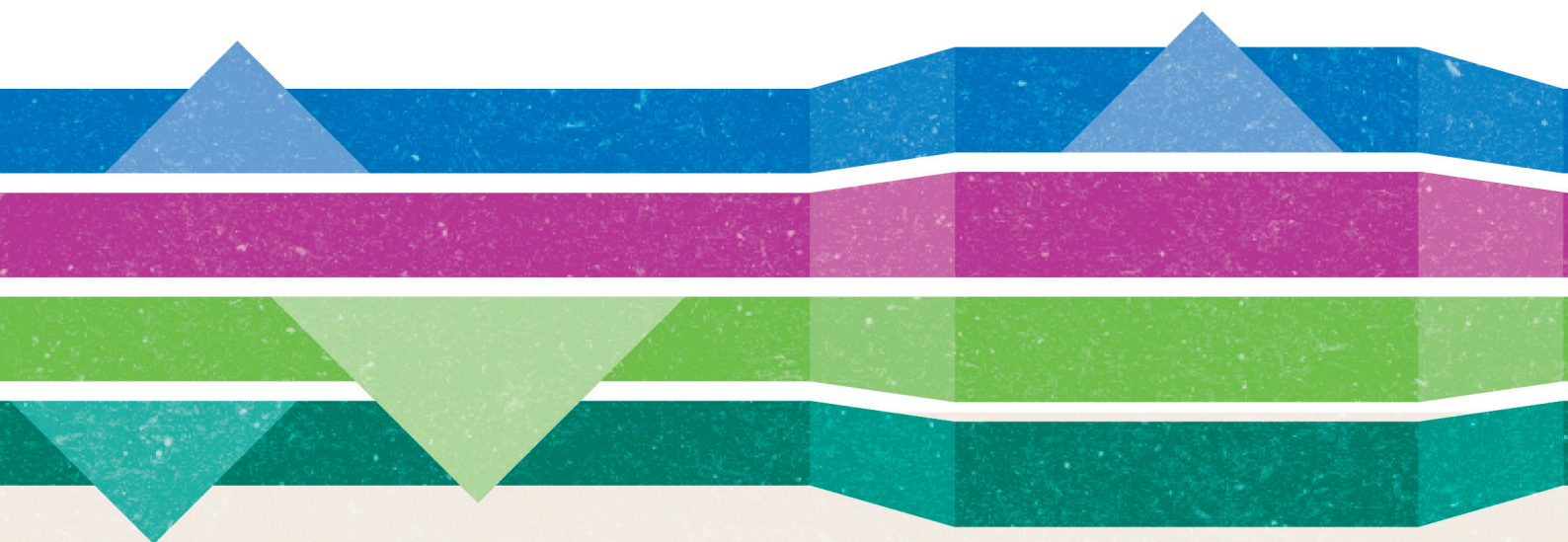


Grant Thornton informerer

Nr. 3/2016



Din samarbeidspartner innen revisjon, regnskap, skatt og rådgivning - et kunnskapshus i vekst.

Høsten er i gang for fullt, og for meg er denne høsten særlig spennende da jeg og Rakhee Sethi, leder for Grant Thornton Økonomiservice (tidligere GTMC), nå har trådt inn i Grant Thornton Norges partnerskap.

Jeg er Lars Pløen, og med over 21 års erfaring med rådgivning knyttet til skatt, selskapsrett, transaksjoner og restrukturering, håper jeg å bidra til å forsterke vår satsning innenfor skatt og avgift.

I denne utgaven av Grant Thornton Informerer kan du blant annet lese om følgende spennende temaer:

- Økonomisk hjelp fra foreldre har for mange unge blitt en nødvendighet for å komme inn på boligmarkedet. Det er flere måter å organisere hjelpen på, og det er forskjellige hensyn å ta.
- Fildelingstjenester er blitt mer og mer vanlige, både privat og i jobbsammenheng. Fordelene er mange, men det er også en del hensyn som må tas før en virksomhet går til anskaffelse av slike tjenester.
- Skattlegges rimelige aksjer til ansatte alltid som lønn? Hvordan verdsettes aksjene? Og får selskapet fradrag? Det er spørsmål som belyses i en artikkel om aksjer til ansatte til underpris.
- Kassasystemloven gjelder for leverandører av kassasystemer, og trer i kraft 1. januar 2017. Loven omhandler krav til kassasystemer som tilbys for salg, utleie eller utlån til bokføringspliktige.
- Arbeidstakere som har en ledende eller særlig uavhengig stilling, kan unntas fra de fleste av arbeidsmiljølovens bestemmelser om arbeidstidens lengde, plassering og ytre grenser.
- Når to eller flere virksomheter skal anskaffe noe i fellesskap, vil fakturaen normalt bli stilet til en av virksomhetene. I slike tilfeller vil de enkelte virksomhetene oppnå fradradsrett for deres forholdsmessige andel av anskaffelsen, under forutsetning av at særskilte dokumentasjonskrav er oppfylt.

