arbeidsgruppen viser til at finansieringen kan organiseres gjennom både direkte og indirekte kilder ved tildeling av midler og tilgjengeliggjøring av ressurser og kompetanse. Arbeidsgruppen anbefaler at den første formen for finansiering naturlig

kan helt eller delvis komme fra Staten, mens det er rimelig at den siste formen kanaliseres gjennom private aktører.

Samarbeid med internasjonale standardsettere

God regnskapskikk er som kjent en norsk rettslig standard, og i så måte er tilhørende standardsetting løst fra standardsetting i andre land. Det er imidlertid norsk tradisjon, og også forutsatt i lovforarbeidene, at god regnskapskikk utvikles i lys av internasjonal utvikling. Det er derfor viktig at standardsetter er oppdatert og orientert om internasjonal regnskapsutvikling, herunder endrede og nye internasjonale regnskapsstandarder. At børsnoterte selskap er pålagt å utarbeide regnskap etter IFRS, og andre selskap har anledning til å utarbeide regnskap etter IFRS, bidrar ytterligere til å aktualisere internasjonal standardsetting i Norge.

Arbeidsgruppen mener standardsetteren bør ha en koordinerende rolle i arbeidet med å sikre norsk innflytelse på internasjonale organer som IASB og EFRAG, herunder gjennom finansiering av deres arbeid. Staten bidrar allerede med finansiell støtte til internasjonal standardsetting gjennom medvirkning i et EU-program som skal bidra til regelverksutvikling innen regnskap og revisjon. Arbeidsgruppen påpeker at privat sektor, og da særlig de børsnoterte selskapene, også bør bidra med finansiering av dette arbeidet i og med at det har direkte implikasjoner for deres finansielle rapportering.

Standardsettere i andre land

Arbeidsgruppen viser i utredningen at det er lite ensartethet med hensyn til hvordan standardsettingen organiseres og finansieres på tvers av ulike landene. Land som Sverige, Finland og Frankrike har tung offentlig involvering og finansiering, mens land som Danmark, Tyskland og USA ikke har noen offentlig involvering og/eller finansiering. Frankrike og Italia har rettslig bindende standarder, men for øvrig er det en uvanlig innretning.

Sammenlignet med andre land representerer arbeidsgruppens anbefaling til organisering og finansiering av standardsetter en «mellomløsning» som søker å kombinere fordelene med tung og liten offentlig involvering på en balansert måte.

Avsluttende kommentarer

Arbeidsgruppens utredning er ment å gi Finansdepartementet et grunnlag for å beslutte organiseringen av standardsettingen i Norge fremover. Det haster med å få en avklaring i dette spørsmålet. Ikke først og fremst fordi organisering i seg selv er avgjørende for kommunikasjon av finansiell informasjon, men fordi det over tid er skapt en situasjon der NRS er avskåret fra å gjennomføre de nødvendige kvalitative løftene i standardene som utfyller god regnskapskikk.

Det aller mest grunnleggende spørsmålet som ny standardsetter vil måtte ta tak i, er det såkalte «sporvalget» – skal god regnskapskikk videreføres som et selvstendig regnskapspråk forankret i grunnleggende regnskapsprin-

sipper («GRS-sporet») eller skal god regnskapskikk knyttes så tett opp mot IFRS som mulig («IFRS-sporet»). Harald Brandsås og undertegnede påpekte allerede i 2010 i artikkelen «God regnskapskikk i 25 år – fra «skatteregnskap» til IFRS» (Praktisk økonomi & finans, nr. 3) at det valget var presserende:

«Det er en rekke forhold som må vurderes når dette veivalget skal gjøres. Det mest sentrale er brukernes informasjonsbehov og om det best ivaretas av god regnskapskikk eller IFRS SME. Andre viktige elementer omfatter kostnaden for regnskapsprodusentene, betydningen for undervisningssektoren, erfaringene med anvendelsen av IFRS SME i andre land, og rammevilkårene for fortsatt utvikling av god regnskapskikk i Norge. Det er ulike syn på hva som representerer det mest formålstjenlige veivalget. Det som imidlertid er sikkert, er at norsk regnskapspraksis i fremtiden vil bli sterkt influert av IFRS, og det sentrale spørsmålet er således om IFRS-harmonisering best kan skje gjennom selvstendig utvikling av god regnskapskikk eller om det vil være mer

hensiktsmessig å erstatte gjeldende god regnskapskikk med IFRS/IFRS SME, og å gjøre norske unntak for særlige grupper av foretak.»

Vi avsluttet med følgende:

«Fortsettelsen blir spennende.»

Det ble den sant nok ikke. For nå, 13 år senere, er fortsatt den langsiktige løsningen på dette spørsmålet utestående. At departementet i Prop. 66 LS (2020-2021) avviste lovutvalgets forslag om å tilpasse loven til IFRS SME, gjør definitivt IFRS-sporet mindre aktuelt, men endelig avklaring på sporvalget må likevel gjøres gjennom god regnskapskikk og standardsetting. Gjennom den ovenfor omtalte utredningen har Finansdepartementet et godt utgangspunkt for å definere rammene for fremtidig standardsetting. Så snart det er gjort, er jeg trygg på at ny standardsetter vil evne å etablere innholdsdimensjonen i regnskapsstandardene på en måte som gjør at kommunikasjon av finansiell informasjon også utenfor børs, blir av høy kvalitet.

Skatt og merverdiavgift – del I:

Rammebetingelsene for Havvind må klargjøres

Havvind er et stort nytt satsingsområde for regjeringen og næringslivet. Utlysingsprosessen er i gang, men avklaring av rammebetingelsene for skatt og avgift henger etter. I artikkelen ser vi nærmere på status, aktørenes muligheter til å innrette seg etter gjeldende skatte- og avgiftsregler, samt behovet for avklaringer fra myndighetene. I del I av artikkelen ser vi på skatteforhold, mens del II tar for seg merverdiavgift.



Advokat
Lars Hallvard Walby
Partner Advokatfirmaet PwC



Advokat
Hilde Thorstad
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Øystein Andal
Advokatfirmaet PwC

- Hvilke skatteregler som vi gjelde for havvind, slik situasjonen er nå
- Innføring av eventuell grunnrente-skatt, sett opp mot de planlagte subsidieordningene
- Særskilte spørsmål for petroleumsnæringens havvindsatsing
- De merverdiavgiftsmessige virkningene av leveranser innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet
- Fradragsretten for merverdiavgift for utviklere av havvindprosjekter
- Behovet for merverdiavgiftsfritak for leverandører i havvindnæringen

Områder hvor det er behov for klargjøring eller ytterligere utredninger av skatte- og avgiftsreglene kommenteres løpende i artikkelen.

Skatt

Utvidelse av beskatningsretten

De fleste identifiserte norske områdene for havvind befinner seg på kontinental-sokkelen utenfor territorialgrensen. Det er besluttet å åpne for søknader om fornybar energiproduksjon etter havenergiloova for områdene Utsira Nord og Sørlege Nordsjø II. Utsira Nord ligger både innenfor og utenfor territorialgrensen, mens Sørlege Nordsjø II i sin helhet ligger utenfor territorialgrensen.

Norske selskaper og personer som deltar i disse prosjektene, vil være fullt ut skattepliktige til Norge.

For utenlandske aktører er skatteplikten avhengig av den geografiske plasseringen av havvindprosjektet. Etter gjeldende regler er utenlandske selskaper begrenset skattepliktige til Norge for inntekter fra virksomhet som drives eller bestyres «i riket». Tilsvarende vil utenlandske personer med midlertidig opphold «i riket» være skattepliktige til Norge for inntekt fra personlig arbeid som utføres her dersom lønnen skriver seg fra arbeidsgiver som er skattepliktig til Norge.

Begrepet «riket»

Begrepet «riket» omfatter fastlandet inklusive Svalbard og Jan Mayen¹, samt norske farvann ut til territorialgrensen. Territorialgrensen ligger 12 nautiske mil, eller 22 224 meter, utenfor grunnlinjene ved alle Norges landområder og øyer. Kontinental-sokkelen, som ligger utenfor den norske territorialgrensen, er ikke en del av «riket». Utenlandske selskaper som driver virksomhet i tilknytning til etableringer i disse områdene, vil derfor i utgangspunktet ikke være skattepliktige til Norge.

Havvindprosjektene Utsira Nord og Sørlege Nordsjø II er lyst ut. Regjeringen sier at den har jobbet med å fastsette regelverket siden 2020, men på skatte- og avgiftsområdet har det skjedd fint lite. Både for konsortiene, som planlegger å delta i tildelingsprosessene, og for leverandørindustrien haster det med å få klarlagt rammebetingelsene. Det er også på tide at myndighetene får vedtatt de forslagene som har vært på høring.

I artikkelen tar vi i hovedsak for oss:

- Status for den pågående lovgivningsprosessen, med utvidelse av beskatningshjemmelen på sokkelen for virksomhet knyttet til utnyttelse av fornybare energiressurser

¹ For disse områdene er det gitt en god del særregler.

Unntak – petroleumsskatteloven

Et viktig unntak gjelder dersom virksomheten faller innenfor det saklige virkeområdet til petroleumsskatteloven. Petroleumsskatteloven utvider det geografiske anvendelsesområdet for norsk skattelovgivning til kontinentalsokkelen mv., og får anvendelse for inntekter fra aktiviteter som har tilknytning til petroleumsvirksomhet. Dette innebærer for eksempel at utenlandske selskaper som driver virksomhet i tilknytning til en havvindpark som benyttes til elektrifisering av petroleumsinstallasjoner på norsk kontinentalsokkel, kan være skattepliktige til Norge med mindre skatteplikten er begrenset eller unntatt i skatteavtale Norge har med selskapets hjemstat.

Forslag om utvidet beskatningshjemmel for virksomhet på norsk sokkel

I februar 2022 sendte Finansdepartementet et forslag på høring om innføring av begrenset skatteplikt for utlendinger som deltar i virksomhet knyttet til blant annet undersøkelse og utnyttelse av fornybare energiresurser på norsk kontinentalsokkel.² Ved utforming av forslaget om utvidelse av beskatningshjemlene er det tatt utgangspunkt i petroleumsskatteloven.³

Beskatningshjemmelen skal etter høringsforslaget gjelde enhver utenlandsk aktør som undersøker, leter eller har konsesjon til å utnytte fornybare energiresurser på norsk kontinentalsokkel. Videre omfattes virksomhet og deltakelse i ulike former for hjelpevirksomhet.

Finansdepartementet legger til grunn at havrettskonvensjonen gir Norge eksklusiv myndighet til å regulere utnyttelse av fornybare energiresurser i den økonomiske sonen og på kontinentalsokkelen. Det kan imidlertid stilles spørsmål

ved om konvensjonen gir sokkelstaten en ubetinget fiskal myndighet dersom det dreier seg om kortvarig virksomhet på sokkelen som ikke er knyttet til et fast anlegg eller installasjon på sokkelen.

Lovens saklige virkeområde foreslås å gjelde fornybar energiproduksjon, samt omforming og overføring av elektrisk energi til havs. Skatteplikten skal omfatte utenlandske personer og selskapers inntekter fra enhver aktivitet med tilknytning til utnyttelse av fornybare energiresurser. Dette kan for eksempel omfatte tekniske forundersøkelser, installasjonsarbeid, drift, eierskap og tjenesteleveranser.

Det foreslås ikke særskilte skatteregler for slik virksomhet, og det vil være skattelovens alminnelige regler som får anvendelse.

Etter havenergilova er det i utgangspunktet krav om at et selskap er norskregistrert for å få konsesjon til å drive fornybar energiproduksjon til havs, med mindre annet følger av internasjonale avtaler. Det antas at innføring av utvidet beskatningshjemmel for utlendinger på norsk sokkel, først og fremst vil ha betydning for EØS-selskaper som ikke kan nektes konsesjon basert på nasjonalitet, og utenlandske tjenesteleverandører som ikke har behov for konsesjon.

Reglene om utvidet beskatningshjemmel for utlendinger forventes innført fra 1. januar 2024.

Regulering i skatteavtaler

De fleste skatteavtaler som Norge har inngått i nyere tid, har et geografisk virkeområde som omfatter kontinentalsokkelen utenfor territorialgrensen.⁴ Det saklige virkeområdet for sokkelaktiviteter som omfattes av skatteavtalen, er imidlertid normalt begrenset til å gjelde virksomhet som har tilknytning til naturforekomster på havbunnen og/eller undergrunnen. Se som eksempel

den nordiske skatteavtalen artikkel 3.1 a):

«... kontraherende stat» betyr Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige; ... uttrykket omfatter også ethvert område utenfor vedkommende stats territorialfarvann, der denne stat i samsvar med sin lovgivning og folkeretten har rettigheter med hensyn til undersøkelse og utnyttelse av naturforekomster på havbunnen eller i dens undergrunn:».

Etter vår vurdering tilsier ordlyden at skatteavtalen ikke får anvendelse for virksomhet knyttet til undersøkelse og utnyttelse mv. av fornybare energiresurser som befinner seg over havoverflaten. Dette innebærer at norsk internrett fullt ut får anvendelse for havvindprosjekter på norsk sokkel, og at utenlandske aktører ikke oppnår skatteavtalebeskyttelse med mindre det aktuelle prosjektet har tilknytning til petroleumsvirksomheten.

Vi mener at det er behov for at eksisterende skatteavtaler som Norge har inngått, reforhandles for å sikre skatteavtalebeskyttelse for utenlandske aktører i havvindindustrien når den utvidede internrettslige beskatningshjemmelen innføres. Det er viktig at norske myndigheter raskt tar initiativ til slike reforhandlinger som kan være svært tidkrevende.

Alminnelig beskatning av havvind

I forslaget om utvidelse av beskatningsretten legges det foreløpig opp til beskatning i henhold til de alminnelige reglene i skatteloven. I dette avsnittet ser vi nærmere på hva dette innebærer og om det er tilstrekkelig klart, eller om det er behov for en gjennomgang og revisjon av reglene.

Det kan også være relevante forskjeller mellom vindkraft på land og til havs som kan tilsa at reglene bør være ulike. Spørsmålet om det kan bli aktuelt med innføring av grunnrenteskatt vurderes nærmere nedenfor.

2 Andre virksomheter som skal omfattes av den begrensede skatteplikten er mineralvirksomhet og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel.

3 Se også Meld. St. 36 (2020–2021) Energi til arbeid – langsiktig verdiskaping fra norske energiresurser pkt. 4.3.2.4: «På samme måte som petroleumsskatteloven etablerer beskatningshjemmel for inntekt fra petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen, bør det innføres en tilsvarende beskatningshjemmel i skatteloven for vindkraft på kontinentalsokkelen.»

4 Et unntak er skatteavtalen med Sveits.

Avskrivninger

Sentralt for den skattemessige behandling av vindkraftanlegg og skattekostnadene forbundet med disse, er avskrivning av anleggene. I praksis kjøper man gjerne en samlet vindturbin bestående av rotor, gir og generator, samt turbin-tårn. Skattemyndighetene krever imidlertid at vindturbinene dekomponeres og at de enkelte elementene avskrives i ulike saldogrupper.⁵ Etter praksis benyttes følgende saldogrupper:

Saldogruppe d – 20 %: Gir, rotor, generator og styringsutstyr mv. («vindmølle»)

Saldogruppe h – 4 %: Turbintårn («tårn»), anlegg og bygninger

Saldogruppe g – 5 %: Transformator og ledninger/kabler for tilkobling til kraftnettet

Fundamentet for vindturbinen avskrives etter praksis i saldogruppe h, med 4 %.

Konsesjonsperiode på 30 år

For havvind er det lagt opp til en konsesjonsperiode på 30 år. Selv om konsesjonsperioden er tidsbegrenset, er det i skattepraksis ikke åpnet for at anleggsmidler, som ellers ikke er avskrivbare, kan avskrives lineært over konsesjonsperioden, eller at det kan kreves høyere avskrivning enn det saldoreglene tilsier. For vindkraftanlegg på land har skatteklagenemnda lagt til grunn at veier ikke kan avskrives over konsesjonsperioden. Nemnda har heller ikke gitt adgang til lineær avskrivning over konsesjonsperioden av turbintårn eller fundament, men fastholdt at disse skal avskrives i saldogruppe h med 4 %.

Rettspraksis som åpner for lineær avskrivning i hjemfallstilfeller, ble ikke ansett for å være relevant av skatteklagenemnda.⁶ At veier, turbintårn og fundamentet ikke kan avskrives over konsesjonsperioden, er avsagt under dissens og er eksempler på punkter som

ikke kan anses fullt ut avklart. I tillegg uttalte også Sekretariatet til skatteklagenemnda i samme sak, at manglende avskrivningsrett for veier kan fremstå som uheldig, men at dette er en konsekvens av reglene slik de er, og at en endring av reglene er en lovgiveroppgave.⁷

Umiddelbart synes de ulike komponentene i et havbasert vindkraftanlegg å være avskrivbare, slik at de sentrale spørsmålene er dekomponering eller samlet behandling, valg av saldogruppe og eventuelt mulighet for lineær avskrivning over konsesjonsperioden når dette gir et gunstigere resultat enn saldoavskrivning.

At anlegg for havvind vil ligge på store havdyp og være særskilt utsatt for vær og saltvannspåvirkning, kan også åpenbart påvirke verdifallet og tilsa at det bør gjøres en særskilt vurdering av avskrivningssatser for havvindanlegg.

Utbygging vesentlig annerledes enn utbygging på land

Konstruksjonene, og dermed kostnadene som skal fordeles på de ulike saldogrupperne, vil også være forskjellige fra anlegg på land. Det vises i denne forbindelse til at i den allerede nevnte skatteklagenemndsaken ble 80 % av kostnadene som samlet gjaldt «vindmølle» og «tårn» ansett å tilhøre «vindmøllen» og akseptert avskrevet i saldogruppe d med 20 %, mens de resterende 20 % av kostnadene ble henført til saldogruppe h med 4 % årlig avskrivning.