Jeg håper at du finner flere av de ovenstående temaene nyttige for din bedrift. I tillegg anbefaler jeg å lese om den nye Skatteforvaltningsloven som er vedtatt. Med den er forvaltningsreglene som gjelder for skatt og avgift nå samlet i en felles lov.

God lesning, og fortsatt god høst!

Lars Pløen
Partner | Head of Tax
Grant Thornton

Grant Thornton Informerer

Grant Thornton informerer

Utgitt i samarbeid med
DnR Kompetanse AS

Kontaktinformasjon Grant Thornton

Grant Thornton Revisjon AS
Jan Møller
Bogstadveien 30
N-0355 Oslo
Tlf. 22 20 04 00
Faks. 22 20 04 10
e-post: grant@no.gt.com
www.grantthornton.no

Kontaktinformasjon DnR Kompetanse

DnR Kompetanse AS
Postboks 2914 Solli
N-0230 Oslo
Tlf. 23 36 52 00
forlag@revisorforeningen.no

Redaksjon

Redaktør Alf Asklund, tlf. 40 20 43 10
alf.asklund@revisorforeningen.no

Redaksjonsutvalg

Advokat Tom Larsen
Rådgiver Borge Busvold
Rådgiver Camilla Brunfelt
Rådgiver Signe Haakanes

Utgivelsesplan 2016

Nr. 1 - Fredag 4. mars
Nr. 2 - Mandag 6. juni
Nr. 3 - Mandag 3. oktober
Nr. 4 - Torsdag 8. desember

Produksjon

07 Gruppen a.s.

www.grantthornton.no

INNHold>03>2016

- 04** Tips for anskaffelse av fildelingstjenester
- 05** Når foreldre bidrar til kjøp av bolig
- 08** Ny skatteforvaltningslov: Blir det vanskeligere å gjøre opp for seg?
- 09** Likevel stopp for bytte av verdsettelsesmetode gjennom året
- 10** Fra forsinkelsesavgift til tvangsmulkt
- 11** Ledende eller særlig uavhengig stilling: Unntas fra arbeidstids- og overtidreglene
- 12** Ny lov om krav til kassasystemer
- 14** Aktuelle satser
- 16** Likviditetsstyring med kontantstrømoppstilling
- 20** Rabatterte aksjer til ansatte
- 24** Merverdiavgift ved kostnadsdeling

Tips for anskaffelse av fildelingstjenester

Fildelingstjenester er blitt mer og mer vanlige, både privat og i jobbsammenheng. Fordelene er mange, men det er også en del hensyn som må tas før en virksomhet går til anskaffelse av slike tjenester.



Mari Sand Frogner,
Advisor in Application
Management, Intility

Det er ikke mer enn 15 år siden vi håndterte så å si alle dokumenter i papirform. Sammen med fremveksten av internett økte bruken av og tilgangen til digitale dokumenter, og i dag må alle kunne håndtere dokumenter i digital form. Tjenester for lagring og deling av filer har i flere år vært svært populære i privatmarkedet, der aktører som Dropbox siden 2007 har hjulpet forbrukere med deling av bilder og dokumenter. Forretningsutgavene av slike tjenester har latt vente på seg, men har i dag truffet bedrifts-markedet for fullt.

Sikkerhet og kontroll

Norske bedrifter er også i ferd med å få øynene opp for mer smidige måter å dele dokumenter på. Ikke minst er et økt fokus på sikkerhet sammen med utbredt bruk av såkalt skygge-IT blant ansatte, store drivere i denne utviklingen. Skygge-IT betyr at ansatte tar i bruk IT-løsninger som ikke er godkjent av IT-ansvarlig. Dette utarter seg gjerne ved at et bedriftsdokument blir lagret og delt fra en privat konto for skylagring, for eksempel google docs. I slike tilfeller har bedriften mistet kontroll på hvem som har innsyn i

dataene, og har heller ikke tilgang til potensielt forretningskritiske data dersom den ansatte skulle bytte jobb.

Økt fokus på datasikkerhet har drevet utviklingen av svært gode og omfattende muligheter for kontroll og sikkerhet rundt deling av dokumenter. I mange fildelingstjenester har man mulighet til å begrense tilgang til et dokument, for eksempel ved at man krever passord før innsyn, eller deling kun innenfor et e-postdomene. Det kan også være at man gir forskjellige tilganger til dokumenter, slik at noen kun får leserrettigheter eller bare har dokumentet tilgjengelig i en begrenset tidsperiode.

Et annet aspekt ved sikkerhet som er svært relevant i Norge, er fysisk plassering av data. Mange store tjenesteleverandører innen fildeling og samhandling, slik som Microsoft, Google og Dropbox, har tradisjonelt kun tilbudt lagring i sine USA-baserte datasenter. I disse datasentrene lagres alle filer som lastes opp i en skytjeneste rettet mot forbrukermarkedet. Ettersom vi i Norge er underlagt blant annet personopplysningsloven, har dette tidvis vært et mye diskutert tema. I dag kan heldigvis de fleste store aktørene tilby garanti av lagring på datasenter innenfor EU, og vi nordmenn kan derfor puste lettet ut. For de som ønsker enda bedre kontroll på sine data, finnes det også fildelingstjenester som lar driftsleverandører koble tjenesten mot sine datasenter, slik som fildelingstjenesten Citrix ShareFile. På denne måten vil bedriften vite nøyaktig hvor dataene ligger.