Når det kommer til havvind og utbygging på norsk sokkel, som vil skje på (rekord)dypt vann, kan dette stille seg vesentlig annerledes enn utbygging på land. Det er lett å se for seg at «tårnet» vil utgjøre en større del av de samlede kostnadene til «vindmøllen» og «tårnet», og slik sett at en større andel av kostnadene kun vil bli undergitt 4 % avskrivning. Kostnader til fundamentet vil også kunne bli vesentlig høyere til havs enn til lands, noe som vil innebære at en større del av totalkostnadene skal avskrives i saldogruppe h med 4 %.

Noe av denne ulempen kan imidlertid tenkes oppveiet ved at det antakelig er en mindre del av prosjektkostnadene som overhodet ikke vil være avskrivbare, i motsetning til på land der kostnader til veier som nevnt ikke gir rett til avskrivning.

Det synes ellers å være enighet om at «vindmøller» og «tårn» har samme økonomiske og faktiske levetid slik disse konstrueres og bygges i dag – i alle fall for landbasert vindkraft. Det er derfor vanskelig å se at det er noen reell grunn til å behandle disse driftsmidlene ulikt og avskrive dem med vesentlig forskjellig sats.

Diskusjon om hva som er gjeldende rett og riktig avskrivningssats

Ovenstående punkter illustrerer at det har vært atskillig diskusjon om hva som er gjeldende rett når det kommer til avskrivning av vindkraftanlegg og hvordan reglene bør utformes. Det er også fremhevet som en lovgiveroppgave å vurdere dette nærmere.

Regjeringen har uttalt at de satser sterkt på havvind, og vi mener derfor at departementet må vurdere regelverket knyttet til avskrivning nærmere og se om det er grunnlag for å klargjøre og eventuelt justere dette. En slik gjennomgang bør også omfatte landbaserte vindkraftanlegg.

Fradrag for finansieringskostnader – rentebegrensning

I tillegg til avskrivning, vil fradrag for finansieringskostnader være sentralt i havvindprosjekter. At de alminnelige skattereglene skal komme til anvendelse, innebærer også at rentebegrensingsregelen vil gjelde. I kapitalkrevende prosjekter som dette, vil rentebegrensingsreglene kunne få stor betydning. Ettersom det er vanlig å ha med en utenlandsk partner i prosjektene, vil det heller ikke være aktuelt å benytte unntaket for norske konsern for mange av aktørene.

Store kapitalkrevende prosjekter vil ofte ha en særskilt kapitalstruktur. Mulighet for låsing av kostnader i

⁵ Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 7/2021 – (Betegnelser i anførselstegn fra nemndas vedtak)

⁶ Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 87/2021.

⁷ Skatteklagenemnda Stor avdeling 01 NS 87/2021, punkt 6.2.4.



På mange områder er det behov for klargjøring eller ytterligere utredninger av skatte- og avgiftsreglene for havvind.

avtaler med entreprenører og inntekter gjennom langsiktige kraftleveranseavtaler (PPA'er), gjør at det kan være mulig å oppnå en høy grad av gjeldsfinansiering. En gjennomgang av avskrivningsreglene bør også ta for seg rentebegrensningsreglene og spørsmålet om det bør gjøres noen unntak eller tilpasning for denne typen virksomheter.

Grunnrentebeskatning

Utnyttelse av knappe naturressurser kan gi opphav til en meravkastning / «superprofitt», utover det en normal forrentning av arbeidskraft, kapital og øvrige innsatsfaktorer benyttet i ordinære næringsvirksomhet gir grunnlag for. Denne meravkastningen, altså «superprofitten», kalles ofte grunnrente.

Norges havområder er store, og det vil neppe være knapphet på utbyggbare områder som vil medvirke til at et selskap kan oppnå superprofitt innenfor havvind, men det vil heller påvirkes av begrensninger i antallet konsesjoner som deles ut, samt at de beste områdene bygges ut først. Hva som utgjør de beste områdene, vil påvirkes av faktorer som vindressurser, nærhet til nett for distribusjon av kraft, havdybde osv. Foreløpig er man, som det kommenteres på nedenfor, langt unna å konstatere noen superprofitt innenfor havvind i Norge.

Periodisert overskuddsskatt og kontantstrømbaserte modeller

Ser man på grunnrentebeskatning generelt, er det særlig to modeller som har vært benyttet i Norge – periodisert overskuddsskatt og kontantstrøm-

baserte modeller. Begge modeller kan, og skal i prinsippet, kunne gi det samme resultatet, men i praksis har det vært større enighet om kontantstrømmodellens egnethet til å skjerme normalavkastningen og kun treffe «superprofitten».

I en modell basert på periodisert overskudd, forsøker man enkelt forklart å beskatte grunnrenten løpende gjennom årlig inntektsføring til markedspris (normpris) og utgiftsføring basert på kostnader tilordnet til den enkelte inntektsperioden, herunder fradrag for avskrivninger, driftskostnader og en såkalt friinntekt som skal skjerme normalavkastningen. Finanskostnader og -inntekter har ikke inngått i de norske grunnrentemodellene, men det er ikke noe prinsipielt i veien med å ta de med.

Utfordringer med friinntektsrenten

For den periodiserte grunnrenteskatten har det særlig vært utfordringer knyttet til friinntektsrenten, hvor det har vært stor uenighet mellom næringen og Finansdepartementet om hva som gir en riktig kompensasjon for de investeringene skattyter har foretatt. Dette slipper man i kontantstrømmodellen, der det innrømmes umiddelbart fradrag for investeringer og hvor man da i praksis får et bidrag fra staten som tilsvarer særskattesatsen. Riktignok bare så lenge negativ grunnrenteskatt utbetales, som for vannkraft og man unngår den diskuterte hybridløsning som opprinnelig ble foreslått for landbasert vindkraft, hvor negativ grunnrenteinntekt bare kan fremføres med renter. Utfordringer knyttet til fradrag for driftskostnader og hva som skal inngå i disse er felles for begge modeller.

Utfordrende å innføre grunnrente-beskatning for eksisterende vindparker

Felles for begge modeller er også at det kan være utfordrende å innføre grunnrente-beskatning for eksisterende vindparker. Utfordringen i disse tilfellene er særlig knyttet til å fastsette inngangsverdier som skal danne grunnlag enten for friinntekt, eller for fradrag i kontantstrømskatt. Erfaring fra landbasert vindkraft har tydelig vist dette og er en av hovedgrunnene til at dette forslaget er utsatt. I praksis vil kontantstrømskatt fra dag én kunne være et alternativ som er akseptabelt for industrien, ettersom staten da vil ta en vesentlig andel av investeringskostnaden, eksempelvis tilnærmet $\frac{1}{3}$ i et system med 33 % grunnrenteskatt. Et annet og mindre forutberegnelig alternativ, er fullgode overgangsregler basert på markedsverdier. Som det fremgår av gjennomgangen nedenfor finnes det også alternativer til grunnrente-beskatning som henger nærmere sammen med subsidieordningen som er valgt.

Grunnrente-beskatning og subsidieordninger – hvordan henger dette sammen?

Ved vurdering av innføring av eventuell grunnrente-beskatning for havvind, er det sentralt å se konkret på inntekts-

fastsettelsen for prosjektene og subsidieordningene som er tenkt innført. Sentralt i så henseende er systemet med differansekontrakt for støtte til havvind.

I praksis tenkes arealtildelingen i første fase av Sørliche Nordsjø II å skje gjennom en auksjonsprosess med åpen budgivning. Aktøren som vinner auksjonen, vil få enerett til å søke om konsesjon for fornybar energiproduksjon i prosjektområdet.

Tosidig «differansekontrakt»

– Contract for Difference

Olje- og energidepartementet (OED) forutsetter at utviklingen av Sørliche Nordsjø II vil kreve statsstøtte, og har iverksatt prosessen med å få slik støtte forhåndsgodkjent av ESA. Støtten vil bli gitt som en garantert pris på produsert kraft. Prisgarantien gis ved en tosidig «differansekontrakt» (Contract for Difference – CFD) mellom kraftprodusenten og staten. Kontrakten vil vare i 15 år fra produksjonsstart og etablere en avtalepris for den produserte kraften. Avtaleprisen sammenlignes løpende med markedsprisen for kraft. Markedsprisen fastsettes som en månedlig referansepris som tilsvarer månedlig gjennomsnittspris i prisområdet NO2 (Sørlandet). Dersom markedsprisen er lavere enn avtaleprisen, får kraftprodusenten differansen opp til avtaleprisen utbetalt fra staten. Er markedsprisen høyere enn avtaleprisen, betaler kraftprodusenten differansen ned til markedsprisen til staten.

Reservasjonspris og maksimalt støttebeløp

I auksjonen om arealtildeling vil budgiverne måtte angi hvilken avtalepris de forutsetter i differansekontrakten. Vinneren av auksjonen vil være den aktøren som inngir bud med lavest forutsatt avtalepris, altså budet med forventning om minst statsstøtte. OED foreslår en reservasjonspris på 66 øre/kWh, det vil si at bud med forutsatt avtalepris over 66 øre/kWh ikke vil kunne vinne frem. OED forutsetter at maksimal netto støtte som kan utbetales under kontraktsperioden vil være

NOK 15 mrd. (før inflasjonsjustering). Rammen er senere foreslått oppjustert til NOK 23 mrd. av regjeringen. For å unngå at vindparken produserer kraft på tidspunkter hvor verdien av produksjonen er negativ, forutsetter OED at det ikke vil bli gitt støtte i perioder hvor prisen i spotmarkedet er under 5 øre/kWh. Differansekontrakten innebærer dermed at en vesentlig del av risikoen for prisutviklingen på kraft overføres fra kraftprodusenten til staten.

Differansekontraktsystemet og avtalepris

Differansekontraktsystemet innebærer at kraftprisen som selskapene oppnår, vil være begrenset til avtaleprisen i de første 15 årene. Avtaleprisen vil være fastsatt gjennom en budprosess med konkurrenter og må sånn sett anses som en armlengdes pris. Med et slikt prissystem er det veldig vanskelig å se for seg at det er rom for grunnrente-beskatning.

I et system som er bygget på en subsidiemodell fremstår det lite logisk å snakke om beskatning av en superprofitt, som er selve kjernen i grunnrenteskatten. Det virker også lite sannsynlig at man skal kunne avtale seg til en superprofitt i en åpen anbudskonkurranse, som er utformet med tanke på fastsettelse av subsidienivået.

Etter at avtaleperioden på 15 år er ute, eventuelt at havvindselskapet mot formodning har tilført staten over NOK 15/23 mrd. i inntekter knyttet til kraftpriser over avtaleprisen, kan situasjonen være en annen. Det vises til at etter at avtaleperioden er ute, står selskapene fritt til å selge kraften i markedet og motta hele fortjenesten selv, uavhengig av avtalepris.

Gitt høye kraftpriser i fremtiden, kan staten være fristet til å innføre grunnrenteskatt, eller annen form for skatt eller avgifter («høyprisbidrag»), som også rammer eksisterende havvindparker.

Erfaringene fra prosessen som har vært rundt vindkraft på land, tilsier at det er krevende og svært uheldig for aktørene

om det innføres grunnrentebeskatning for eksisterende vindparker. Dette gjelder særlig for det tilfellet det ikke utføres overgangsregler som sikrer foretatte investeringer. Slike overgangsregler kan dels være vanskelig å utarbeide og det kan være et press for umiddelbare provenyinntekter som gjør at overgangsreglene blir mangelfulle.

Slik sett kunne det vært mer hensiktsmessig å innføre grunnrentebeskatning fra oppstart av havvindsatsingen i Norge.

Lite aktuelt med grunnrentebeskatning fra starten av

I et system med subsidier, og hensyntatt situasjonen på investeringstidspunktet, virker det imidlertid lite hensiktsmessig å innføre grunnrentebeskatning allerede fra starten av. Det må i så fall være i form av kontantstrømskatt, hvor staten i praksis blir en passiv medinvestor i prosjektene gjennom å dekke en forholdsmessig andel av investeringskostnadene lik skattesatsen. Dersom en slik kontantstrømsmodell gjennomføres fullt ut med umiddelbar utbetaling av statens andel av kostnadene når disse pådras, er det mulig å gjøre grunnrentebeskatningen nøytral. Gjennom valget av differansekontraktmodellen og taket på subsidier, virker det imidlertid ikke å være aktuelt at staten skal gå inn med ytterligere midler i prosjektene.

Avtalebaserte ordninger

For å sikre aktørenes forutberegnelighet og for å overflødiggjøre behovet for grunnrentebeskatning selv om prisene skulle overstige de forventningene både myndighetene og aktørene har i dag, kunne man sett på avtalebaserte ordninger som i praksis burde fjerne både behovet og risikoen for senere innføring av grunnrentebeskatning.

Avtaleperiode lik konsesjonsperiode

Et nærliggende alternativ i så måte kunne vært å gjøre avtaleperioden lik konsesjonsperioden. I et slikt tilfelle ville inntektsfordelingen mellom stat og selskaper være forhåndsdefinert gjennom hele perioden. Ettersom det kreves en subsidiering for å få i gang

prosjektene og det er forventet utbetaling til prosjektene gjennom differansekontraktene, vil imidlertid en slik ren forlengelse kunne virke ensidig til statens fordel. Dette fordi man må anta at subsidiebeløpet på NOK 15/23 mrd. kan være oppbrukt i løpet av de første 15 årene. En ren forlengelse av avtaletiden vil dermed fort kunne innebære at selskapene «gir fra seg» all oppside opp til NOK 15/23 mrd. ut over avtaleprisen, kun «i bytte» mot at det ikke skal innføres grunnrenteskatt. Dette kan være en vel høy premie, som kan tilsi at det bør være mulig å by på en høyere avtalepris (uten subsidier) i del to av kontrakten, altså etter 15 år.

Slik sett kunne man sett for seg en mer moderat variant hvor man har en avtalepris for de første 15 årene og med NOK 15/23 mrd. i tak for subsidier, og så en periode to, fra 15-30 år hvor det bare avtales en presumptivt høyere pris for fordeling av inntektene mellom partene. Slik sett kunne partene avtalt fordelingen fremover og aktørene betalt en premie ved høye kraftpriser, som vederlag for at det ikke skulle innføres grunnrentebeskatning på et senere tidspunkt.

En fordel med slike modeller, er at det vil øke forutberegneligheten og gjøre det mulig for aktørene å regne på effektene i sine finansielle modeller. Motstykket er at aktørene mister mulighet til å høste fullt ut av de investeringene de har foretatt ved høye kraftpriser.

Petroleum

Elektrifisering av olje- og gassutvinningen på sokkelen anses som et av de viktigste tiltakene for å nå Norges klimamål. Strøm skal helt eller delvis erstatte gass som energikilde på mange sokkelinnretninger. I første omgang er kraft fra land helt nødvendig for å nå klimamålene for 2030. Havvind vil etter hvert kunne bli en viktig bidragsyter i denne sammenhengen, forutsatt at man utformer skatteregler som legger til rette for det.

En gruppe tunge aktører i norsk industri, bl.a. LO, NHO og Offshore Norge, påpekte dette allerede i deres felles

energi- og industripolitiske plattform fra mai 2021. Der fremheves det at petroleumsselskaper bør gis adgang til å behandle langsiktige kontrakter for kjøp av strøm fra havvind som investeringer undergitt de særlige reglene i petroleumsskatteloven. Disse reglene er riktignok endret etter mai 2021, men aktørenes poeng er fortsatt like aktuelt.

Skattereglene bør også legge til rette for petroleumsselskapers investeringer direkte i havvindsprosjekter som skal forsyne petroleumsvirksomheten på norsk sokkel. Det er praksis i Norge for at investeringer i strømanlegg som forsyner sokkelinnretninger kan behandles etter petroleumsskatteloven, selv om anlegget i perioder med overskuddskapasitet leverer strøm til det ordinære kraftnettet på land. Tilsvarende bør det gis adgang til at petroleumsselskapers investeringer i havvindsprosjekter som primært skal forsyne sokkelinnretninger, behandles etter reglene i petroleumsskatteloven. Det vil si at investeringene fradragsføres mot 78 % skatt – 71,8 % direkte i investeringsåret, 6,2 % som lineære avskrivninger over seks år. Dette vil gi en hurtig fradragsføring av investeringene, og dermed bidra til økt investeringsvilje. Som i nåværende praksis, kan inntekt fra eventuelt salg av overskuddskraft behandles som et kostnadsreducerende element, altså som en inntekt som også behandles etter petroleumsskattelovens regler.

Det bør også vurderes å tillate at investeringer i havvindsprosjekter som bare delvis sikter mot forsyning av sokkelinnretninger behandles etter petroleumsskattereglene. Eventuelt bør det vurderes nye særregler for investeringer i havvind etter tilsvarende mønster: Det er bred politisk enighet om at havvind er et viktig element i Norges klimasatsning, og skatteregler som legger til rette for investeringer har vist seg som et meget effektivt og vellykket virkemiddel innenfor petroleumssektoren. Det er all grunn til å bygge videre på disse gode erfaringene når skattereglene for havvind utvikles.

Høyesteretts dom i «tipssaken»

I en dom av 20.04. 2023 konkluderte Høyesterett med at arbeidsgiver ikke kunne trekke arbeidsgiveravgift og egne administrasjonskostnader fra tips som de ansatte mottar fra gjestene.



Advokat
Håkon Angell
LOs juridiske avdeling
Han var prosessfullmektig for de ansatte fra Bristol og for partshjelper Fellesforbundet.

Bakgrunn

Saken gjaldt om Hotel Bristol AS (Bristol) Oslo Plaza Hotel AS (Plaza) ensidig kunne trekke arbeidsgiveravgift og egne administrasjonskostnader fra tips som de ansatte mottar fra gjestene.

Bakgrunnen for saken var at det fra 1. januar 2019 ble innført nye forpliktelser for arbeidsgiverne ved behandlingen av tips. De ble pålagt å holde oversikt over all tips som ble innbetalt, både kontant og elektronisk, og innberette til skattemyndighetene hvor mye arbeidstakerne mottar i tips, samt foreta forskuddstrekk. I tillegg ble arbeidsgiverne pålagt å betale arbeidsgiveravgift av tips.

NHO Reiseliv utarbeidet en veiledning til sine medlemmer om håndteringen av de nye reglene som var basert på en utredning fra Advokatfirmaet Wiersholm. I tråd med denne innførte Bristol ordninger hvor det først ble gjort fra-trekk i tipsen for å dekke kostnader til feriepenger, pensjonsinnskudd, arbeidsgiveravgift og administrasjon av tipsordningen.

Saken gjaldt arbeidsgiveravgift og administrasjonsutgifter

Denne saken gjaldt fratrukk av arbeidsgiveravgift og administrasjonsutgifter på til sammen 15,5 prosent. Det vil senere bli tatt stilling til om det er grunnlag for også å bestride trekk av feriepenger og pensjon.

Høyesterett har også tidligere – i Theatercafé-dommen dommen fra 2008

– tatt stilling til om arbeidsgiver kunne trekke i de ansattes tips. Høyesterett kom da til at arbeidsgiver med hjemmel i styringsretten var berettiget til å fordele inkommet tips blant de ansatte. Dette var i tråd med gjestenes forventning og samfunnsutviklingen.

Tipssaken gikk vesentlig lenger, og reiser spørsmålet om arbeidsgiver – før den innbetalte tipsen fordeles til de ansatte – er berettiget til å trekke ut deler av det samlede tipsbeløpet til å dekke egne kostnader.

Høyesterett konkluderte med – på samme måte som lagmannsretten – at Bristol ikke har rett til å foreta et slikt trekk. Videre er Bristol erstatningsansvarlig for det tapet de ansatte har blitt påført fra trekk ble igangsatt 1.1.2019 frem til dags dato. Bristol ble også idømt fulle saksomkostninger for både tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.

Høyesteretts begrunnelse

Høyesterett slo først fast at tips er en gave og en betaling fra gjestene til arbeidstakerne og ikke en betaling til virksomheten. Denne giverviljen har ikke endret seg frem til i dag. Arbeidstakerne har derfor et rettskrav på å få tipsen utbetalt fra arbeidsgiveren.

De regelendringene som ble innført i 2019 kunne ikke begrunne endringer i dette. Det forelå heller ikke grunnlag i forarbeidene som kunne gi slutninger om at arbeidsgiver hadde en utvidet privatrettslig adgang til å ta tips inn i virksomhetens inntekt eller å foreta trekk i tipsen til dekning av arbeidsgiveravgift og andre kostnader.

Fradrag i innbetalt tips kunne heller ikke gjøres med hjemmel i arbeidsgiverens styringsrett, som gjerne karakteriseres som en rett til å *organisere, lede, kontrollere og fordele arbeidet*. I denne saken var arbeidsgiverens formål med trekkordningen ikke å regulere organiseringen av arbeidet, men å *belaste egne kostnader* i tipsbeløpene før det resterende ble utbetalt til de ansatte. Dette ble ansett å ligge utenfor styringsrettens rammer.

Høyesterett slo også fast at tips er et økonomisk gode og en viktig inntektskilde for arbeidstakere i hotell- og restaurantbransjen. Dette er en betaling som ytes i forbindelse med arbeidstakerens arbeidsutøvelse. Det er også en ordning som arbeidsgiverne har hatt en fordel av ved at ordningen har fungert lønnsdempende. Tips er dermed et lønnsselement som vil ha samme beskyttelse mot inngrep som lønn.

Høyesterett gir også noen betraktninger om adgangen til å forby tips. Her vises det til enighet mellom partene om at det vil være adgang til å forby tips i nyetablerte virksomheter. Høyesterett holdt det imidlertid åpent om dette også kan gjøres der det tidligere har vært betalt tips – og hvor tipsordningen dermed har utviklet seg til en etablert rettighet for de ansatte.

Veien videre

Det er opplyst at 55 prosent av NHO Reiselivs medlemsbedrifter har fulgt de anbefalingene som ble gitt, og dermed innført ordninger med trekk. Dommen gir grunnlag for at de ansatte fremsetter krav om tilbakebetaling, og Fellesforbundet har signalisert at forbundet vil bistå i det.

Foreslår innstramminger i rentebegrensingsregelen

Finansdepartementet har sendt på høring et forslag om at det ved finansiell leasing skal fastsettes et renteelement ved beregningen av eventuell rentebegrensning etter skatteloven § 6-41. Det foreslås videre å sette to tilpasningsmuligheter. Det foreslås at endringene skal få virkning fra inntektsåret 2024.



Rådgiver skatt
Børge Busvold
Revisorforeningen

Leasingavtaler har i økonomisk forstand ofte likhetstrekk med lånefinansiering. Det er likevel bare unntaksvis det skattemessig beregnes et renteelement av leiebetalingsene, selv når leasingavtalen regnskapsmessig klassifiseres som finansiell leasing og det regnskapsmessig skiller ut en rentedel. For at det skattemessig skal være aktuelt å beregne en rentedel, må for det første den som leaser anses som skattemessig eier i leasingperioden og rentedelen må fremgå av avtalen.

Ved avskjæring av renter etter rentebegrensingsregelen tas det etter dagens regler utgangspunkt i det alminnelige skattemessige rentebegrepet. Det innebærer at renteelementet ved finansiell leasing holdes utenom.

Finansdepartementet foreslår i høringen at rentebegrepet i rentebegrensingsreglene utvides til å omfatte kostnader ved finansielle leasingavtaler. Dette er i tråd med OECDs BEPS-anbefalinger og ville ifølge høringen ha vært obligatorisk dersom Norge hadde vært forpliktet til å følge EUs skatteomgåelsesdirektiv (ATAD).

Nærmere om forslaget

Etter departementets forslag skal det tas utgangspunkt i én bestemt regn-

skapsstandard, NRS 14 *Leieavtaler*. Dette gjelder selv om foretaket benytter et annet regnskapspråk, f.eks. IFRS, eller er et lite foretak som kan unnlate å balanseføre finansielle leieavtaler.¹

Den delen av leasingkostnaden som skal anses som rentekostnader i rentebegrensingsreglene, skal være den renten som føres i foretakets regnskap knyttet til leasingavtalen, dersom beregningen av denne renten er i tråd med NRS 14.

Departementet skriver i høringsnotatet at de som benytter IFRS, som hovedregel vil ha regnskapsført et renteelement i tråd med NRS 14. Dersom det er avvik, må det foretas en ny beregning i samsvar med NRS 14. Det samme gjelder i de tilfellene skattyter anses som skattemessig eier og det er fastsatt et avtalespesifisert skattemessig renteelement som avviker fra NRS 14.

Av symmetrihensyn foreslår departementet at det på tilsvarende måte skal beregnes et renteelement for inntekter ved leieavtaler for utleier.

Det foreslås ingen endringer i det skattemessige eierbegrepet. Det innebærer at en finansiell leasingavtale fortsatt kan bli ansett som en leieavtale skattemessig, selv om leieavtalen må balanseføres som kjøp regnskapsmessig.

Små foretak

Små foretak kan unnlate å balanseføre finansielle leieavtaler.² I utgangspunktet må slike selskaper likevel beregne rentekostnader etter NRS 14 for å fastslå om de faller inn under rentebegrensingsreglene.

Det er klart dette vil medføre unødvendig merarbeid og komplisere regelverket, uten at det har noen skattemessig effekt siden slike selskaper som regel ikke rammes av rentebegrensingsreglene. Det foreslås derfor en terskel for når foretak må beregne rentekostnader knyttet til leasing, utformet etter en lignende modell som i Sverige.

Forslaget går ut på at foretaket kan unnlate å beregne renter på finansielle leasingavtaler dersom samlede leasingkostnader er mindre enn én million kroner i inntektsåret.

Renter til nærstående utenfor konsernet

I høringen foreslår departementet dessuten to forskriftsendringer knyttet til tilpasningsmuligheter i gjeldende regler. De to foreslåtte reglene innebærer en ytterligere komplisering av regelverket.

Etter skatteloven § 6-41 niende ledd kan selskaper i konsern som anvender et av unntakene fra rentebegrensingsreglene, likevel få rentebegrensning for

¹ Jf. regnskapsloven § 5-11 og NRS 8.

² Jf. regnskapsloven § 5-11.

rentekostnader til en nærstående part utenfor konsernet dersom netto rentekostnader overstiger fem millioner kroner. Dette kan f.eks. være aktuelt for rentekostnader til et selskap som eier 50 prosent av aksjene.

Det er mulig å tilpasse seg til denne regelen ved å flytte gjelden til et annet konsernselskap. Det foreslås derfor en særskilt omgåelsesregel ved at rentekostnader i konsern regnes som rentekostnader til nærstående utenfor konsernet hvis mottaker av rentene er et norsk konsernselskap som har rentekostnader til nærstående utenfor konsernet.

Tilpasning ved konsernbidrag

Den andre tilpasningsmuligheten gjelder tilpasninger ved bruk av konsernbidrag.

Mottatte, skattepliktige konsernbidrag øker fradragrammen (EBITDA).³ Dette gjelder imidlertid ikke konsernbidrag fra selskap som benytter den balansebaserte unntaksregelen i åttende ledd.

Regelen kan omgås ved at ved at konsernbidrag ytes fra et selskap som benytter unntaksregelen (på selskaps-

³ Jf. skatteloven § 6-41 tredje ledd.

nivå), til et selskap som ikke bruker unntaksregelen via et tredje selskap som ikke bruker unntaksregelen.

Det foreslås derfor en særskilt omgåelsesregel som går ut på at konsernbidrag anses som mottatt fra et selskap som benytter unntaksregelen, dersom dette selskapet har mottatt konsernbidrag fra et selskap som benytter unntaksregelen.

Finansforetak og petroleumsforetak er unntatt fra rentebegrensingsregelen. I høringen foreslås det derfor at konsernbidrag fra slike selskap ikke medregnes ved beregning av fradragrammen.

Kildeskatt på pensjon og uføreytelser ved emigrasjon

Artikkelen gir en kort innføring i de skattemessige konsekvensene rundt kildeskatt på pensjon og uføreytelser ved emigrasjon.



Seniorskattejurist
Olav Hannisdal
Brukerdialog Utland, Skatteetaten
Artikkelen gir uttrykk for forfatterens egne synspunkter, og kan ikke tillegges Skatteetaten uten at det går frem av sammenhengen.

Kildeskatt er en skatt som en person betaler til den staten der inntekten kommer fra. En person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, vil dermed kunne være skattepliktig til Norge for enkelte inntekter og formue som har kilde i Norge.

Et eksempel på slik begrenset skatteplikt er personer som arbeider i Norge, men som ikke har oppholdt seg lenge nok til å bli skattemessig bosatt her. Andre eksempler på når begrenset skatteplikt¹ kan oppstå, er ved inntekt og formue fra fast eiendom i Norge, utbytte fra aksjer i norsk selskap, inn-

tekt opptjent ved arbeid om bord på norske skip, inntekt fra arbeid utført på den norske kontinentalsokkelen, styrehonorar fra norsk selskap, lønn fra den norske stat, og det som er tema for denne artikkelen; pensjon, uføretrygd mv. fra norsk utbetaler.

I skatteloven er hjemmelen for kildeskatt på pensjon og uføreytelser inntatt i § 2-3 fjerde ledd. Denne bestemmelsen, som fikk virkning fra og med inntektsåret 2010, regulerer spesifikt hvem som har skatteplikt, skattesubjektet, og skattepliktens omfang for personer som ikke er bosatt i kongeriket Norge.

Av denne bestemmelsen følger det at pensjoner og uføreytelser som utbetales fra Norge til personer som ikke er skatte-

messig bosatt i Norge, er skattepliktige i Norge. Dette betyr at mottaker er skattepliktig for norsk pensjon og norske uføreytelser selv om vedkommende er emigrert fra Norge eller aldri har bodd i Norge. Skatten er 15 prosent av brutto pensjon/uføreytelse, og det er utbetaleren som håndterer skattetrekket.

Kort oppsummert innebærer dette at kildeskatt i utgangspunktet skal betales på:

- pensjon fra folketrygdloven
- offentlige tjenestepensjoner
- private tjenestepensjoner
- andre private pensjoner
- uføretrygd fra folketrygden
- uføreytelser fra andre ordninger

Innledningsvis må det presiseres at det er enkelte unntak fra denne skatteplikten:

- det skal ikke betales skatt av pensjoner og uføreytelser fra private tjenestepensjonsordninger og andre private pensjonsordninger når vedkommende ikke har opptjent pensjonspeng eller opparbeidet seg pensjonsbeholdning i den norske folketrygden
- det skal ikke betales skatt av krigspensjon
- det skal ikke betales kildeskatt på barnepensjon til barn under 17 år
- det kan være helt eller delvis skattefritak etter skatteavtale med bostedslandet til skattyter

Ulik begrepsbruk i særlovgivningen

Bostedsbegrepet i skatteloven § 2-1 og i annen særlovgivning, for eksempel folke-registerloven, er ikke sammenfallende. Dette kan i seg selv være forvirrende å forholde seg til for personer som skal orientere seg i regelverket for flytting til utlandet. Ved utflytting vil det også kunne være bosattvurderinger som må gjøres etter folketrygdloven, noe denne artikkelen ikke tar for seg. At begrepsbruken ikke er sammenfallende i særlovgivningen, har sin årsak i at det er ulike formål som skal oppfylles. Artikkelen primære mål er å klarlegge den skattemessige behandlingen spesifikt for kildeskatt på pensjon og uføreytelser ved emigrasjon.

Imidlertid er nyansen mellom det å være folkeregistrert bosatt og skattemessig bosatt avgjørende for om mottaker av pensjoner og uføreytelser som utbetales fra Norge i skatterettslig sjargong skal defineres som global- eller begrenset skattepliktig, med tilhørende skattemessige konsekvenser.

Det er derfor helt sentralt å klarlegge når en person er emigrert, altså skattemessig utflyttet fra Norge og ikke kun registrert utflyttet i Folkeregisteret.

Når er en person skattemessig utflyttet fra Norge?

Å være globalskattepliktig, er tilfellet for en person som er skattemessig bosatt i Norge. Vedkommende er da skattepliktig til Norge av all formue

og inntekt, uavhengig av om denne befinner seg eller er opptjent i Norge eller utlandet. Dette følger av skatteloven § 2-1 niende ledd.

Globalskatteplikten til Norge etter skatteloven faller bort dersom en person emigrerer fra Norge. Skatteplikten kan da endres fra å være global til å bli begrenset. For at skattemessig bosted i Norge skal opphøre ved utflytting til utlandet, ved emigrasjon, må vedkommende person selv godtgjøre flere forhold. Skatteetaten har på sine nettsider oppsummert dette slik:

«For at ditt skattemessige bosted i Norge skal opphøre ved utflytting, må du godtgjøre: at du har tatt fast opphold i utlandet, at du ikke har oppholdt deg i Norge i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret, at du eller dine nærstående (ektefeller, samboer, barn) ikke disponerer fast bolig i Norge.»²

Det bemerkes at vilkårene knyttet til oppholdstid og disponering av bolig gjelder for hvert enkelt inntektsår. Å disponere bolig innebærer både eier- og leieforhold, samt på annen måte ha rett til å bruke bolig i Norge, samt utleie. Den enkelte skattyter må selv søke seg emigrert fra Norge.

Ved botid i mindre enn ti år i Norge før det tas fast opphold i utlandet, vil det skattemessige bostedet i Norge opphøre i det inntektsåret samtlige av de nevnte vilkårene er oppfylt.

Dersom vedkommende har vært bosatt i Norge i minst ti år før emigrasjonstidspunktet, opphører globalskatteplikten først etter utløpet av det tredje inntektsåret etter utflyttingen. Som et eksempel på når en skattyter i dette tilfellet kan anses for å være skattemessig utflyttet fra Norge, vil en person som den 1.1.2022 tok fast opphold i utlandet, og som fremover oppholder seg mindre enn 61 dager i Norge pr. år og ikke disponerer bolig i Norge, anses for å være skattemessig emigrert fra Norge fra og med tidligst 1.1.2026.

Hvordan unngå dobbeltbeskatning?

Dersom pensjonen eller uføreytelsen er skattepliktig både i Norge og i aktuelle utland, er det landet der vedkommende person bor som skal sørge for at denne ytelsen ikke blir beskattet i begge land. Skatteoppgjøret fra Norge vil vise hvor mye skatt som er betalt til Norge, og dette kan tjene som dokumentasjon overfor skattemyndighetene i utlandet (bostedslandet) over betalt skatt.

Fra tid til annen, typisk før vilkårene for emigrasjon er oppfylt, kan det oppstå tilfeller der en skattyter kan bli ansett for å være bosatt i begge landene, og det vil da være en konkret helhetsvurdering av hvor vedkommende har «*de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser)*», som avgjør den nærmere beskatningsretten. Om dette ikke gir noe klart svar, er det landet som vedkommende har vanlig opphold i som skal anses for å være skatteavtalemessig bostedsland. Ved eventuelt vanlig opphold i begge landene, er det skattyter sitt statsborgerskap som normalt sett trumfer i bostedsvurderingen.³

Det er den skattepliktige som må gjøre skattemyndighetene oppmerksomme på at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen, og eventuelt kreve at bosted etter skatteavtalen flyttes fra Norge til et annet land. En bekreftelse som er utstedt fra skattemyndighetene i oppholdslandet, *Certificate of Residence*, vil kunne dokumentere skattemessig bosted der i henhold til skatteavtalen. Dersom et tilfelle med dobbeltbeskatning ikke blir løst på denne måten, kan skattemyndighetene i de to landene bli enige gjennom en gjensidig avtaleprosedyre, som på engelsk forkortes til MAP, *Mutual Agreement Procedure*.

Skatteavtaler

Norge har inngått skatteavtaler med en rekke land, p.t. gjelder dette for over 90 ulike land.⁴

Selv om pensjon og uføreytelser fra Norge er skattepliktige til Norge, kan det i skatteavtale mellom Norge og



Selv om pensjon og uføreytelser fra Norge er skattepliktige til Norge, kan det i skatteavtale mellom Norge og aktuelle land som Norge har inngått avtaler med, være bestemmelser om at Norge likevel ikke kan beskatte inntekten.

aktuelle land som Norge har inngått avtaler med, være bestemmelser om at Norge likevel ikke kan beskatte inntekten. Som skattemessig bosatt i et slikt land, kan den skattemessige konsekvensen, etter emigrasjon, ved utbetaling av pensjon og uføreytelser da være å betale mindre enn 15 prosent skatt til Norge.