I noen fildelingstjenester har man mulighet til å begrense tilgangen til et dokument, for eksempel ved deling kun innenfor et e-postdomene.

Tilgjengelighet 24/7

I dagens samfunn er vi alltid på nett, via PC på jobb, mobil på toget og på nettbrett hjemme i sofaen. Våre forventninger som brukere har blitt skyhøye med tanke på tilgjengelighet. Dette er et krav som de aller fleste fildelingstjenester møter. Konstant tilgjengelighet fordrer at data lagres i den mye omtalte skyen, og at fildelingstjenesten tilbyr applikasjoner for alle mulige enheter. I tillegg skal det helst være mulig å synkronisere data ned på PC, slik at man har mulighet til å jobbe med dokumentene sine dersom man sitter på en hytte med dårlig eller ingen internettdækning. Ved bruk av riktig fildelingstjeneste oppnår man en fleksibilitet som ikke var mulig før skytjenester gjorde seg gjeldende.

Brukervennlighet er viktig

Økt etterspørsel fører til konkurranse i markedet, og det betyr enklere og mer brukervennlige løsninger for sluttbrukerne. For å oppnå en suksessfull implementering av en slik løsning, må verktøyet for fildeling være svært enkelt å bruke og helst ikke innebære store forandringer i arbeidsmønsteret. Det må også være lett for brukeren å forstå og håndtere alle funksjoner som ligger i løsningen.

Fem tips for anskaffelse av fildelingstjeneste

1. **Tilgjengelighet.** Fra hvilke enheter må du/bedriften kunne ha tilgang til og redigere data? Må man ha tilgang til data offline?
2. **Samhandling og deling.** I hvilken grad vil det være behov for samhandling og versjonshåndtering av

dokumenter? Må dokumenter og mapper kunne deles med eksterne brukere (som ikke er ansatte i bedriften)?

3. **Kontroll.** Er det viktig å ha full kontroll og oversikt over hvem som har leserrettigheter og hvem som har redigeringsrettigheter på forskjellige mapper og filer i løsningen? Hvor sensitive er dataene som skal lagres i løsningen?
4. **Brukergrensesnitt.** Hvor datakyndige er brukerne? Jo flere funksjoner som finnes i løsningen, jo mer komplisert kan den være å bruke. En grundig opplæring av brukere, samt en intern policy for bruk er anbefalt.
5. **Lagring.** Undersøk hvor dataene dine blir lagret og om leverandøren har en backup-løsning. Er det ok for deg/bedriften om dataene blir lagret utenfor Norge?

Når foreldre bidrar til kjøp av bolig

Økonomisk hjelp fra foreldre har for mange unge blitt en nødvendighet for å komme inn på boligmarkedet. Det er flere måter å organisere hjelpen på og det er forskjellige hensyn å ta. Vær blant annet oppmerksom på at rentefradraget i visse tilfeller kan avskjæres når kjøpet er lånefinansiert.



Rådgiver skatt
Paal Braanaas,
Revisorforeningen

Når foreldrene eier

Etter at arveavgiftsloven ble opphevet med virkning fra 1. januar 2014, er det blitt et problem mindre. Arveavgift gjorde at mange foreldre valgte å kjøpe leiligheten i sitt eget navn og lot barna flytte inn, men denne måten å organisere på, gir flere problemer. Blant annet er det skattepliktig om man vederlagsfritt får benytte andres eiendeler. For nære slektninger av eierne – som egne barn – vil bruken derimot være skattefri når disse bærer alle driftskostnader, husleie, indre og ytre vedlikehold. I hvilken grad be-

stemmelsen følges opp av skattekontoret er noe uklart, men man må være oppmerksom på at ved slik manglende betaling er grunnlaget for beskatning klart. Det fremgår av Lignings-ABC at den som bor vederlagsfritt og ikke dekker kostnader, har en plikt til å gi opplysninger om forholdet slik at fordelene kan fastsettes. Skattepliktig fordel vil da bli fastsatt til antatt leieverdi.

Er kravet til skattefri bruk oppfylt og barnet selv benytter minst halve boligen beregnet etter utleieverdien, er eventu-

elle leieinntekter barnet mottar ved utleie av den andre halvdel skattefrie.

En annen side ved å ha organisert kjøpet slik at foreldrene er eiere, er at disse ikke vil kunne opparbeide seg botid. Foreldrenes gevinst vil ved et fremtidig salg derfor alltid være skattepliktig.

Fordelen med å være eier er selvsagt at foreldrene har kontroll og råderett over boligen og dermed eventuell verdistigning. Utover å la et barn bo der rimelig, vil de heller ikke ha fordelt verdier ulikt mellom barna.