Det er de ulike bestemmelsene i den enkelte skatteavtalen som regulerer eventuell reduksjon av kildeskatten, altså til hvilket land (kilde -eller bostedsland) som mottaker skal betale skatt til av sin pensjon eller uføreytelse som mottas fra Norge.

Imidlertid er nesten alle de ulike skatteavtalene ulike. For å få en detaljert fremstilling henvises det konkret til de enkelte skatteavtalene. Det vil i det følgende gis en helt overordnet oversikt over elementer i enkelte skatteavtaler for enkelte tilfeldige utvalgte land.⁵ Dette for å illustrere skattemessige ulikheter mellom enkelte av de skatteavtalene som Norge har inngått med andre land:

- Som bosatt i et annet nordisk land:

- skal alle pensjoner, uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra livrenter (IPA/IPS) skattlegges i Norge.
- skal uføreytelser fra private og offentlige tjenstepensjonsordninger og andre private pensjonsordninger (med unntak av livrenter) ikke skattlegges i Norge.

- Som bosatt i Spania, Marokko, Litauen, Latvia, Kroatia, Irland og Estland:
 - skal pensjon og uføreytelser ikke skattlegges i Norge.
- Som bosatt i Argentina, Brasil, Bulgaria, Canada, Filippinene, Hellas, Indonesia, Kypros og Tyskland:
 - er alle pensjoner og uføreytelser som utbetales fra Norge skattepliktige i Norge.
- Som bosatt i Thailand:
 - skal uføreytelser fra offentlige og private tjenstepensjonsordninger og andre private pensjonsordninger (som ikke er livrenter) skattlegges i Norge

- kan det søkes om skattefritak i Norge for den delen av pensjonen som skattlegges i Thailand. Det kan også søkes om skattefritak i Norge for den delen av uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra livrenter (IPA/IPS) som skattlegges i Thailand.

Nedsettelse av kildeskatt på pensjon og uføreytelser mv. på annet grunnlag enn etter skatteavtale

Foruten nedsettelse av kildeskatt på pensjon etter en skatteavtale, kan dette etter nærmere vilkår også skje på annet grunnlag. Eksempler på dette er:

- Som bosatt i et annet EU/EØS-land:
 - hvis minst 90 prosent av inntekten skattlegges i Norge, kan vedkommende etter nærmere vilkår i skatteloven § 6-71 kreve å få skatten i Norge beregnet etter de samme reglene som gjelder for personer som er bosatt i Norge.
 - hvis inntekten er så lav i bostedslandet at vedkommende ikke får utnyttet retten til personlige fradrag der, kan kildeskatten på nærmere vilkår i skatteloven

§ 17-10 nedsettes. Dette forutsetter blant annet at retten til pensjonen eller uføretrygden i Norge er opptjent ved fri bevegelighet for arbeidstakere innenfor EØS-området, slik at det eksempelvis ikke gjelder nordmenn som har bodd i Norge hele livet og som flytter til et annet EØS-land som pensjonister, og mottar alderspensjon fra Norge.

Ytterligere detaljer om regelverk, land, overgangsordninger i forbindelse med reforhandlinger av skatteavtaler, og andre praktiske forhold rundt håndteringen av kildeskatt på pensjon og uføreytelser, med mer, fremgår av nettsidene til Skatteetaten.⁶ For lenker til de enkelte landenes skatteavtaler henvises det til søk på Regjeringen sine nettsider.⁷

Sammenhengen skattekort – skattemelding – skatteoppgjør

Skattekortet er grunnlaget for hvor mye skatt utbetaler skal trekke i løpet av et inntektsår. Dersom pensjon eller uføreytelse etter en skatteavtale er helt eller delvis skattefri i Norge, bør det søkes om nytt frikort/skattekort for at skattetrekket ikke skal løpe med 15 prosent. Skattemeldingen vil det etterfølgende året danne grunnlaget for avregning av forrige års skattetrekk, som resulterer i et skatteoppgjør. Er det trukket for mye skatt, får skattyter utbetalt et tilgodebeløp. For lavt skattetrekk resulterer i restskatt.

Skattemeldingen sendes vanligvis ut i mars/april året etter inntektsåret. Fristen for å levere skattemeldingen er 30. april. Hvis skattemeldingen ikke leveres, anses den i henhold til egenfastsettingsprinsippet, som skatteforvaltningsloven legger opp til, for å være levert med de forhåndsutfylte opplysningene som Skatteetaten har informasjon om.

Ved å benytte seg av leveringsfritak, uten å sjekke skattemeldingen nærmere, kan emigrerte skattytere risikere å bli beskattet med 15 prosent skatt på pensjon/uføreytelse ved skatteoppjøret.

Som det er vist til ovenfor, kan kildeskatten nedsettes etter nærmere vurderinger og bestemmelser i ulike skatteavtaler. Den enkelte skattyter oppfordres til å kontrollere om opplysningene som er forhåndsutfylt i skattemeldingen er korrekte, slik at den også kan anses for å være ferdigutfylt. Ved behov for korrigering, kan skattytere via for eksempel Bank ID eller Min ID logge seg på skatteetaten sine nettsider for videre elektronisk samhandling. Skatteetaten oppfordrer sine brukere til å være elektroniske brukere.⁸ Alternativt må ordinær postgang benyttes. Erfaringsmessig er leveringsfritak en praktisk ordning, som forenkler både brukeropplevelse og effektivering av skatteoppgjør, forutsatt at opplysningene som legges til grunn er korrekte.

Oppsummering

Da kildeskatt på pensjon og uføreytelser ble innført i 2010, var begrunnelsen⁹ at pensjonene i stor grad blir finansiert av det offentlige gjennom statens tilskudd til folketrygden, samt ved inntektsfradrag ved pensjonssparing og pensjonsutbetalinger. Videre ble det påpekt at inntekter som er finansiert av det norske fellesskapet, også burde blir skattlagt når mottaker har flyttet ut av landet.

På grunn av tilfeller med skatteavtaler der Norge ikke benyttet seg av retten til å skatlegge pensjoner som kom fra Norge, samtidig som bostedslandet til pensjonisten heller ikke gjorde dette, oppstod det utslag som kunne gi null kroner i skatt. Dette ble oppfattet som urimelig. For å tette dette skattehullet, ble kildeskatt på pensjon og uføreytelser mv. innført. Det ble dermed en klarere likebehandling mellom mottakere som har flyttet ut av landet og norske pensjonister som betaler skatt i Norge.

I dag utgjør manntallet for de med begrenset skatteplikt, som er omfattet av reglene om kildeskatt på pensjon og uføreytelser, i overkant av 50 000 skattytere. Ut fra den internasjonaliseringen som har skjedd de siste tiårene, og som sannsynligvis vil fortsette i årene frem-

over, er det grunn til å tro at dette manntallet vil øke i omfang. Å være bevisst på de skattemessige konsekvensene ved emigrasjon vil dermed være sentralt å ha klart for seg for enda flere enn de emigrerte som i dag bidrar til skatteproveny på dette området.

Kilder:

1. Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/flyttet-til-eller-fra-Norge/> Skatteplikt i Norge - Skatteetaten (Begrenset skatteplikt)
2. Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/flyttet-til-eller-fra-Norge/> Skatteplikt i Norge - Skatteetaten (Opphør av skattemessig bosted ved utflytting fra Norge (emigrasjon))
3. Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/flyttet-til-eller-fra-Norge/> Skatteplikt i Norge - Skatteetaten (Bosted etter skatteavtalen)
4. Regjeringen: Skatteavtaler mellom Norge og andre stater <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>
5. Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon/pensjon-og-uforetrygd/bosatt-i-utlandet/land/> (Land)
6. Skatteetaten: [http://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon-og-uforetrygd/bosatt-i-utlandet/Bosatt i utlandet - Skatteetaten](http://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/arbeid-trygd-og-pensjon-og-uforetrygd/bosatt-i-utlandet/Bosatt-i-utlandet-Skatteetaten)
7. Regjeringen: Skatteavtaler mellom Norge og andre stater <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>
8. Skatteetaten: <https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/bli-elektronisk-bruker/>
9. Ot.prp. nr. 20 (2008-2009) Om lov og endringer i skatteloven mv. (kjeldeskatt på pensjonar mv.) pkt. 10.1 s. 10 flg.

Ny standard for god regnskapsføringsskikk del I:

En prinsipp- og risikobasert standard med fokus på kvalitetsstyring

Ny GRFS er tydeligere avgrenset mot andre regelverk og gjort mer prinsippbasert enn tidligere. Den nye standarden fremhever betydningen av regnskapsforetakets kvalitetsstyring og innfører krav om en risikobasert tilnærming til regnskapsføringen.



Statsautorisert revisor og statsautorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Senior Manager, fagavdelingen i BDO

Han var sekretær i revisor- og regnskapsførerlovutvalget og har også vært sekretær i Bransjestandardutvalget for god regnskapsføringsskikk.

etter regnskapsførerloven av 1993.³ Områder hvor tidligere god regnskapsføringsskikk er videreført, omtales i utgangspunktet ikke. Det samme gjelder områder hvor god regnskapsføringsskikk kun er endret i samsvar med ordlyden i den nye regnskapsførerloven.

Om god regnskapsføringsskikk

God regnskapsføringsskikk er en ulovfestet rettslig standard, på samme måte som god bokføringsskikk, god regnskapsskikk og god revisjonsskikk.⁴

Lovhjemmel for god regnskapsføringsskikk

Regnskapsførerloven § 5-4 første ledd krever at regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et regnskapsoppdrag i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Dette er en videreføring av tidligere rett.

Lovbestemmelsen fungerer som en formell hjemmel for god regnskapsføringsskikk og autoriserer god regnskapsføringsskikk som en bindende norm på regnskapsføringsområdet. Brudd på krav som følger av god regnskapsføringsskikk, utgjør dermed samtidig brudd på kravet i regnskapsførerloven § 5-4 første ledd. Innholdet i selve skikken som skal følges, er imidlertid ulovfestet.

Detaljregulering av oppdragsutførelsen mv. kan med denne lovteknikken overlates til bransjestandarden for god regnskapsføringsskikk. Dette oppfattes å være en løsning som gjør regelverket dynamisk og enkelt å vedlikeholde i takt med utviklingen i næringslivet, regnskapsbransjen, teknologi og annen lovgivning.⁵

God regnskapsføringsskikk må alltid være i samsvar med lov og forskrift, og kan derfor ikke fungere som et overstyringskriterium. Krav som følger av lov og forskrift kan dermed ikke tilsettes med den begrunnelse at de i en gitt situasjon anses å være i strid med god regnskapsføringsskikk.

Formålet med skikken

Formålet med lovkravet om å følge god regnskapsføringsskikk, er å sikre at regnskapsfører benytter anerkjente fremgangsmåter som bidrar til at regnskapsoppdraget utføres i samsvar med gjeldende lovkrav.⁶

Hvilke bestemmelser kan suppleres av god regnskapsføringsskikk?

Plasseringen av kravet om å følge god regnskapsføringsskikk og ordlyden i bestemmelsen, kan forstås slik at god regnskapsføringsskikk i utgangspunktet bare skal supplere de kravene til

I Revisjon og Regnskap nr. 3 og 4 tok jeg for meg den nye regnskapsførerloven.¹ Som en konsekvens av den nye loven, har vi også fått en ny standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS).²

I denne artikkelen ser jeg først på god regnskapsføringsskikk som rettslig standard og de overordnede endringene som er gjort. Deretter omtales reglene om kvalitetsstyring og taushetsplikt, før jeg ser nærmere på regler om regnskapsmateriale og regnskapsdata, samt etablering, forberedelse og fortsettelse av regnskapsoppdrag. I Revisjon og Regnskap nr. 6 omhandler jeg standardens regulering av hvert enkelt regnskapsoppdrag – oppdragsansvar, oppdragsutførelse og oppdragsdokumentasjon.

Artiklene fokuserer på endringer i god regnskapsføringsskikk sammenlignet med den tidligere standarden som gjaldt

1 Lov 16.12.22 nr. 90.

2 Standard av 21.12.22, utarbeidet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den norske Revisorforening.

3 Standard av juni 2014, oppdatert november 2014, mai 2016 og juni 2017, jf. regnskapsførerloven 18.06.93 nr. 109 (opphevet 01.01.23) § 2 annet ledd.

4 Jf. bokføringsloven § 4 nr. 10, regnskapsloven § 4-6 og revisorloven § 9-4 tredje ledd.

5 Se blant annet Prop. 130 L (2021–2022) *Lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)* kapittel 6.4.4.

6 Jf. NOU 2018: 9 *Regnskapsførerloven – Forslag til ny lov om regnskapsførere* kapittel 11, merknader til forslag til § 5-2.

utførelsen av regnskapsoppdrag som følger av regnskapsførerloven § 5-4. I tillegg presiserer regnskapsførerloven § 5-1 annet ledd at plikten til å be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget, kan fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk.

Etablert praksis har imidlertid vært at god regnskapsføringsskikk også omhandler øvrige krav til forberedelse av oppdrag, oppdragsavtale, fullmakter og oppdragsdokumentasjon i det som nå er regnskapsførerloven kapittel 5.⁷ Det følger videre av forarbeidene til regnskapsførerloven at god regnskapsføringsskikk skal kunne supplere de kravene til organisering av virksomheten mv. som nå følger av regnskapsførerloven kapittel 4, i samsvar med tidligere praksis.⁸

God regnskapsføringsskikk supplerer ikke regnskapsførerlovens regler om virkeområde (kapittel 1), godkjenning mv. (kapittel 2), kvalifikasjoner (kapittel 3), tilbakekall av godkjenning og straff (kapittel 6) og klagenemnd (kapittel 7).

Skikken gis innhold gjennom en skriftlig bransjestandard

I praksis gis god regnskapsføringsskikk i stor grad innhold gjennom en skriftlig standard, utarbeidet av et Bransjestandardutvalg bestående av representanter for Revisorforeningen, Regnskap Norge og Økonomiforbundet.

Gjeldende standard av 21. desember 2022 trådte i kraft 1. januar 2023 og erstattet tidligere standard av juni 2014 (sist oppdatert i juni 2017).

Overordnet om endringene i standarden

Utgangspunktet for at Bransjestandardutvalget har utarbeidet en ny standard for god regnskapsføringsskikk, var som nevnt behovet for tilpasninger til den nye regnskapsførerloven.

Når det først ble utarbeidet en ny standard, ønsket Bransjestandardutvalget også å gjøre enkelte andre endringer, herunder:

- Forenkling og modernisering, blant annet med tanke på utviklingen i teknologi og arbeidsformer i regnskapsbransjen.
- Forbedret utdypning av og veiledning til nye og eksisterende krav, blant annet hentet fra forarbeidene til den nye regnskapsførerloven.
- Andre opprettinger, oppklaringer, tekstlige forbedringer mv.

Omtale av andre regelverk er tatt ut

I den tidligere standarden fantes det omtale av andre regelverk som regnskapsfører er underlagt, herunder hvitvaskings-, risikostyrings- og personvernreglene, samt rene forretnings- og avtalerettslige forhold.

Selv om dette er regler som regnskapsfører er underlagt, er det ikke rettslig grunnlag for å utdype forståelsen av dem i god regnskapsføringsskikk. God regnskapsføringsskikk supplerer reglene i regnskapsførerloven, mens øvrige regelverk som regnskapsfører er underlagt, må stå på egne ben. Omtalen av andre regelverk i den tidligere standarden var heller ikke fullstendig og det var utfordrende for Bransjestandardutvalget å holde omtalen á jour med endringer i de underliggende regelverkene.

Tidligere omtale av andre regelverk som regnskapsfører er underlagt, er derfor ikke videreført i den nye standarden.

En rekke regelverk regulerer det materielle innholdet i utførelsen av de oppgavene som regnskapsfører tar på seg på vegne av oppdragsgiveren, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Den nye standar-

den utdyper heller ikke innholdet i slike regelverk, men det er gitt henvisninger i fotnoter til enkelte sentrale bestemmelser. Teksten i standarden må leses i sammenheng med de bestemmelsene som det er henvist til.

Ny struktur gir bedre oversikt

Den nye standarden har fått flere og kortere kapitler enn den tidligere standarden, med færre underpunkter. I hovedsak dreier det seg om at de ulike typene regnskapsoppdrag (fakturering, lønn, betaling, bokføring, årsoppgjør og rene rapporteringsoppdrag) har fått egne kapitler i standarden, i stedet for å være underpunkter til et stort samlekapittel som omfattet alle oppdragstyper. Dette gjør det lettere å orientere seg i standarden og avgjøre hvilke kapitler som er relevante for det aktuelle regnskapsoppdraget.

Strukturen følger fortsatt det som oppfattes å være den ordinære arbeidsgangen i et regnskapsforetak og på et regnskapsoppdrag. Standardens kapittel 2 omtaler krav som stilles til regnskapsforetaket som sådan (jf. regnskapsførerloven kapittel 4), mens standarden for øvrig vedrører det enkelte regnskapsoppdraget (jf. regnskapsførerloven kapittel 5).

Risikobasert tilnærming – en nyttig nyvinning

Den tidligere standarden benyttet forskjellige former for vesentlighets- og risikobetraktninger på ulike områder. Dette kunne være formulert som vurderinger av om forhold var *vesentlige* eller av *betydning*, eller som vurderinger av *risikoen* for uønskede hendelser. Slike betraktninger ble også innfortolket i at regnskapsfører *innenfor alminnelige rammer* skulle utføre enkelte handlinger.

I den nye standarden er en del av disse formuleringene byttet ut med et krav om at regnskapsfører skal ha en *risikobasert tilnærming* til arbeidet.

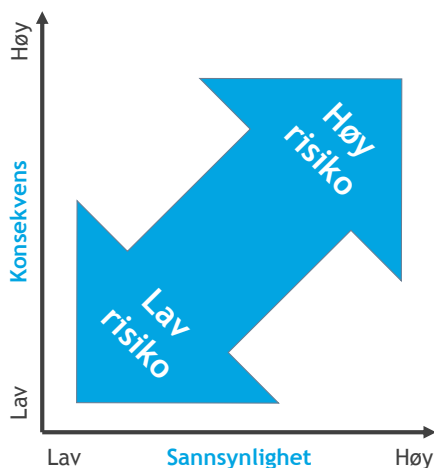
⁷ Se standard av juni 2014, oppdatert november 2014, mai 2016 og juni 2017, punkt 2.2, 3 og 6.

⁸ Jf. NOU 2018: 9 *Regnskapsførerloven – Forslag til ny lov om regnskapsførere* kapittel 7.1.2. Se også standard av juni 2014 (sist oppdatert i juni 2017), punkt 2.1 og 2.5 til 2.8.

Hva er en risikobasert tilnærming?

Med en *risikobasert tilnærming* menes ifølge GRFS 1.12 en samlet vurdering av sannsynligheten for feil, mangler og andre uønskede hendelser, og konsekvensen av slike feil, mangler og andre uønskede hendelser. I dette ligger en forutsetning om at områder med høy risiko, som produktet av sannsynlighet og konsekvens, underlegges grundigere vurderinger og mer kontroll enn områder med lav risiko.

En risikobasert tilnærming kan illustreres som følger:



Hvor brukes den risikobaserte tilnærmingen i standarden?

Vi møter på den risikobaserte tilnærmingen følgende steder i den nye standarden:

- Regnskapsforetaket legger til grunn en risikobasert tilnærming i innretningen av sitt kontrollopplegg rettet mot oppdragsansvarlige regnskapsførere (GRFS 2.1).
- Oppdragsansvarlig regnskapsførers involvering og kontroll på regnskapsoppdraget baseres på en risikobasert tilnærming (GRFS 5.2).
- Regnskapsfører skal ha en risikobasert tilnærming til vurderingen av oppdragsgivers interne rutiner (GRFS 5.4).
- Regnskapsfører skal ha en risikobasert tilnærming til vurderingen av dokumentasjon og bokføring (GRFS 9.2.1).
- Regnskapsfører skal ha en risikobasert tilnærming til kvalitetssikringen av rapporteringsgrunnlag (GRFS 9.3).

Jeg kommer nærmere tilbake til disse temaene senere i denne artikkelen og i neste nummer av Revisjon og Regnskap.

Forsvarlig kvalitetsstyring i regnskapsforetaket

Som redegjort for i artikkelen *Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, tausbetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner* i Revisjon og Regnskap nr. 4, innførte den nye regnskapsførerloven § 4-1 annet ledd et krav om at regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring.

Regnskapsførerlovens krav om forsvarlig kvalitetsstyring suppleres av GRFS 2.1, som har erstattet reglene om rutiner og intern kontroll i tidligere standard.

Det nye kravet om forsvarlig kvalitetsstyring er mer prinsippbasert, favner bredere og krever mer enn tidligere krav om rutiner og intern kontroll, samtidig som det åpner for moderne og digitalt kvalitetsarbeid. Kravet om forsvarlig kvalitetsstyring anses dermed *ikke* som en ren videreføring av kravene om rutiner og intern kontroll i tidligere GRFS 2.1.

Må ha dokumenterte retningslinjer og rutiner

Kvalitetsstyringen skal ifølge lovbestemmelsen omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Regnskapsforetaket skal videre kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Som en følge av dette, krever GRFS 2.1 at retningslinjer og rutiner skal være dokumentert. Jeg legger til grunn at dette normalt forstås som et krav om skriftlige retningslinjer og rutiner som kan fremlegges ved kontroller og tilsyn.

Veiledning om forholdsmessighet

Regnskapsførerloven krever at kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Det er ikke «one size fits all».

Momenter å ta hensyn til i den forbindelse, kan ifølge GRFS 2.1 være antall medarbeidere, medarbeidernes kompetanse, oppdragenes størrelse og kompleksitet og de IT-systemene som benyttes.

Systemet for kvalitetssikring må være kjent, brukes og fungere

Regnskapsførerloven krever at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. I sammenheng med dette krever GRFS 2.1 at regnskapsforetaket skal sørge for at systemet for kvalitetsstyring er kjent, brukes og fungerer i virksomheten. Dette må oppfattes som krav om informasjon, implementering, opplæring og overvåking.

Et system for kvalitetsstyring som er utviklet, men som i realiteten ikke er kjent, ikke brukes eller ikke fungerer som tiltenkt i virksomheten, vil ikke være i stand til å sikre at regnskapsoppdragene utføres og dokumenteres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Kontrollopplegg rettet mot oppdragsansvarlige regnskapsførere

Som nevnt i Revisjon og Regnskap nr. 4, må regnskapsforetakets kvalitetsstyring omfatte kontrolltiltak som sikrer at de som er utpekt som oppdragsansvarlige regnskapsførere, ivaretar denne rollen på en forsvarlig måte.⁹ GRFS 2.1 krever derfor at regnskapsforetaket etablerer et kontrollopplegg rettet mot regnskapsforetakets oppdragsansvarlige regnskapsførere. Tidligere var dette kun en *anbefaling* i GRFS 7.2.

Standarden forutsetter at regnskapsforetaket legger til grunn en risikobasert tilnærming i innretningen av kontrollopplegget. Dette kan for eksempel innebære at svært erfarne oppdragsansvarlige regnskapsførere kontrolleres sjeldnere eller mindre grundig enn nye og mindre erfarne oppdragsansvarlige regnskapsførere. Det kan også innebære

⁹ Jf. kravet i regnskapsførerloven § 5-1 første ledd om å utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag.

at oppdragsansvarlige regnskapsførere på små og enkle regnskapsoppdrag kontrolleres sjeldnere eller mindre grundig enn oppdragsansvarlige regnskapsførere på store og kompliserte regnskapsoppdrag.

Hvis det ikke er andre i regnskapsforetaket som kan utføre slik kontroll, legger standarden til grunn at oppdragsansvarlig regnskapsfører benytter sjekklister for egen kontroll av at sentrale oppgaver utføres og vesentlige forhold vurderes.

Den kvalitetsansvarlige må ha nødvendig kompetanse og kapasitet

Regnskapsførerloven § 4-1 tredje ledd krever at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvaret for kvalitetsstyringen.

GRFS 2.1 presiserer at den som utpekes, skal ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å faktisk være i stand til å sørge for at regnskapsforetaket til enhver tid har forsvarlig kvalitetsstyring. Dette legger føringer blant annet for hvor stor andel av personens stilling som må dedikeres til kvalitetsansvaret og hvilke kvalifikasjoner som må kreves av vedkommende.

Hva med bruk av IT-systemer i oppdragsutførelsen?

Både tidligere GRFS 2.8 og ny GRFS 2.3 gir føringer for bruk av IT-systemer i oppdragsutførelsen. Den nye standarden er også på dette området gjort kortere og mer prinsippbasert.

Det materielle innholdet i de kravene som stilles, oppfattes i stor grad å være som før.

Det kan imidlertid være verdt å merke seg at regnskapsforetakets eget ansvar ved utkontraktering av IT er gjort enda tydeligere i ny GRFS 2.8, med henvisning til forskrift om meldeplikt ved utkontraktering av virksomhet mv.¹⁰ og Finanstilsynets rundskriv 7/2021

Veiledning om utkontraktering. Jeg går ikke nærmere inn på dette her.

Konfidensialitet og taushetsplikt

Regler om taushetsplikt følger av regnskapsførerloven § 4-2. Ny GRFS 2.4 supplerer lovens krav på dette området.

Regnskapsforetaket må sikre konfidensialitet

Et regnskapsforetak plikter å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet.

GRFS 2.4.1 presiserer at taushetsplikten på foretaksnivå innebærer et ansvar for å hindre at uvedkommende får tilgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger, enten i IT-systemene eller på andre måter. Dette gjelder internt i foretaket, så vel som eksternt.

Det fremgår videre at avgrensningen mot *uvedkommende* betyr at informasjonsdeling eller tilganger må begrenses til dem som er nødvendige for å utføre oppdraget og drive virksomheten forsvarlig. En nyttig presisering er at oppdragsgivers revisor i denne sammenheng ikke er å anse som uvedkommende.

Se for øvrig omtale av den lovbestemte taushetsplikten i artikkelen *Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt*,



Regler om taushetsplikt følger av regnskapsførerloven § 4-2. Ny GRFS 2.4 supplerer lovens krav på dette området.

regnskapsoppdrag og sanksjoner i Revisjon og Regnskap nr. 4.

Varig taushetsplikt

Regnskapsførerloven § 4-2 femte ledd bestemmer at taushetsplikten også gjelder etter at oppdraget er avsluttet. I GRFS 2.4.1 er dette formulert som et krav om *varig* taushetsplikt.

Taushetsplikten gjelder dermed ikke bare etter avslutning av regnskapsoppdraget, men også etter at en tillitsvalgt, ansatt eller en annen som har deltatt i utførelsen av regnskapsforetakets regnskapsoppdrag, har avsluttet vervet, arbeidsforholdet eller samarbeidet med regnskapsforetaket.

Fortsatt krav om taushets-erklæringer

Kravet om taushetserklæringer i tidligere GRFS 2.7.1, er i hovedsak videreført i ny GRFS 2.4.2. Den nye standarden oppfattes imidlertid å være noe tydeligere på hvilke personer som omfattes av kravet.

Samtlige personer som har tilgang til oppdragsgivers regnskapsmateriale og regnskapsdata hos regnskapsforetaket og/eller til regnskapsforetakets oppdragsdokumentasjon, skal avgi taushetserklæring. Dette inkluderer alle som deltar i utførelsen av regnskapsoppdragene eller av andre årsaker har tilgang til regnskapsmateriale, regnskapsdata eller oppdragsdokumentasjon. I praksis inntas gjerne slike taushetserklæringer i ansettelsesavtalene for egne ansatte.

Ut over dette må regnskapsforetaket vurdere behovet for å innhente taushetserklæringer fra andre personer, basert på en risikovurdering. Dette kan for eksempel gjelde renholdere og vekttere som utenfor åpningstid har selvstendig tilgang til regnskapsforetakets lokaler. En praktisk presisering er at hvis alt regnskapsmateriale, regnskapsdata og oppdragsdokumentasjon oppbevares elektronisk og er sikret med passord eller lignende, vil slike personer ikke anses å ha tilgang og dermed heller ikke måtte avgi taushetserklæringer.

¹⁰ Forskrift 15.09.21 nr. 2777.

Selv om det ikke lenger følger direkte av ordlyden i den nye standarden, antar jeg at det fortsatt kan unnlates å innhente ytterligere taushetserklæring hvis innleid personell som ikke deltar i oppdragsutførelsen, har avgitt taushetserklæring hos sin arbeidsgiver. Regnskapsforetaket må da kunne dokumentere at det er avgitt en dekkende taushetserklæring.

Mindre om regnskapsmateriale og regnskapsdata

GRFS kapittel 4 omhandler som før regnskapsførers håndtering av oppdragsgivers regnskapsmateriale og regnskapsdata. Omtalen er imidlertid vesentlig forkortet:

- Gjentakelser av bokføringsregelverkets krav om oppbevaring og kontrollspor i tidligere GRFS 4.1 og 4.2 er tatt ut. Bokføringsreglene må som tidligere nevnt stå på egne bein.
- Henvisningene i tidligere GRFS 4.5 og 4.6 til regler om utlevering til offentlig kontrollmyndighet, gjeldsnemnd og bostyrer, er også tatt ut. Også disse reglene må stå på egne bein.
- Kravet i tidligere GRFS 4.3 om å føre oversikt (logg) over mottak og utlevering av oppdragsgivers regnskapsmateriale, er ikke videreført. En slik oversikt er ikke relevant i en hverdag hvor regnskapsmaterialet i stor grad leveres løpende, samt behandles og oppbevares elektronisk.
- Reglene i tidligere GRFS 4.4 og 4.7 om regnskapsførers tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale og regnskapsdata ved manglende betaling fra oppdragsgiver, er heller ikke videreført i den nye standarden. Her gjelder ordinær avtalerett på samme måte for regnskapsførere som for andre tjenesteleverandører.

Bruk av SAF-T Regnskap ved overføring av regnskapsdata

I GRFS 4.1 er det nå tilføyd at overføring av regnskapsdata skal skje i standardisert form ved bruk av dataforma-

tet *SAF-T Regnskap*, hvis ikke annet er avtalt.¹¹

Dette antas å gjelde både ved overføring til oppdragsgiver, ved overføring til offentlig kontrollmyndighet, gjeldsnemnd eller bostyrer, ved overføring til oppdragsgivers revisor og for eksempel hvis oppdragsgiver ber om overføring av regnskapsdata til en ny regnskapsfører.

Etablering, forberedelse og fortsettelse av oppdrag

Tidligere GRFS kapittel 3 omhandlet kun krav til oppdragsavtale og fullmakter. I ny GRFS er kapittel 3 utvidet til å omhandle hele prosessen med etablering, forberedelse og fortsettelse av regnskapsoppdrag. Noe av innholdet er flyttet fra tidligere GRFS 2.2 om innhenting av uttalelse om nytt oppdrag.

GRFS kapittel 3 supplerer med dette reglene i både regnskapsførerloven § 5-1 om forberedelse av oppdraget, § 5-2 om oppdragsavtale og fullmakter og § 5-5 om plikt til å frasi seg oppdraget. Lovbestemmelsene er omtalt i artikkelen *Ny regnskapsførerlov del II: Organisering, taushetsplikt, regnskapsoppdrag og sanksjoner* i Revisjon og Regnskap nr. 4.

I det videre ser jeg nærmere på noen av de materielle endringene i GRFS kapittel 3 som ikke bare gjentar kravene i den nye regnskapsførerloven.

Krav om forståelse av oppdragsgivers virksomhet

Det har alltid vært krav om at regnskapsforetaket skal ha tilstrekkelig kapasitet og kompetanse til å utføre sine oppdrag i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk.¹²

På overordnet nivå krever nå regnskapsførerloven § 4-1 første ledd og GRFS 2.2 at et regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

I ny GRFS 3.1 tas kravet om tilstrekkelig kapasitet og kompetanse ned på oppdragsnivået. Før regnskapsforetaket tar på seg et regnskapsoppdrag, skal regnskapsforetaket først skaffe seg tilstrekkelig forståelse av oppdragsgivers virksomhet til å vurdere om regnskapsforetaket har kapasitet og kompetanse til å påta seg oppdraget.

Forståelsen av oppdragsgivers virksomhet forutsettes å omfatte

- virksomhetens art og omfang,
- regelverk som er av vesentlig betydning for oppdragsgiver, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapsregler, og
- bransjen oppdragsgiver opererer i, herunder eventuelle særlige regler som gjelder for bransjen som er relevant for utførelsen av oppdraget.

Hvis det senere skjer endringer som påvirker vurderingen, skal regnskapsforetaket på samme måte vurdere om det har kapasitet og kompetanse til å *fortsette* regnskapsoppdraget.

Mer detaljert om uttalelsen fra forrige regnskapsfører

Regnskapsforetaket skal ifølge regnskapsførerloven § 5-1 annet ledd be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Plikten kan fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Unntakene fra tidligere GRFS 2.2 er videreført i ny GRFS 3.2.

Det som imidlertid er nytt, er at GRFS 3.2 i praksis innfører ytterligere begrensninger i plikten til å be om en slik uttalelse:

- Forrige regnskapsfører er den regnskapsføreren som sist utførte et regnskapsoppdrag for oppdragsgiveren som omfattet de samme oppgavene som det påtroppende regnskapsforetaket skal utføre. Spørreplikten gjelder dermed ikke overfor regnskapsførere som tidligere har hatt andre typer regnskapsoppdrag for oppdragsgiveren, hvor uttalelsen kanskje ikke ville være like informativ.

¹¹ Jf. bokføringsforskriften § 7-8.

¹² Se tidligere GRFS 2.5 og 2.6.

- Det er ikke plikt til å innhente en uttalelse hvis det er mer enn ett år siden forrige regnskapsfører hadde et slikt regnskapsoppdrag for oppdragsgiver. Når det har gått så vidt lang tid siden en annen regnskapsfører utførte de samme oppgavene for oppdragsgiveren, antas det med andre ord at en uttalelse ikke lenger har like stor verdi.

Kravet om at tidligere regnskapsfører skal avgi sin uttalelse uten ugrunnet opphold, forstås i ny GRFS 3.2 ikke lenger som at uttalelsen normalt skal avgis innen 14 dager etter mottak av forespørselen. I mange tilfeller vil «uten ugrunnet opphold» være betydelig raskere enn innen 14 dager.

Ny regnskapsfører skal ifølge GRFS 12.2 oppbevare uttalelsen fra forrige regnskapsfører som oppdragsdokumentasjon, enten i form av en skriftlig uttalelse eller som notater fra samtale. Ny regnskapsfører må eventuelt oppbevare begrunnelsen for at en slik uttalelse ikke ble innhentet. Forrige regnskapsfører må på samme måte oppbevare uttalelsen til ny regnskapsfører, enten i form av en skriftlig uttalelse eller som notater fra samtale.

Forenklede krav til innholdet i oppdragsavtalen

Reglene om oppdragsavtale i regnskapsførerloven § 5-2 første ledd og GRFS 3.3.2, begrenser seg nå utelukkende til regnskapsoppdrag. Kravet i tidligere GRFS 3.2 om at også andre oppdrag enn regnskapsføreroppdrag skulle nedfelles i oppdragsavtale, som omfattet enhver selvstendig oppgave som regnskapsforetaket forpliktet seg til å utføre mot betaling i kombinasjon med regnskapsoppdrag, er derfor ikke videreført.

Regnskapsførerloven § 1-1 annet ledd er nå tydelig på at loven gjelder for eventuelle betalings- og klientkontooppdrag som regnskapsforetaket tar på seg i tilknytning til regnskapsoppdrag. Slike oppdrag må dermed også omfattes av oppdragsavtalen.