Stadig flere foreldre hjelper barna sine med å kjøpe bolig.

Formue

Formue av boligen blir å beskattes på foreldrene. Tidligere åpnet lave ligningsverdier for en mulighet til å redusere formuen. Nå fastsettes ligningsverdien gjennom boligkalkulatoren, og for 2016 utgjør den 80 % av kalkulert verdi. Overstiger denne verdien 96 % (2016) av dokumentert omsetningsverdi, nedsettes ligningsverdien til dette beløpet. Ved ligningen for de fem påfølgende inntektsårene gis det et forholdsmessig fradrag i kvadratmetersatsen. Fradragets størrelse er avhengig av hvor mye ligningsverdien etter beregningsmodellen vil overstige maksimalgrensen med i forbindelse med nedsettelsen.

Overføre bolig til barn

Om foreldrene ønsker å overføre leiligheten til barna, vil dette medføre dokumentavgift basert på omsetningsverdien på overføringstidspunktet. Ved arv er det ikke dokumentavgift for arvingens ideelle andel, men om en arving ønsker å kjøpe ut de øvrige, vil det bli beregnet avgift på denne andelen av omsetningsverdien.

Gaver utløser ikke skatteplikt. Foreldrene kan gi leiligheten i gave. Barnet overtar da foreldrenes kostpris. Oppfyller barnet deretter eie- og botid i ett år, kan leiligheten selges skattefritt.

Gevinstberegning

Skal leiligheten selges til barn, må det som ved et ordinært salg skje en gevinstberegning. Vederlag utover foreldrenes

inngangsverdi skal beskattes. Et gave-salg under kostpris gir ikke rett til tapsfradrag. Det er verdt å merke seg at når barn som kjøper leiligheten forplikter seg til å betale et beløp til andre søsken i forbindelse med overtakelsen, anses dette som en del av foreldrenes vederlag og beløpet vil inngå i gevinstberegningen. For å sikre lik fordeling mellom barna og minst mulig skattebelastning, bør foreldrene vurdere å selge for kostpris og heller gi de andre barna tilsvarende verdier hvis mulig. Verken gave eller gavesalg utløser beskatning hos foreldrene så lenge vederlaget er kostpris eller lavere. Et alternativ er å gi leiligheten som en ren gave og heller la mottaker betale inntil foreldrenes kostpris til søsken. Foreldrene unngår beskatning, men siden markedsverdien er høyere enn kostpris, vil mottaker av leiligheten ha fått større verdier enn øvrige søsken. Det kan løses ved at partene avtaler at gaveelementet (gevinsten) er et forskudd på arv som skal gå til avkortning ved et endelig arveoppgjør.

Når barn er eier

Slik boligmarkedet har utviklet seg i de senere årene, kan det være best å la barnet eie, slik at gevinsten kan realiseres skattefritt ved at barnet oppfyller eier- og botid.

Barn som er eier av bolig, skal føre opp verdien av leiligheten som formue. Leiligheten er barnets primærbolig og maksimal ligningsverdi vil være 30 %

av omsetningsverdien. Statens lånekasse for utdanning har bestemmelser for begrensninger av maksimalt stipend når formuen overstiger visse grenser. For enslige er grensen i 2016 kr 382 339. Hvis vi legger til grunn at leiligheten har en ligningsverdi på kr 600 000, omregnes deler av stipendet til ordinært lån slik:

Formue:	600 000
Beløpsgrense:	-382 339
Formue over beløpsgrense:	217 661

Kr 217 661 x 2 % x 10 måneder (med støtte) = 43 532 kroner – som blir gjort om fra omgjøringslån til ordinært lån.

Ofte vil barn ha studielån og være ansvarlig for deler av eventuelt lån på leiligheten, slik at formuen ikke er positiv.

Fradrag for rentekostnader og gjeld

Er leiligheten finansiert med lån, er det kun den som har ansvaret for lånet og betaler renter som får fradrag for rentekostnadene og fradrag i formuen for gjelden. Er både foreldre og barn solidarisk ansvarlige for lånet, men det kun er foreldrene som skal betale renter og avdrag, bør det foreligge en intern avtale om dette mellom partene. Foreldrene kan ellers risikere at rentefradrag og reduksjon for gjeld blir delvis avskåret. Videre er det verdt å merke seg at om man kun er kausjonist, men likevel hjelper til med å betale renter, har man ikke rett til skattefradrag.

Det skal også nevnes at barn som har opprettet BSU-konto, om mulig kan være tjent med å beholde kontoen for videre fremtidig sparing. Rentene er høyere enn for en alminnelig sparekonto og sparing gir skattefradrag.

Noen angrer

I forhold til de praktiske og juridiske sider ved å hjelpe barn med bolig, viser undersøkelser at enkelte foreldre angrer på hjelpen de har gitt. I et hett boligmarked har noen kanskje strukket seg lenger enn planlagt og hjelpen har gått på bekostning av egne planer og drømmer. Erfaringene tilsier at foreldrene må vurderer nøye om man er godt nok rustet til å bære forpliktelsen boligkjøpet innebærer.