Andre endringer i kravene til innhold i oppdragsavtalen er som følger:

- Oppdragsavtalen må ikke lenger angis tidsfrister for oppdragsgivers innlevering av dokumentasjon, samt for regnskapsførers oppdragsutførelse og rapportering. Tidsfrister for regnskapsførers oppdragsutførelse og rapportering følger i mange tilfeller av lovkrav.¹⁵
- Oppdragsansvarlig regnskapsfører må ikke lenger utpekes i oppdragsavtalen (jeg kommer tilbake til reglene om oppdragsansvar i Revisjon og Regnskap nr. 6).
- Ved betalingsoppdrag er det ikke lenger en anbefaling om at oppdragsavtalen eller vedlegg til denne bør inneholde en beskrivelse av rutinene for gjennomføring. Dette kan i stedet reguleres utenfor oppdragsavtalen.¹⁴

Føringene for angivelse av partene og underskrifter i tidligere GRFS 3.3, er heller ikke videreført. Slike spørsmål overlates til generell avtalerett, som for alle andre forretningsavtaler. Det samme gjelder reglene i tidligere GRFS 3.5 om mislighold av oppdragsavtalen.

Oppdragsavtalen, med eventuelle endringer, vedlegg mv., må som før oppbevares som oppdragsdokumentasjon (jf. GRFS 12.2).

Kort om fullmakter

Kravene om skriftlige fullmakter og fullmaktsoversikter i tidligere GRFS 3.6, er videreført i regnskapsførerloven § 5-2 annet ledd og ny GRFS 3.4.

Omtalen av fullmakter er imidlertid forkortet i den nye standarden. Vi ser blant annet at tidligere veiledning om angivelse av fullmaktshaver (navn eller funksjon) og delegering av fullmakter, ikke er videreført. Dette er ikke ment å medføre noen realitetsendring, men overlates til generell fullmaktslære.

Den nye standarden presiserer at kravet om fullmaktsoversikt kan oppfylles ved at regnskapsforetaket fremlegger oversikter fra for eksempel bank, Altinn eller interne systemer.

Fullmakter skal fortsatt oppbevares som oppdragsdokumentasjon, jf. GRFS 12.2.

Oppsummering

Den rettslige standarden *god regnskapsføringsskikk* er videreført i den nye regnskapsførerloven. Skikken gis i praksis fortsatt innhold gjennom en skriftlig standard utarbeidet av Revisorforeningen, Regnskap Norge og Økonomiforbundet. En ny standard, som bygger på den nye regnskapsførerloven av 2022, trådte i kraft 1. januar 2023.

Den nye standarden drar en tydeligere grense enn før mot andre regelverk, som ikke lenger omtales. På samme måte avgrensers innholdet i standarden tydeligere til det som defineres som *regnskapsoppdrag*. Andre oppgaver, som ikke er regnskapsoppdrag, omtales derfor heller ikke.

På flere områder gir mer prinsipiell regulering større muligheter til å innrette seg på en effektiv og hensiktsmessig måte, sammenlignet med tidligere detaljregulering. Dette åpner blant annet for økt automatisering og robotisering av regnskapsarbeidet. Samtidig krever dette mer av hver enkelt regnskapsførers egne vurderinger. Det er ikke lenger «one size fits all».

Vridningen mot større grad av egne vurderinger gjenspeiles i det nye begrepet *risikobasert tilnærming*, som brukes flere steder. Det nye begrepet gir tydeligere føringer for regnskapsførers vurderinger enn de ulike vesentlighets- og risikobegrepene som ble benyttet i tidligere standard.

Nye krav til regnskapsforetakets kvalitetsstyring favner bredere og krever mer enn tidligere regler om rutiner og intern kontroll. Også her ser vi at mer prinsipiell regulering skaper mer handlingsrom, men samtidig større ansvar for egne vurderinger.

¹⁵ Se for eksempel ajourholdsfristene for bokføring i bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1, frister for mva-meldinger i skatteforvaltningsforskriften § 8-3-13, frist for skattemelding etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3 og frist for årsregnskap etter regnskapsloven § 3-1 tredje ledd.

¹⁴ Se GRFS 8.2.

En føljetong om begrensning Fradragsrett for inngående merverdiavgift

I artikkelen gjennomgår jeg om Finansdepartementet har rettslig grunnlag for å informere Stortinget om en begrensning i fradragsretten for inngående merverdiavgift. Jeg mener at departementet ikke har det. Jeg gjennomgår hvordan Finansdepartementet søker å skape begrensninger i fradragsretten ved saker for domstolene, sist en sak hvor Finansdepartementet saksøkte Skatteklagenemnda.



Advokat
Tor Arne Pedersen
Director Group Tax Telenor ASA

Ved fremleggelsen av statsbudsjettet hvert år redegjør Finansdepartementet overfor Stortinget om skatter og avgifter. Fra og med budsjettet for 2015 har det gitt ny informasjon om merverdiavgiftssystemet. Nå skriver de at fradragsretten for inngående merverdiavgift på anskaffelser til en avgiftsunntatt omsetning er avskåret. I Prop. 1 LS (2015–2016) i kapittel 8 Merverdiavgift, kap. 8.1 Innledning:

«Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, dvs. at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, men at man heller ikke har rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.»

Det kommer ikke uttrykkelig frem, men med det menes den avgiftspliktige virksomheten.

En klargjøring fra 2015

Finansdepartementets informasjon til Stortinget faller sammen med et brev Finansdepartementet sendte til Skattedirektoratet 1. september 2015. Over-

skriften i brevet er: «Merverdiavgift – klargjøring av enkelte spørsmål knyttet til fradragsrettens rekkevidde». Finansdepartementet ga sitt syn på to Høyesterettsdommer, Rt. 2015 side 652 (Telenor) og Rt. 2012 side 432 (Elkjøp).

Ikke overraskende tones betydningen av Elkjøpdommen ned. Den dommen avgjorde at det var fradragsrett for inngående merverdiavgift i det aktuelle tilfellet. Finansdepartementets oppfatning av Rt. 2015 side 652 (Telenor) fremheves. Dommen avskar fradragsrett for inngående merverdiavgift hva den dommen gjaldt.

Grunnsteinen i merverdiavgiftssystemet

Fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp til virksomheten er grunnsteinen i et merverdiavgiftssystem. Dette beskrives slik i Statsbudsjettet:

«Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheter har rett til å fradragføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Fradragsretten medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk.»

Finansdepartementets arbeid for at merverdiavgift ved avgiftsunntatte transaksjoner blir en kostnad i virksomheten, er en rettsskapende aktivitet fra Finansdepartementets side. Det var også tema i min artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 6 2020.

Hvordan skapes ny rett?

Informasjon til Stortinget ved statsbudsjettet som beskriver regler som er gitt, er ikke et lovforarbeid. Ny rett skapes ved at Stortinget vedtar lover. Ny rett kan også skapes gjennom praksis, først forvaltningspraksis og med påfølgende rettspraksis.

Finansdepartementets forståelse fra 2015 er så vidt problematisk at departementet har gått til sak mot vedtak i Skatteklagenemnda. Det gjelder vedtak i nemnda hvor nemnda hadde avgjort at næringsdrivende hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift ved salg av fast eiendom fra virksomheten. Jeg kommer tilbake til «Siemensdommen» nedenfor.

Kun en sikkerhetsventil

Finansdepartementets mulighet etter skatteforvaltningsloven § 15-2 første ledd første punktum til å gå til sak mot vedtak i Skatteklagenemnda er en sikkerhetsventil mot uriktige vedtak. Muligheten kan brukes når Skatteklage-

nemndas vedtak er bygget på en «uriktig oppfatning av et rettsspørsmål». Dette er omtalt slik i Prop. L 38 (2015-2016) om ny skatteforvaltningslov kap. 21.3.3:

«Etter departementets vurdering er det likevel hensiktsmessig med en søksmålsadgang for departementet i tilfeller hvor det mener at et vedtak om skattefastsettning ikke kan bli stående, eksempelvis saker av prinsipiell art og saker som har svært stor provenymessig betydning.»

Bestemmelsen i skatteforvaltningsloven er ingen søksmålsbetingelse som prøves av en domstol for at saken kan realitetsbehandles. Finansdepartementet avgjør selv om betingelsen for å gå til sak er til stede. Det hviler et stort ansvar på Finansdepartementet. Det kan ikke gå til sak for å skape ny rett, heller ikke for å utvikle gjeldende rett.

Høyesterett sin dom HR-2021-2025-A «Siemens»

I Høyesterettsdom HR-2021-2025-A «Siemens» var partene Skatteklagenemnda, en uavhengig statlig nemnd og Staten v/Finansdepartementet. Skatteklagenemnda hadde fattet vedtak om at inngående merverdiavgift på anskaffelser ved omsetning av fast eiendom fra virksomheten var fradragsberettiget. Saken gjaldt også vedtak i fire andre saker. De gjaldt salg fra virksomheter som var frivillig registrert for utleie. Jeg omtaler ikke disse sakene her. «Siemens-bygget» trengtes ikke lenger for Siemens virksomhet. Eiendommen ble solgt. Det var foretatt anskaffelser i den forbindelse, og merverdiavgiften som var beregnet på kjøpet, var fradragsført. Finansdepartementet mente at Skatteklagenemndas vedtak om at fradragsretten var riktig, bygde på en uriktig forståelse av et rettsspørsmål.

Høyesteretts utgangspunkt i Siemensdommen følger ikke av loven

I Siemensdommen avsnitt (32) tok Høyesterett utgangspunkt i at Siemens hadde solgt fast eiendom fra virksomheten og at salg av fast eiendom er en avgiftsunntatt omsetning etter merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

Etter dette utgangspunktet sa retten i avsnitt (34) at merverdiavgiftsloven ikke har noen særskilt regulering av fradragsretten for kostnader som er knyttet til slike enkeltstående avgiftsunntatte transaksjoner. Retten sa at løsningen derfor måtte forankres i hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1.

Forankringen i § 8-1, grunnsteinen i merverdiavgiftssystemet, er riktig. Utgangspunktet for vurderingen var imidlertid som nevnt transaksjonen (omsetningen av den faste eiendommen) og ikke Siemens sin virksomhet som eiendommen ble solgt fra. Da ble ikke utgangspunktet for vurderingen det som følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1. Når tolkningsspørsmålet ble vurdert ut fra feil utgangspunkt, er regelen redegjort for slik i dommens avsnitt (39):

«Det følger som nemnt av meirverdiavgiftslova § 3-11 fyrste ledd at avhending av fast eigedom er unnateke frå meirverdiavgift. Ut frå dei symmetriomsyna som ligg i dagen, er utgangspunktet då at det ikkje kan krevjast frådrag for inngående meirverdiavgift som følgje av kjøp av tenester som er knytte til slik avhending, jf. Rt-2015-652 Telenor avsnitt 34 og HR-2017-1851-A Skårer Syd avsnitt 31.»

Et slikt symmetrihensyn følger ikke av merverdiavgiftsloven § 8-1. Det er ingen god begrunnelse å si at «det ligger i dagen». Det har ikke ligget i dagen fra innføringen av merverdiavgift i 1970. I 2015 ligger det fortsatt ikke i dagen. Hva som følger av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1, er kort og godt at inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten kan fradragsføres.

Begrunnelsen for fradragsretten i § 8-1 er å motvirke merverdiavgiftskumulasjon ved virksomhetens salg av avgiftspliktige varer og tjenester. Begrunnelsen er ikke symmetri mellom avgiftsunntatt salg av fast eiendom fra avgiftspliktig virksomhet og salg av fast eiendom ellers.

Høyesteretts hjelpebegrep – «aktivitet»

Ettersom merverdiavgiftslova § 8-1 knytter fradragsretten til virksomhet og ikke til transaksjon, ble hjelpebegrepet «aktivitet» benyttet i Siemensdommen avsnitt (46):

«På den eine sida bør ein unngå avgiftskumulasjon. På hi sida bør frådragsretten ikkje vera så vid at aktivitet som ikkje er meirverdiavgiftspliktig, blir subsidiert.»

Det første argumentet følger av merverdiavgiftssystemet og lovgivers avgrensning. Det siste argumentet følger av at omsetning av fast eiendom ikke er omfattet av merverdiavgiften, det vil si følger av et valg lovgiver har gjort. Fradragsrettens funksjon er at merverdiavgift ikke skal kumuleres i omsetningskjeden. Det er sluttforbruket som skal avgiftsbelegges, ikke aktiviteten å selge fast eiendom. Siemens salg av den faste eiendommen blir ikke subsidiert ved at Siemens har fradragsrett på anskaffelser til bruk i virksomheten.

Det kan noteres at Finansdepartementet ikke benytter ordet «aktivitet» i informasjonen til Stortinget.

Er ny rett skapt – transaksjon og ikke virksomhet?

I Anders B. Mikelsen sin bok «Fradragsrett for inngående merverdiavgift – tilknytningskravet» utgitt i august 2022 på Cappelen Damm Akademisk, skriver han om dette på side 15. Mikelsen skriver at Høyesterett nå har avklart at en unntatt omsetning som utgangspunkt er en selvstendig aktivitet fordi den omfattes av lovens unntaksregler. Da er fradragsrett for transaksjonskostnadene bare aktuelt når omsetningen mangler egenverdi (en verdi som ikke er ledd i utøvelse av virksomheten). I sin fremstilling av tilknytningskravet videre i boken bygger han på en hypotese om at det:

«Står det sentralt i denne boken å belyse om det er en god regel. På dette punkt bygger fremstillingen på en hypotese

om at det ville blitt en bedre regel om Høyesterett i stedet hadde tatt utgangspunkt i det alminnelige tilknytningskravet for avgiftspliktig omsetning».

Høyesterett har etter min mening ikke avklart regelen slik Mikelsen skriver på side 15. Mikelsen nyanserer dog hypotesen om Høyesteretts «avklaring» senere i boken. Han skriver på side 114:

«At løsningen i den enkelte sak blir en konkret vurdering, illustreres godt av de sentrale høyesterettsdommene.»

I Telenor-dommen (avsnitt 42) tok Høyesterett utgangspunkt i bestemmelsen om fradragrett i virksomhet. I Elkjøp vurderte Høyesterett om en enkeltstående avgiftsunntatt transaksjon kunne være ledd i egen virksomhet (avsnitt 46). Det vil si en annen virksomhet enn den Elkjøp drev. Det var først i Siemensdommen at Høyesterett tok utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd i sin vurdering. Jeg mener fortsatt hva jeg skrev i RR nr. 6 2020:

«At det er transaksjonen og ikke virksomhet som vurderes, er rettsskapende i forhold til ordlyden i merverdiavgiftsloven § 8-1 og rettspraksis.»

Lovforarbeider versus rettspraksis – merverdiavgiftsreformen

Det er et paradoks at generell merverdiavgift på tjenester som ble innført ved merverdiavgiftsreformen 1. juli 2001, etter Finansdepartementets og Skatteetatens utvikling av praksis, skal gi økt kumulasjon. Merverdiavgift på eiendomsmeglertjenester, advokattjenester og andre tjenester blir en kostnad når de anskaffes for endringer i den avgiftspliktige virksomheten, såkalte «transaksjonskostnader».

Innledningsvis ga Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) en omtale om at nye regler ville redusere kumulasjonen. Det skrives i kap. 1:

«Fradragsretten for avgiftspliktige virksomheter vil også medføre at problemet med skjult merverdiavgift og *kumulasjon* ved omsetning mellom næringsdrivende vil bli mindre.»

Dette er noe annet enn hva Finansdepartementet fra 2015 skriver i Statsbudsjettet.

For øvrig er merverdiavgiftssystemet redegjort for på en annen måte i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) kap. 6.2.7.5.1 enn av Høyesterett i Siemensdommen. Lovforarbeider har rang foran dommer.

Storvikutvalgets syn

I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) delte Finansdepartementet Storvikutvalgets syn om at «formidling og andre mellommannstjenester som hovedregel bør omfattes av et system med generell avgiftsplikt på tjenester». I prp. kap. 6.2.7.5.2 var departementet enig i at eiendomsmeglertjenester burde omfattes av avgiftsplikten. Eiendomsmeglere benyttes ved salg av fast eiendom (som i Siemens sitt tilfelle). Departementet var enig i dette, det tok intet forbehold når det i prp. kap. 6.2.7.3.2 skriver følgende om utvalgets forslag om å innføre merverdiavgift på eiendomsmeglertjenester:

«Utvalget viste til at en vesentlig del av meglernes kunder på næringseiendomsmarkedet vil ha rett til fradrag, slik at det ikke vil bli noen avgiftsbelastning.»

Lovforarbeider er grunnlaget for Stortingets vedtak. Dette lovforarbeidet omtaler en rettsregel om fradragsretten hvor Finansdepartementet nå vil begrense fradragsretten i virksomheten, og fikk medhold i Høyesterett. Lovforarbeidet er ikke omtalt i dommen.

Fortsatt håp

Mikelsen sin gjennomgang av dommer viser at dommene har gitt en løsning i de konkrete tilfellene. Det er fortsatt håp. Vurderingene i nye dommer bør ta et annet utgangspunkt enn ut fra Høyesterett i Siemensdommen. Vurderingen må følge av merverdiavgiftsloven § 8-1, det vil si bruken i virksomheten. Dette er også Mikelsen sin hypotese for

fremstillingen i sin bok, på side 15 nevnt ovenfor om at:

«(D)et ville blitt en bedre regel om Høyesterett i stedet hadde tatt utgangspunkt i det alminnelige tilknytningskravet for avgiftspliktig omsetning».

I Siemensdommen avsnitt (51) fikk Staten v/Finansdepartementet medhold i denne anførselen slik den er vurdert av Høyesterett:

«Selskapets behov for kontorlokale til den avgiftspliktige verksemda kunne varetakast på ulikt vis, også uavhengig av salet av eiegenomen.»

Bare det at Finansdepartementet har anført dette er forkastelig. Det ligger ikke til domstolene å prøve bedriftsøkonomien i Siemens sin virksomhet slik Høyesterett gjorde her. Domstolens prøving svikter. Mangelfulle virksomhets- og kumulasjonsvurderinger er gjennomgående i dommene. Oppgaven og ansvaret for dette påligger begge parter.

I dommene fremheves symmetri, men det er konsekvenser i merverdiavgiftssystemet som følger av valg lovgiver har tatt. Et fokus på merverdiavgiftsloven § 8-1 som grunnstein i merverdiavgiftssystemet vil forhåpentligvis bidra til mer utfyllende og nyanserte virksomhetsvurderinger. Da kan det være bra at Staten har et øye for at næringsdrivende er avgiftsopprekker i merverdiavgiftssystemet, frem til hva som er besluttet at er et sluttforbruk for beskatningen av norsk forbruk.