Det beste fra begge verdener

Skal du drive et moderne regnskapskontor, må regnskapsprogrammet levere løsninger som gjør at samarbeidet mellom kontor og kunde får en god flyt. Det handler om effektivitet, funksjonalitet og brukervennlighet.

Med Uni Økonomi og Uni24 har kundene dine mulighet til å bli mer selvstendige, ta en større del av jobben, samtidig som både du og kundene dine har kontroll på sitt regnskap. Dette gir god fleksibilitet og styrker samarbeidet mellom deg og dine kunder.

Best i test seks år på rad!

"Uni Økonomi, med Uni24 ligger fortsatt et hestehode foran. De er sterke på elektroniske bilag og har dramatisk redusert prisen på Uni24 for de som ønsker det beste fra begge verdener. (..) Det gir fleksibilitet og full funksjonalitet. Derfor er Uni Økonomi fortsatt best i test."

NY SKATTEFORVALTNINGSLOV:

Blir det vanskeligere å gjøre opp for seg?

Ny Skatteforvaltningslov er vedtatt. Loven innebærer at forvaltningsreglene som gjelder for skatt og avgift, er samlet i en felles lov. Reglene er harmonisert og samordnet slik at vi har fått likelydende bestemmelser for både skatt og avgift.



Rådgiver merverdiavgift
Camilla Brunfelt,
Revisorforeningen

Nye begreper

Med ny Skatteforvaltningslov innføres nye begreper. Skatt vil bli en fellesbetegnelse for både skatt og avgift. Skattepliktige blir den nye betegnelsen på avgiftspliktige, og omsetningsoppgaven skifter navn til skattemelding for merverdiavgift.

Adgang til å rette selv

Fra nyttår blir det mulig å rette egen skattefastsetting dersom man oppdager feil. Retting skal skje ved at det leveres endringsmelding. For formues- og inntektsskatt er dette nytt, mens for merverdiavgift er det også i dag anledning til å endre tidligere omsetningsoppgaver.

Fristen for egenretting blir tre år. Endringsmelding må være kommet frem til skattemyndighetene senest tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen som skal endres. Adgangen til å rette selv innen tre år, vil gjelde uavhengig av om endringen er til skattepliktiges gunst eller ugunst.

Dagens ordning

Oppdager man feil i tidligere leverte omsetningsoppgaver, kan man i dag enkelt rette dette. Retting skjer ved at man sender inn nye opplysninger på korrigerte oppgaver eller tilleggsoppgaver. For endringer til avgiftspliktiges gunst må endringen skje innen tre år, men for endringer som er til avgiftspliktiges ugunst, gjelder det ingen tidsfrist.

En avgiftspliktig som oppdager at han har betalt for lite i avgift, kan dermed enkelt rette opp i dette forholdet.

Med ny skatteforvaltningslov blir det en felles frist å forholde seg til. Uansett om endringen gjelder til gunst eller ugunst, må endringsmelding sendes inn innen tre år.

Ulemper ved ny ordning

Det er en del virksomheter som retter feil utover treårsfristen fordi de finner feil som gjør at de har betalt for lite avgift. Hittil har det vært lite byrå-

krati for å få det til. Virksomhetene har hentet oppgavene for de termi-
nene det gjelder i Altinn, sendt inn korrigerte oppgaver eller tilleggsoppgaver og betalt inn beløpet.

Terskelen for å rette egne feil til egen ugunst har vært lav.

Med ny lov blir ordningen mer byråkratisk. Etter treårsfristen skal det fremdeles være anledning til å få korrigert feil, men endringen må da skje ved at man gjør skattemyndighetene oppmerksomme på feilen som man ønsker rettet.

Når skattemyndighetene foretar endring, vil skattyter bli straffet med en tilleggsskatt, med mindre det foreligger unnskyldelige forhold.



Hvordan man skal be om retting, er det foreløpig ikke sagt noe om. Følges ordningen som er utarbeidet for frivillig retting av skatt, må skattepliktige skrive et brev hvor det gis opplysninger om feilen man ønsker rettet, legge ved dokumentasjon og eventuelt oppgaver, merke brevet «Frivillig retting» og sende det til et skattekontor.

I dag legges avgiftspliktiges tilleggsoppgaver og korrigerende oppgaver automatisk til grunn av skattekontorene uten at det skjer noen nærmere saksbehandling. I fremtiden må det for beløp som er eldre enn tre år, skje et vedtak på skattekontoret før skattepliktige kan få gjort opp for seg.

Det blir heller ingen automatikk i at saken tas opp til endring. Skattekontoret skal først vurdere om det er grunn til det. Ved vurderingen av om saken skal tas opp, skal skattekontoret legge vekt på skattepliktiges forhold,

den tiden som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

Det må antas at skattemyndighetene også i fremtiden vil ta skattyters anmodning om retting til følge, og fatte nødvendig vedtak, i hvert fall når skattyter skal betale mer i skatt. I praksis vil dermed forskjellen bestå i at det skattyter tidligere kunne rette på egen hånd, nå skal undergis en saksbehandling på skattekontoret.

Det kan føre til at terskelen for å rette feil til egen ugunst blir noe høyere.

Risiko ved ikke å be om retting

Skattemyndighetenes endringsadgang blir fem år. I særlig graverende tilfeller vil fristen fortsatt være ti år, men normalt vil skattemyndighetene ha anledning til å endre skattefastsettingen når det foreligger nye opplysninger i fem år fra skattleggingsperioden.

Når skattemyndigheten foretar endring, vil skattyter bli straffet med en tilleggsskatt, med mindre det foreligger unnskyldelige forhold. Tilleggsskatt skal heller ikke ilegges når skattepliktige frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere, slik at det kan fastsettes riktig skatt.

Risikoen ved ikke å be om retting er dermed at man kan bli ilagt tilleggsskatt hvis forholdet blir oppdaget og skattekontoret fatter vedtak om endring.

For å eliminere denne risikoen er det lurt å be om endring til ugunst for terminer som er eldre enn tre år.

Vi får krysse fingrene for at skattemyndighetene lager en ordning som gjør at det også i fremtiden blir enkelt å gjøre opp for seg når man oppdager feil som er eldre enn tre år.

NYE SKATTEREGLER FOR YRKESBILBRUKERE:

Likevel stopp for bytte av verdsettelsesmetode gjennom året

En fersk redegjørelse fra Skattedirektoratet slår fast at yrkesbilbrukere likevel ikke gjennom året kan bytte verdsettelsesmetode av den private fordelten fra individuell verdsettelse til sjablongordning.



Siviløkonom
Jan Traaseth, direktør
i Motor Finans AS

Det ble innført nye skatteregler fra 1. januar 2016 som gjør at yrkesbilbrukere med tjenstlig behov for varebil klasse 2 (og lette lastebiler under 7,5 t.) kan velge mellom justert sjablongmetode med bunnfradrag, og individuell verdsettelse av den private fordelten.

Basert på en uttalelse fra Skattebetalerforeningen skrev vi i Firmabilnøkkelen 2016 at yrkesbilbrukere etter de nye reglene må velge metode på begynnelsen av hvert kalenderår og at man

da vil være bundet av den valgte metoden for hele inntektsåret. Hvis man derimot for eksempel bytter bil i løpet av året, skrev vi at man vil kunne bytte metode. Så dukket det i april 2016 opp en veiledende forhåndsuttalelse fra Skatt Øst som sa at regelverket ikke er til hinder for å bytte metode gjennom året.

Nå har Skattedirektoratet i et brev av 26. april 2016 overprøvd denne uttalelsen fra Skatt Øst og sier at arbeidsgiver

likevel ikke har anledning til å kombinere to metoder, men er bundet av valgt metode for verdsettelse gjennom hele året. Her er hovedkonklusjonen i brevet: «Forslaget innebærer at arbeidsgiver er bundet av valgt metode for verdsettelse, enten sjablong eller individuell, for hele inntektsår. Det vil derfor ikke være anledning til å kombinere sjablongmodell og individuell verdsettelse for samme bil innenfor ett inntektsår».

Fra forsinkelsesavgift til tvangsmulkt

Fra nyttår blir forsinkelsesgebyr erstattet med en daglig løpende tvangsmulkt og det vil koste mer å levere oppgaver for sent.



Rådgiver merverdiavgift
Camilla Brunfelt,
Revisorforeningen

Leverer du næringsoppgaven, selskapsoppgaven eller omsetningsoppgaver for sent, blir du i dag belastet med forsinkelsesgebyrer. Fra nyttår blir forsinkelsesgebyret erstattet med en daglig løpende tvangsmulkt på 512,50 kroner (1/2 rettsgebyr).

Hensikten er å skape et oppfyllelsespress. Skatteetaten ønsker å få inn oppgaver og at disse blir levert til rett tid. Det gjør det enklere for skatteetaten, og skattesystemet blir mer effektivt når skatt og avgift kan fastsettes på bakgrunn av innleverte oppgaver. I motsatt fall må skatteetaten fastsette skatten ved skjønn. Det vil ofte innebære feil fastsetting som igjen må rettes.

Dagens regler har ikke fungert tilstrekkelig. Alt for mange leverer oppgaver for sent. Med de nye reglene blir det mye strengere reaksjon dersom man leverer oppgaver etter fristen.

Når kan man få tvangsmulkt?

Tvangsmulkt kan ilegges når skattyter ikke leverer pliktige oppgaver. For lønns- og pensjonister som kan benytte seg av leveringsfritak, vil det ikke bli aktuelt med tvangsmulkt. Skattemeldingen anses levert når skattyter benytter seg av stille aksept, men tvangsmulkt kan brukes mot dem som ikke leverer næringsoppgave, selskapsoppgave eller momsoppgaver innen fristen.