En tenkt kumulasjonsvurdering

En enkel kumulasjonsvurdering i Siemensdommen kunne ha vært: Var salget av den faste eiendommen en egen virksomhet for Siemens? Hvis nei (som i Elkjøp-dommen), vil manglende fradragrett for inngående merverdiavgift kunne gi Siemens økte kostnader for virksomheten som omsetter avgiftspliktige varer og tjenester? Svaret er ja. Kostnaden vil bli innkalkulert i prisen på salget av avgiftspliktige varer og tjenester. Betingelsen for fradragrett for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1 er oppfylt.

Verdipapirfond: – Mva ved innkjøp fra underleverandører i utlandet

Skatteklagenemnda har i to avgjørelser tatt stilling til hvor grensen går for forvaltningsselskapenes plikt til å beregne merverdiavgift ved snudd avregning, når det kjøpes tjenester fra utenlandske underleverandører. Skatteetaten fikk ikke fullt medhold i én av sakene. Artikkelen redegjør for hovedtrekkene og sakenes begrunnelser. Vurderinger av rettstilstanden står for forfatternes egen regning.



Spesialrevisor
Anne Grethe Sandøy
Skatteetaten avd. Storbudrift
(Bank og forsikring)



Seniorskattejurist
Marius Holm Hansen
Skatteetaten avd. Storbudrift
(Bank og forsikring)

Avgjøres av egenskapene ved den enkelte tjeneste Er tjenester kjøpt fra en underleverandør unntatt merverdiavgift?

Forvaltningsselskap må ta stilling til om det skal beregnes merverdiavgift når de kjøper tjenester fra utenlandske underleverandører i sin virksomhet med forvaltning av verdipapirfond. Ved vurderingen må forvaltningsselskapene forholde seg både til det norske regelverket, og til den etablerte praktiseringen av unntaket i EU. Det foreligger flere uttalelser og avgjørelser på området, og resultatene av disse viser at det er de konkrete egenskapene ved den enkelte tjeneste som er avgjørende for svaret. Hvem som leverer tjenesten, er ikke avgjørende. Tjenestetyper som fremstår som nokså like, kan likevel ha ulike egenskaper som gjør at de avgiftsmessig må behandles forskjellig. I artikkelen viser vi til to avgjørelser i Skatteklagenemnda fra 2022, SKN-2022-11 og

SKN-2022-50. Vi ser disse i lys av sentrale avgjørelser i EU-retten, særlig de forente sakene K (C-58/20) og DBKAG (C-59/20).

Unntaket for forvaltning av verdipapirfond Når oppstår spørsmål om avgiftsplikt?

Forvaltning av verdipapirfond er unntatt fra merverdiavgift.¹ Selskap som forvalter verdipapirfond, kjøper gjerne ulike tjenester både fra norske og utenlandske underleverandører til bruk i den unntatte virksomheten. Tjenester kjøpt fra underleverandører kan være unntatt fra merverdiavgift som forvaltning av verdipapirfond, dersom tjenesten oppfyller visse vilkår.

Utgangspunktet er at det skal beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester kjøpt i utlandet etter reglene i mval. § 3-30 første og annet ledd med mindre selskapet kan godtgjøre at det ikke skal beregnes merverdiavgift. Det skal ikke beregnes avgift dersom tjenestene ville vært unntatt merverdiavgift ved innlands omsetning.

Nøytralitetshensyn

Nøytralitetshensynet har en sterk posisjon i EU-retten. Dette er også gjentatt i K (C-58/20) og DBKAG (C-59/20), hvor det i avsnitt 31 fremgår:

«I medfør af princippet om afgiftsneutralitet skal de erhvervsdrivende i øvrigt kunne vælge den organisationsform, som ud fra en strengt økonomisk synsvinkel passer dem bedst, uden at skulle løbe en risiko for, at deres transaktioner udelukkes fra den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g.»

I Norge har ikke dette hensynet blitt fremmet på samme måte. Det følger tvert imot av Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.5.5 at finansunntaket generelt kan svekke merverdiavgiftssystemets nøytralitetsegenskaper. Finansdepartementet uttalte at en underleverandør kunne omsette avgiftspliktige tjenester, selv om tjenesten i et senere omsetningsledd vil være en del av en avgiftsunntatt tjeneste og at dette «kan få betydning for de tilfellene hvor en virksomhet outsourcer deler av virksomheten til et eget selskap».

Dette synes generelt å avvike noe fra nøytralitetsprinsippet slik det er beskrevet i EU-retten. Ulike nøytralitetsbetraktninger synes å være en årsak til uenighet rundt klassifisering av

¹ Jf. mval. § 3-6 bokstav f.

tjenester fra underleverandører, se mindretallets votum i klagesak SKN-2022-50 omtalt nedenfor:

«Domstolen [EU] legger imidlertid til at prinsippet om avgiftsnøytralitet og formålet med unntaket – å lette små investorers adgang til markedet – taler for at unntaket ikke må fortolkes slik at det mister sin virkning. Dette synes å danne bakteppet for at domstolen må sies å tolke unntaket forholdsvis vidt, iallfall slik at det domstolskapte vilkåret om "særskilt helhet" får mindre betydning ved vurderingen av underleverandørers tjenester separat.»

Mindretallet setter her fingeren på et moment i klassifiseringsspørsmål som kan få stor betydning.

I norsk rettspraksis er det lagt til grunn at unntaket for finansielle tjenester skal tolkes strengt.²

EU-retten

Unntaket for finansielle tjenester er i samsvar med lignende unntak i de fleste andre land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. Ved innføring av regelverket i 2001 uttalte Finansdepartementet at det ved tolkningen av unntaket skulle ses hen til EUs praktisering av regelverket.³

Flere avgjørelser i EU-retten har vært sentrale ved tolkningen av unntaket i norsk forvaltningspraksis. Av særlig interesse for klagesakene omtalt her er C-275/11 (GfBk), C-231/19 (BlackRock) og de forente sakene C-58/20 og C-59/20 (K og DBKAG).

Gfbk (C-275/11)

Selskapet drev virksomhet med formidling av børsinformasjon, rådgivning ved investering av finansielle instrumenter og markedsføring av investeringer. Retten konkluderte med at anbefalinger om kjøp og salg av verdipapirer fra en

underleverandør kan være unntatt dersom tjenesten har en «tett sammenheng» med virksomhet som er «kjenne-tegnende» for unntatt forvaltningsvirksomhet. Det vil si at de har et innhold som er «spesifikt og vesentlig» for forvaltning av verdipapirfond (se avsnitt 21, 23 og 24). For det andre må ytelsen «sett under ett» utgjøre en «særskilt helhet» (se avsnitt 21).

Begrepsbruken fremstår ikke uten videre som klar.⁴ Slik vi forstår *uttrykket* «spesifikk og vesentlig», må tjenestens innhold bestå av ytelser som normalt ytes av forvaltere av verdipapirfond, det vil si at de må være av en bestemt art, og i tillegg ha et visst omfang. Slik vi forstår *uttrykkene* «sett under ett» og «utgjøre en særskilt helhet» må tjenesten ut ifra en helhetsvurdering utgjøre en finansiell tjeneste. Tjenestene må avgrenses mot forvaltningsytelser av mer generell karakter, som vil være avgiftspliktige administrative tjenester.

Retten påpeker at spesifikke oppgaver for forvaltning, ut over de oppgavene som er knyttet til «investeringsforvaltning», også omfatter en rekke administrative oppgaver (avsnitt 22, jf. avsnitt 27). Bilag II til UCITS direktiv 85/611 (regulatorisk direktiv om kollektiv investering i verdipapirer) inneholder en liste over tjenester som normalt leveres av en forvalter. Slik vi leser dommen, vil det at tjenesten fremgår i Bilag II være et *moment* som taler for at tjenesten har en tett sammenheng med unntatt forvaltning. Dette er imidlertid bare et moment og ikke alene tilstrekkelig for at tjenesten skal kvalifisere som unntatt (avsnitt 25).

Retten legger vekt på at GfBk ikke «bare» leverte tjenester i form av rådgivning/anbefaling om kjøp og salg, men også at kjøp og salg ble iverksatt av forvaltningsselskapet ganske umiddelbart etter anbefalingen.

Videre ble anbefalingene innarbeidet i forvaltningsselskapets ordresystem til kjøp og salg, kun etter en kontroll av

lovlighet. De selvstendige vurderingene og ansvaret som var «overlatt» til underleverandøren, ble tillagt noe vekt.⁵ At underleverandør manglet beslutningsmyndigheten om kjøp og salg, ble ikke tillagt avgjørende vekt.

K (C-58/20) og DBKAG (C-59/20)

K utførte tjenester i form av beregning av verdier med sikte på beskatning av fondsdeltakerne (avsnitt 9 og 10). Retten kom til at bistand med skattemessige oppgaver som skulle sikre riktig skatterapportering av fondsinntekter var omfattet av unntaket for finansielle tjenester forutsatt at disse sikret beskatning i tråd med særregler for beskatning av deltakere i verdipapirfond (avsnitt 45).

Forvaltningsselskapet DBKAG kjøpte tjenester i form av en bruksrett (lisens) til en programvare. Programmet utførte risiko- og resultatberegninger (avsnitt 15). Retten kom til at en bruksrett til programvare kan være omfattet av unntaket gitt at den utelukkende brukes til vesentlig risikostyring og resultatmåling.

Retten så i denne saken først på vilkåret om «særskilt helhet». Det er verdt å merke seg at retten her benytter begrepene «*særskilte* eller *selvstendige* karakter» (fra avsnitt 35). Her fremhever retten selvstendighetsmomentet på en mer direkte måte enn i GfBk. Det konstateres videre at det ikke er nødvendig å «*outsourc*e» hele tjenestefunksjonen (avsnitt 36).

Slik vi forstår ordbruken «særskilt karakter» siktes det til spesielle *egenskaper* ved en yttelse. Ordbruken *selvstendig* karakter sikter etter vår forståelse til at ytelsen i en viss grad kan stå på egne ben. Som i GfBk fremheves videre nøytralitetshensynet, se omtale ovenfor.

Ved vurdering av underleverandørens selvstendighet innfører dommen begre-

² Se HR-2019-2335-A (Gjensidige Pensjonskasse) avsnitt 57 og 71.

³ Se også Rt-2009-1632 ABG Sundal Collier hvor det fremgår at «Det er praksis ved EU-domstolen som vil få *størst betydning* for forståelsen av det tilsvarende avgiftsunntak i Norge».

⁴ Se SKDs prinsipputtalelse av 14. november 2017.

⁵ Dette belyses også av generaladvokatens uttalelse til domstolen (avsnitt 36-37) der det fremgår at vilkåret om at ytelsene skal være spesifikke og særskilte også dreier seg om ytelsens/leverandørens selvstendighet.

pet «sekundær medvirken» (avsnitt 44). Dette fremstår etter vårt syn som en beskrivelse av funksjonsdelingen eller samspillet mellom forvalter og underleverandør. Det sentrale vurderingsste-maet er da hvorvidt underleverandøren kan anses å levere den *vesentlige funksjo-nen* og at denne vil kunne være unntatt etter sin art selv om forvaltningsselska-pet medvirker noe.

Domstolen viser videre til Blackrock-dommen (C-231/19) hvor det understre-kes at programvare fra underleverandør som skulle dekke *investeringer av ulik art*, talte imot at tjenesten kunne anses spesi-fikk for forvaltning av verdipapirfond (avsnitt 56-57). Slik vi forstår dette momentet vil en tjeneste som er tilpasset verdipapirfond kunne anses som spesi-fikk, i motsetning til tjenester som like gjerne kan ytes til andre investeringer.

Tjenester knyttet til skattemeldingen har vært til behandling i skatteklage-nemnda med ulikt resultat, se omtale nedenfor.

Nyere klagenemndspraksis SKN-2022-11

(publisert 26. april 2022)

Et forvaltningsselskap drev med unn-tatt forvaltning av verdipapirfond. Forvaltningsselskapet kjøpte ulike fjernleverbare tjenester fra utenlandske leverandører, og mente at tjenestene var omfattet av unntaket. Tjenestetypene omfattet analysetjenester, daglig indeks, trade matching, Corporate Governance Forvaltning, S.W.I.F.T. betalings- og transaksjonstrafikk og bistand knyttet til fondenes skatte-melding.

Skatteklagenemndas behandling

Hovedspørsmålet i sakene var om tjenesteleveransene fra de utenlandske underleverandørene i seg selv kunne anses som unntatte finansielle tjenester.

Etter EU-domstolens praksis var det klart at underleverandørtjenester som et forvaltningsselskap anskaffer også kunne være omfattet av lovens forvalt-ningsbegrep, jf. EU-dommene C-169/04

(Abbey National), C-275/11 (GfBk), C-231/19 (BlackRock) og de forente sakene C-58/20 og C-59/20 (K og DBKAG). Et sitat fra sistnevnte dom oppsummerte det overordnede vurde-ringstema i spørsmålet:

«For at kunne kvalificeres som fritagne transaksjoner som omhandlet i moms-direktivets artikkel 135, stk. 1, litra g), skal de ydelser, som leveres af en tredjepartsadministrator, imidlertid, set under ét, udgøre en særskilt helhed, og de skal være specifikke og væsent-lige for forvaltningen af investerings-foreninger [...]»

Sekretariatet innstilte på at den skatte-pliktiges klage ikke skulle tas til følge og Skatteklagenemnda kom enstemmig til at alle de aktuelle tjenestene var avgifts-pliktige.

Skatteklagenemndas begrunnelse

Sekretariatet tok utgangspunkt i de funksjonene som kjennetegner unntatt forvaltning av verdipapirfond, og viste til verdipapirfondloven § 1-2 første ledd nr. 3. Her er verdipapirforvaltning defi-nert som «kollektiv porteføljeforvalt-ning, administrasjon og markedsføring herunder salg, av verdipapirfond». Det ble også vist til bilag II til direktiv om investeringsinstitutter (2009/65/EF).

Analysetjenestene besto av ytelser i form av «Research» og nøkkeltall som ble benyttet som grunnlag for avgjørel-ser om kjøp og salg i rentefond. Etter sekretariatets vurdering ivaretok ikke analysetjenestene i seg selv noen av oppgavene i bilag II fullt ut. Sekretaria-tet så videre på om tjenestene, i et sam-virke med forvaltningsselskapets egne leveranser, kunne anses som unntatt forvaltning.

Med utgangspunkt i de forente sakene C-58/20 og C-59/20 (K og DBKAG) mente sekretariatet at det ikke ville være diskvalifiserende at tjenesten fra underleverandør ikke fullt ut ivaretok en forvaltningsoppgave, men betingel-sen om at tjenesten skal utgjøre en *sær-skilt helhet* tilsa at leveransen måtte opp-fylle visse krav til tjenestens selvsten-

dige karakter for at den skulle anses unntatt som en forvaltningstjeneste.

I C-275/11 (GfBk) ga underleverandø-ren konkrete anbefalinger som forvalt-ningssselskapet innarbeidet i sitt system uten å foreta selvstendige valg av anbe-falingene. Sekretariatet kom til at det samme ikke var tilfelle for leverandøren av analysetjenestene, da disse tjenes-tene utgjorde grunnlagsmateriale som inngikk i forvaltningsselskapets egne vurderinger ved sammensetning av porteføljer/fondene som selskapet for-valtet. Analysetjenesten hadde ikke den selvstendige karakter som tjenestene vurdert i GfBk.

Tjenesten «Daglig Indeks» ga forvalt-ningssselskapet tilgang til markedsdata som var bearbeidet og gjort tilgjengelig gjennom leverandørens system. Heller ikke denne tjenesten ivaretok fullt ut en funksjon som kjennetegner forvaltning av verdipapirfond. EU-retten stiller en betingelse om at tjenesten skal utgjøre en «særskilt helhet», og dette mente sekretariatet måtte forstås slik at tje-nesten måtte oppfylle visse krav til ytel-sens selvstendige karakter. Sekretaria-tet mente at praksis fra EU-domstolen ikke ga grunnlag for å konkludere med at tjenesten i tilstrekkelig grad utgjorde en «særskilt helhet» og kom derfor til at ytelsen var avgiftspliktig.

Tjenesten «Trade matching» utgjør en plattform som brukes ved gjennom-føring av handler for å sikre seg mot uoverensstemmelser, herunder gjen-nomføre kvalitetssikring av transaksjo-nens volum og vederlag. Sekretariatet mente at denne ytelsen like gjerne kunne leveres ved verdipapirhandel ved andre typer investeringer, og kom til at tjenesten var avgiftspliktig.

Heller ikke tjenestene «Corporate Governance Forvaltning» og S.W.I.F.T. hadde etter sekretariatets mening den nødvendige «spesifikke karakter» slik denne er nærmere presisert i EU-retten.

Tjenesten knyttet til fondenes skatte-meldinger gjaldt løpende bistand med utfylling av skattemeldinger for fond i

utlandet. Sekretariatet fant at tjenesten ikke oppfylte betingelsen knyttet til ytelsens «spesifikke» karakter. Det var heller ikke avgjørende at bistand med skattemelding inngikk i de administrative oppgavene som nevnes i bilag II til direktiv 85/611. Sekretariatet mente at dette var utkontraktering av en enkelttjeneste som ikke kunne anses spesifikk for forvaltningen av verdipapirfond. Vi bemerker at Skatteklagenemndas vurdering av tjenesten relatert til skatterapportering medførte en annen konklusjon i avgjørelsen i saken SKNS1-2022-50 omtalt nedenfor.

SKNS1-2022-50 (publisert 16. januar 2023)

Klagers virksomhet bestod i forvaltning av verdipapirfond og selskapet kjøpte inn en rekke tjenester fra utlandet som var til bruk i forvaltningsvirksomheten (som i saken omtalt over). Saken omfattet to leverandører hvorav den ene leverte et system med informasjon om mulige investeringer. Den andre leverte et system med moduler som behandlet fondsporteføljen, ordre, informasjon, regeletterlevelse og skatterapportering.