Tvangsmulkt kan også ilegges når man ikke leverer andre pliktige opplysninger eller unnlater å besvare skatteetatens

forespørsler. Dessuten kan tvangsmulkt anvendes når det er gitt pålegg om bokføring og pålegget ikke følges.

Det skal ikke påløpe tvangsmulkt når levering ikke er mulig på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige. Det kan for eksempel være når for sen levering skyldes feil ved skatteetatens leveringsportal. Skyldes sen levering forhold som den ansvarlige selv har ansvar for, kan det bli ilagt tvangsmulkt.

Det kan tenkes at tvangsmulkt slår særlig urimelig ut, eller at det å fastholde vedtak om tvangsmulkt ikke fremmer formålet. I slike tilfeller kan skatteetaten redusere eller frafalle mulkten.

Varsel og vedtak om tvangsmulkt

Før det ilegges tvangsmulkt, skal den det gjelder bli varslet om at tvangsmulkt vil begynne å løpe hvis ikke opplysninger blir gitt innen en viss frist. Skattyter får på denne måten en ny frist for å oppfylle opplysningsplikten eller innrette seg etter et bokføringspålegg. Overholdes ikke denne fristen, vil tvangsmulkt begynne å løpe umiddelbart uten at det fattes noe ytterligere vedtak.

Skatteetaten skal opplyse om hvilke plikter som ikke anses å være oppfylt, med andre ord hvilke oppgaver som ikke er levert eller hvilke opplysninger som ikke er sendt inn. Det skal også opplyses om når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på den daglig løpende tvangsmulkten.

Hva blir tvangsmulkten?

Samlet tvangsmulkt skal ikke overstige 50 ganger rettsgebyret (51 250 kroner). Ved bokføringspålegg skal tvangsmulkten maksimalt utgjøre en million kroner. Dette er det øvre nivået på mulkten. Når det gjelder størrelsen på den daglig løpende mulkten, vil den avhenge av hvilken opplysningsplikt som ikke er overholdt.

Det er foreslått at tvangsmulkt for ikke å ha levert skattemeldinger skal utgjøre 1/2 rettsgebyr pr. dag (512,50 kroner). For å ikke ha rettet seg etter bokføringspålegg skal mulkten utgjøre ett rettsgebyr pr. dag, og for tredjemannsopplysninger skal mulkten utgjøre to rettsgebyrer pr. dag. Ett rettsgebyr utgjør 1025 kroner pr. 1.1.2016.

Leverer du næringsoppgaven, selskapsoppgaven eller omsetningsoppgaver for sent, vil reaksjonen fremover bli en daglig løpende mulkt på 1/2 rettsgebyr pr. dag. Det er lett å tenke seg at dette vil bli en adskillig strengere reaksjon utmålt i kroner enn dagens gebyrer.



Når for sen levering skyldes feil ved skatteetatens leveringsportal, skal det ikke ilegges tvangsmulkt.

Unntas fra arbeidstids- og overtidsreglene

Arbeidstakere som har en ledende eller særlig uavhengig stilling, kan unntas fra de fleste av arbeidsmiljølovens bestemmelser om arbeidstidens lengde, plassering og ytre grenser. Særlig praktisk er unntaket hva gjelder arbeidstakers krav på overtidsbetaling/overtidstillegg.



Advokat Nicolay Skarning
og advokatfullmektig
Catriona Elisabeth
McIntyre, begge Kvale
advokatfirma

Bestemmelsene om arbeidstidens lengde, plassering og ytre grenser finnes i arbeidsmiljølovens kapittel 10 og gjelder i utgangspunktet for alle arbeidstakere. En arbeidstaker kan arbeide maksimalt ni timer i løpet av et døgn, 40 timer i løpet av sju dager, og 200 timer overtid i løpet av et år, og arbeidet skal registreres. Loven åpner for visse unntak fra arbeidstidsreglene.

I noen bransjer har partene avtalt at arbeidstaker ikke omfattes av arbeidstidsreglene. En slik avtale er imidlertid ikke i seg selv nok, da arbeidsmiljøloven er preceptorisk (bindende) og ikke kan fravikes til ugunst for arbeidstaker. Det er stillingens reelle innhold som er avgjørende.

Vurderingen av hvorvidt arbeidstakeren har en (reell) ledende eller en særlig uavhengig stilling, beror på en konkret tolkning av både arbeidsavtalen, stillingsinstruksen og de arbeidsoppgavene arbeidstakeren utfører.

I denne fremstillingen behandler vi ledende stilling og særlig uavhengig stilling hver for seg, da arbeidsmiljøloven § 10-12 oppstiller dem som to forskjellige alternativer. Til slutt sier

vi noe om mulige konsekvenser for arbeidsgiver dersom stillingens reelle innhold ikke er av slik ledende eller særlig uavhengig art.