Skatteklagenemndas behandling

En enstemmig nemd kom til at informasjonstjenester fra den første systemleverandøren var avgiftspliktige. Flertallet på fire medlemmer sluttet seg til sekretariatets innstilling om at porteføljesystem, ordresystem, etterlevelsprogram og informasjonssystem fra den andre leverandøren måtte anses som avgiftspliktige tjenester. En enstemmig nemd kom også til at tjenesten i form av et skatterapporteringssystem fra denne leverandøren var unntaket i mval. § 3-6 bokstav f. Klager fikk med dette delvis medhold.

De fleste tjenestene ble klassifisert som avgiftspliktige

Sekretariatet fokuserte i stor grad på EU-retten og spesielt de nyeste dommene i de forente sakene C-58/20 og C-59/20 (K og DBKAG).

Sentralt ved vurderingen synes å være at tjenestene ikke var konkrete analyser

eller rådgivning i forhold til skattepliktige fond. I motsetning til i nevnte EU-dommer ble ikke tjenestene karakterisert som tilstrekkelig «*selvstendige*». I innstillingen påpekes at programvaremodulene best kunne karakteriseres som verktøy som skattepliktige benyttet i sitt administrative arbeid. Tjenestene hadde da ikke den selvstendige karakter som er nødvendig og var ikke i tilstrekkelig grad ansett som en «*særskilt belbet*».

Som et tilleggsmoment fremgår av innstillingen at bruken av tjenestene like gjerne kunne nyttes generelt for ulike andre former for investeringer. Dette fremstår som et sentralt moment for at tjenesten ikke var tilstrekkelig «*spesifikk*» for fondsforvaltningen til at tjenesten kunne anses unntatt etter mval. § 3-6 bokstav f.

«Tax as a service» ble klassifisert som en finansiell tjeneste

Som for vurderingen av de øvrige tjenestene tas det i innstillingen til sekretariatet utgangspunkt i tjenestenes konkrete funksjoner. Det legges til grunn at tjenester som kjøpes inn av forvaltningsselskapet, kan være unntatt merverdiavgift, men at dette forutsetter et «*samvirke*» med avgiftspliktiges egne leveranser.

Det fremgår videre at begrepet «særskilt helhet» tilsier at underleverandørens leveranse må oppfylle visse krav til ytelsens selvstendige karakter for at denne skal anses som en avgiftsunntatt finansiell forvaltningstjeneste. Det vises til at et fellestrekk ved avgjørelsene fra EU-domstolen i de tre dommene K, DBK AG og GFBK er at leverandørene har konkrete forvaltningsfunksjoner som *uten nærmere vurderinger* fra forvaltningsselskapet legges til grunn ved fondsforvaltningen.

Sentralt i innstillingen er en sammenligning av «tax as a service» med skatterapporteringssystemet som ble vurdert som avgiftsunntatt i dommen C-58/20 K. Det fremstår som sentralt i den konkrete vurderingen at «tax as a service» ivaretar funksjoner som ikke er av generell karakter, men derimot er særskilt og

spesifikt rettet inn mot fondsforvaltning. I den konkrete vurderingen vises til at systemet er tilpasset spesiallovgivningen for beskatning av fondsandeler. Skatteberegningene som systemet behandlet, knyttet seg til andelseiers inntekter og var basert på tallmateriale fra forvalter. Både andelshaver (skattepliktig) og forvalter (kjøper av tjenesten) la videre beregningene fra systemet til grunn uten bearbeiding ved rapporteringen til myndigheter. Den overordnede begrunnelsen til sekretariatet synes på denne bakgrunn å være at faktum i klagesaken lå svært nær opp til faktum i avgjørelsen fra EU-domstolen. Konklusjonen ble derfor at tjenesten «tax as a service» var unntatt merverdiavgift.

Man kan reise spørsmål om hvorfor skatterapporteringen i denne saken var avgiftsunntatt mens bistand til utfylling av selvangivelser var avgiftspliktig i saken ovenfor. Den førstnevnte klagesaken gjaldt bistand med utfylling av skattemeldinger for fond i utlandet. Det ble foretatt verdiberegning og beregning av det enkelte fonds aktiva. Sekretariatet kom til at tjenesten ikke oppfylte betingelsene som EU-retten har til ytelsens spesifikke karakter. Ulik konklusjon synes å skyldes faktumforskjeller. I den sistnevnte saken fremstår også begrunnelsene fra klager bedre dokumentert og de ulike relevante momentene bedre begrunnet.

Oppsummering

Forvaltningspraksis viser at skattekontoret tar utgangspunkt i en streng fortolkning av unntaket i mval. § 3-6 bokstav f. En outsourcing og oppsplitting av tjenester som normalt utføres av et forvaltningsselskap, kan derfor medføre at forvaltningsselskapet må beregne merverdiavgift ved snudd avregning som følge av at disse tjenestene isolert sett vil kunne bli vurdert som avgiftspliktige.

Vurderingene som må foretas, er kompliserte. Tjenestens konkrete bruk og funksjon for forvaltningsvirksomheten må vurderes. Det må begrunnes at

vilkårene oppstilt i EU-retten er oppfylt. Det vil si at tjenesten fra underleverandøren kan anses spesifikk, vesentlig og at den samlet sett utgjør en særskilt helhet for forvaltning av verdipapirfond.

Et underliggende vurderingstema er underleverandørens selvstendighet. Det vil si rollefordelingen mellom tjenesteyter og forvaltningsselskap. Det skal på

bakgrunn av EU-retten legges vekt på samhandlingen, og graden av ansvar for funksjonen. Dersom forvalter ivaretar en større del av funksjonen, kan dette tale mot at underleverandøren har en tilstrekkelig «selvstendighet».

Et annet vurderingstema er om tjenesten eksklusivt gjelder verdipapirfond, eller om tjenesten også kan leveres til kjøpere med andre former for investere-

ringer generelt. Sistnevnte innebærer i utgangspunktet at tjenesten er avgiftspliktig.

Skatteklagenemndas vedtak synes generelt å akseptere skattekontorets strenge tilnærming. Samtidig ser det ut til at det har vært en viss dreining mot å godta enkelte tjenester som unntatt, som vist ovenfor i SKNS1-2022-50.

Del III:

Saker fra skatteklagenemndas behandling 2022

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



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

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

Om boligselgerforsikring og tilstandsrapport er én samlet tjenesteleveranse

Saken gjelder klage på bindende forhåndsuttalelse (BFU). Innsender i saken ønsket en bekreftelse på at boligselgerforsikringen med tilhørende risikovurderingsrapport omfattes av unntaket fra merverdiavgift for forsikringstjenester,¹ slik at komponentene anses som én

ytelse, og ikke to. Dette mente den skattepliktige ville være i tråd med hovedytelseslæren ved at ytelsene er nært forbundet med hverandre, og ville medføre en mer fordelaktig avgiftsbehandling enn om ytelsene ble ansett som separate.

Sekretariatet vurderte hovedytelseslæren i samsvar med innsenders anførsler, men kom frem til at denne ikke skulle anvendes i dette tilfellet. Det ble vist til at utgangspunktet etter merverdiavgiftsloven er at sammensatte ytelser, dvs. ytelser som består av elementer med ulik avgiftsstatus, skal splittes. Dette innebærer at ytelser som kan behandles som selvstendige ytelser, skal behandles som selvstendige ytelser.² Dette var avgjørende for sekretariatets

vurdering, og konklusjonen var derfor at innsenders omsetning av boligselgerforsikring med tilhørende risikovurderingsrapport (tilstandsrapport) ble ansett som to separate ytelser. Forsikringstjenesten vil være unntatt fra avgiftsplikt,³ mens tilstandsrapporten vil være avgiftspliktig.⁴

Skatteklagenemnda var enig. Den skattepliktige fikk ikke medhold.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-43](#)⁵

³ Merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav a.

⁴ Merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd.

⁵ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/om-boligselgerforsikring-med-tilhorende-tilstandsrapport-ma-anses-som-en-samlet-tjenesteleveranse-omfattet-av-merverdiavgiftsloven--3-6-bokstav-a>.

¹ Merverdiavgiftsloven § 3-6 bokstav a.

² Høyesteretts dom i Rt-2014-486-A (Polaris), særlig avsnitt 37-38.

Uriktig oppkrevd merverdiavgift – unntak fra rettingskravet i «særlige tilfeller»

Spørsmålet i saken er om den skattepliktige kan få tilbakebetalt uriktig oppkrevd merverdiavgift,⁶ herunder om det foreligger særlige forhold som tilsier at kravet om retting overfor kjøper kan fravikes.⁷

Bakgrunnen for saken var at selskapet hadde oppkrevd merverdiavgift på salg av bingoblokker, og også hadde innbetalt den oppkrevde merverdiavgiften.

Siden salg av bingoblokker er unntatt fra merverdiavgift,⁸ ønsket selskapet å få tilbakebetalt den innbetalte avgiften. Selskapet viste blant annet til at det var snakk om mange små summer fordelt på ca. 1700 salg til forskjellige mennesker. Den omtvistede merverdiavgiften beløp seg til kr 27 710.

Skattekontoret mente at den skattepliktige ikke kunne få avgiften tilbakebetalt, ettersom feilen ikke var rettet overfor kjøper.⁹

Sekretariatet var uenig i skattekontorets synspunkt. Sekretariatet viste til at skattemyndighetene i «særlige tilfeller»¹⁰ kan bestemme at vilkåret om retting skal fravikes, og at dette måtte anses som et slikt særlig tilfelle. Sekretariatet viste til at merverdiavgiften ikke var oppkrevd på en illojal måte, at staten ikke ville lide noe tap ved en

eventuell tilbakeføring, og at det ville være «umulig eller uforholdsmessig vanskelig» å gjennomføre en eventuell retting overfor 1700 kunder. Det ble også vist til at den skattepliktige solgte bingoblokkene for innkjøpspris. Det var altså ikke lagt inn påslag i prisen ved salg til kunde, slik formidlingsavtalen forutsatte. Det avtalte påslaget ville tilsvart samme beløp som den oppkrevde merverdiavgiften. Ved en eventuell tilbakebetaling ville den skattepliktige altså ikke sitte igjen med en merverdiavgiftsfordel, men gå i 0. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets vurdering, og den skattepliktige fikk dermed tilbakebetalt uriktig oppkrevd merverdiavgift og medhold i sin klage.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-51](#)¹¹

Avgiftsbehandling av driftstilskudd for drift av kantine

Saken gjelder klage på BFU. Spørsmålet var om innsender kunne fakturere driftstilskudd fra en bedriftskunde for drift av kantine uten tillegg av merverdiavgift.

Innsender drev kantinedrift for bedriftskunder. Innsender skulle ikke selv oppkreve vederlag fra brukerne av kantinen, det var det bedriftskunden selv som skulle gjøre.

Innsender ønsket å fakturere driftstilskudd til bedriftskunden uten merverdiavgift. Driftstilskuddet skulle dekke innsenders kostnader til driften, herunder kostnader til lønn, uniformer og administrative tjenester. I tillegg til driftstilskuddet skulle innsender fakturere bedriftskunden for serverings-tjenester som skulle leveres som ledd i kantinedriften.

Spørsmålet i saken var om det beløpet som innsender fakturerer til bedriftskunden, og som i avtaleverket og i anmodningen var omtalt som driftstilskudd, kunne anses som et avgiftsfritt tilskudd. Alternativet var at beløpet skulle anses som del av vederlaget ved den avgiftspliktige omsetningen av kantinedriftstjenestene.

Sekretariatet mente at innsender ville yte ordinære avgiftspliktige¹² kantinedriftstjenester. Sentralt i sekretariatets vurdering var at forholdet mellom innsender og bedriftskunden måtte anses som et ordinært avtaleforhold mellom to parter, hvor det skulle ytes tjenester mot vederlag med grunnlag i en gjensidig bebyrdende avtale. Lovens vilkår for omsetning var etter sekretariatets vurdering derfor klart oppfylt. Skatteklagenemnda var enig i sekretariatets vurdering.

Saken er publisert med referansen [SKNS1-2022-52](#)¹³

6 Merverdiavgiftsloven § 11-4 første og tredje ledd.

7 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd.

8 Ved at det foreligger en formidlingsavtale jf. merverdiavgiftsloven § 3-14.

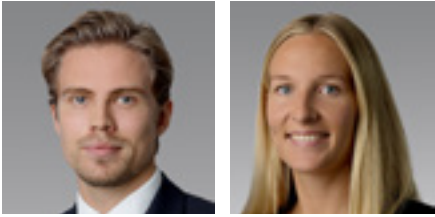
9 Merverdiavgiftsloven § 11-4 tredje ledd.

10 Skatteforvaltningsforskriften § 9-4-2 første ledd siste punktum.

11 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/krav-om-tilbakebetaling-av-uriiktig-oppkrevd-verdiavgift.-unntak-fra-rettingskravet-i-sarlige-tilfeller>.

12 Merverdiavgiftsloven § 3-1, jf. § 1-3 første ledd.

13 <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/avgiftsbehandling-av-driftstilskudd-for-drift-av-kantine>.



Siden er utarbeidet av skatterådgiverne Adrian Dobloug Høidabl og Synne Hurum Austmo, begge Deloitte Advokatfirma.

Moldova – gjør særlige kostnader fradragsberettiget

Det moldovske finansdepartementet foreslo 22. mai å gjøre særlige kostnader for individer fradragsberettiget. Dette innebærer at kostnader til blant annet lovpålagte bidrag for medisinsk assistanse, trygdeavgifter, og livsforsikringspremie foreslås å bli fradragsberettiget. Rentekostnader i forbindelse med nedbetaling av boliglån for førstegangsboligkjøp foreslås også fradragsberettiget etter en egen fordelingsnøkkel. De foreslåtte endringene vil kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2024.

Barbados – skatt på salt mat



Barbados statsminister har foreslått å skattlegge individer for inntak av salte næringsmidler. Forslaget ble lagt frem under fremleggelsen av statsbudsjettet for 2023. Statsministeren har satt ned et utvalg som skal redegjøre for gjennomføringen av en slik skattlegging. En representant for regjeringen har senere sagt at forslaget er like rundt hjørnet. Formålet med skatten skal være å dempe forekomsten av livsstilsykdommer knyttet til overkonsum av saltholdige næringsmidler.

Forslaget er ikke ulikt forslaget om skattlegging av sukkerholdige drikker. I 2015 ble det innført skattlegging av sukkerholdige drikker.

Russland – foreslår ny skatt for å finansiere invasjonen i Ukraina

På Norges nasjonaldag ble et forslag om å legge en ny skatt på foretak som driver serveringsvirksomhet, sendt til det russiske parlamentet. Forslaget innebærer at foretak som restauranter, barer og nattklubber må betale et nytt gebyr på 1 % av sitt overskudd (det er litt uklart om prosentsetningen referer til overskudd eller et annet forhold). Gebyret rapporteres og innbetales av virksomheten selv, og skal gå til «det statlige fondet for støtte til deltakere i spesialoperasjonen».

Portugal – midlertidig mva-fritak for «essensielle» matvarer

14. april 2023 vedtok den portugisiske regjeringen en lov som innførte et midlertidig mva-fritak for utvalgte «essensielle» matvarer. I alt omfattes 44 produkter av fritaket. Produkter som faller inn under lovens virkeområde som «essensielle» matvarer er blant annet brød, ris, pasta, en rekke frukt og grønnsaker, diverse melkeprodukter som melk og yoghurt, rødt og hvitt kjøtt, og fisk. Loven kommer som en følge av den ekstraordinære økningen i matvareprisene den siste tiden. Loven er som nevnt midlertidig. Den trådte i kraft 18. april 2023 og vil være gjeldende frem til 31. oktober 2023.

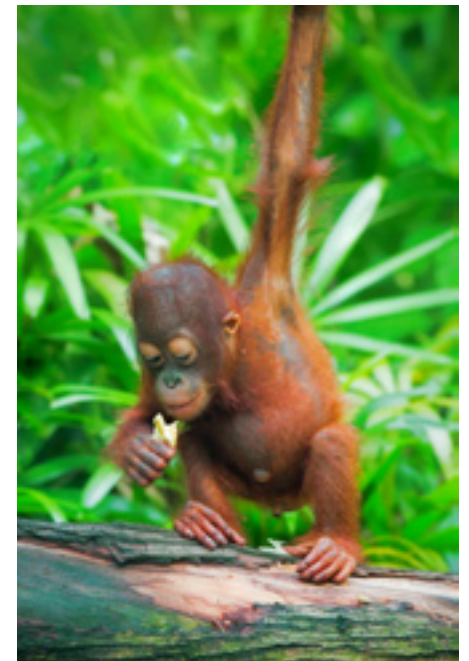
Irland – nullsats ved salg av solcellepanel til private boliger



5. april 2023 besluttet den irske regjeringen å innføre null mva-sats på levering og installering av solcellepaneler til private boliger. Tilsvarende som for innføringen av mva-fritaket for essensielle matvarer i Portugal, er innførin-

gen av null mva-sats på salg av solcellepanel til private boliger innført som et svar på de høye energiprisene den siste tiden. Ulikt tiltaket i Portugal, er dette et tiltak som forventes å være permanent og ikke midlertidig. Endringen trådte i kraft 1. mai 2023.

Indonesia – ny merverdiavgiftsordning for elbiler



29. mars 2023 utstedte den indonesiske finansministeren en forskrift som innførte et momsinsentiv for elektriske kjøretøy. I utgangspunktet er salg av kjøretøy avgiftspliktig med en sats på 11 %. Under det nye momsinsentivet vil en del av merverdiavgiften ved salg av visse kvalifiserte elektriske kjøretøy bæres av myndighetene. Forutsetningen for at myndighetene skal bære en del av merverdiavgiften er at det gjelder salg av en nyregistrert elbil. Videre må elbilen oppfylle kravet til «innenlandsk innhold» (dvs. at en viss prosentandel av komponentene som brukes til å bygge kjøretøyet må være produsert i Indonesia). Eksempelvis vil myndighetene dekke 10 % av merverdiavgiften på salgsprisen dersom minst 40 % av elbilen består av indonesiske komponenter. Formålet er å fremskynde veksten av elektriske kjøretøy i landet. Tiltaket er midlertidig og varer fra april til desember 2023.

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