Ledende stilling

Begrepet ledende stilling peker naturlig mot dem som anses som ledere for virksomheten, for eksempel daglig leder (CEO), salgssjef, regnskapssjef, personalsjef og avdelings- og kontorledere. Fullmakten til å lede virksomheten går fra styret til administrerende direktør, til personer i ledergruppen, og til avdelingene og kontorene under.

Imidlertid vil ikke alle stillinger som betegnes som leder- eller sjefsstillinger, falle inn under unntaket for ledende stilling.

Stillingen må ha klare lederoppgaver, og disse lederoppgavene må utgjøre en vesentlig del av arbeidsoppgavene. Ledelse innebærer å lede andre, delegere oppgaver, koordinere og kontrollere arbeidet til underordnede.

Videre må den ansatte ha større frihet enn andre ansatte, for eksempel må en ledende ansatt ikke pålegges «stempling inn og ut», og kontroll av arbeidstiden. At arbeidstaker må oppholde seg på arbeidsplassen når han arbeider, for-

hindrer ikke at stillingen er ledende, når ikke arbeidstiden kontrolleres.

Hovedmomentene i vurderingen av om en stilling er ledende, vil være om arbeidstakeren:

- har en plassering i organisasjonshierarkiet som tilsier at stillingen er ledende (dess høyere opp, dess mer naturlig å unnta fra arbeidstidsbestemmelsene)
- har myndighet til å treffe beslutninger på vegne av virksomheten i visse saker
- har budsjettansvar/resultatansvar
- har personalansvar
- har arbeidsledelse av underordnede, f.eks. fordeling av oppgaver, instruksjon og veiledning (delegasjonsmyndighet)
- ikke er underlagt fast kontroll av arbeidstiden
- er innplassert på et lønnsnivå som tilsier at stillingen er ledende

Særlig uavhengig stilling

«Særlig uavhengig stilling» må etter sin ordlyd forstås som at arbeidstakeren har et mindre avhengighetsforhold til arbeidstiden, og den fysiske arbeidsplassen, enn de andre arbeidstakerne i virksomheten.



Med visse unntak kan en arbeidstaker arbeide maksimalt ni timer i løpet av et døgn, 40 timer i løpet av sju dager, og 200 timer overtid i løpet av et år, og arbeidet skal registreres.

Med begrepet «særlig uavhengig» er det ikke nok at vedkommende er noe mer uavhengig enn andre. Uavhengigheten må være markant, for eksempel ved at vedkommende har stor innflytelse over sin egen arbeidstid, herunder når han kan ta fri, eller er knyttet til sin egen fysiske tilstedeværelse på arbeidsplassen.

Vedkommende er således ansatt, arbeidsgiver har ansvar for ham og han er underlagt arbeidsgiverens styringsrett og kontroll, samtidig som han har et friere spillerom enn andre arbeidstakere i virksomheten.

Hovedmomentene i vurderingen av om en stilling er særlig uavhengig, vil være om arbeidstakeren:

- har en begrenset plikt til å følge instruksjoner om eget arbeid (hva, når og hvordan)
- har en begrenset plikt til å rapportere til arbeidsgiver/overordnede
- har muligheter til å påvirke frister og andre ytre forutsetninger for arbeidet
- har en ikke ubetydelig selvstendig beslutningsmyndighet
- har begrenset innslag av underordnet arbeid på linje med ansatte som klart ikke er særlig uavhengige
- ikke er underlagt fast kontroll av arbeidstakeren

- ikke er bundet opp til en fast arbeidstid eller et fast arbeidssted
- er innplassert på et lønnsnivå som tilsier at stillingen er særlig uavhengig

Når stilling ikke er av ledende eller særlig uavhengig art

Dersom stillingens reelle innhold ikke er av slik ledende eller særlig uavhengig art, kan dette medføre at den ansatte har krav på overtidsbetaling, også for overtidsarbeid som allerede er utført. Overtiden må i så tilfelle kompenseres iht. arbeidsmiljøloven § 10-6, jf. § 10-4.

Et krav om overtid kan imidlertid begrenses etter reglene om foreldelse. Utgangspunktet er at kravet foreldes etter tre år, med mindre arbeidsgiver har erkjent forpliktelsen.

Det er arbeidsgiver som må bære risikoen for at den ansatte feilaktig er unnatt arbeidstidsbestemmelsene, men det er arbeidstakeren som må sannsynliggjøre omfanget av overtidsarbeidet.

Ny lov om krav til kassasystemer

Kassasystemlova gjelder for leverandører av kassasystemer, og trer i kraft 1. januar 2017. Loven omhandler krav til kassasystemer som tilbys for salg, utleie eller utlån til bokføringspliktige.



Rådgiver regnskap
Signe Haakanes,
Revisorforeningen

Mer detaljerte krav er fastsatt i forskrift til kassasystemlova, herunder regler for hvilke funksjoner et kassasystem skal ha og funksjoner det ikke skal ha, kvitteringer, rapporter og sikring av elektronisk journal. Formålet med regelverket er å redusere omfanget av svart økonomi i kontantbransjene.

Bokføringspliktige kan fortsette å bruke eksisterende kassasystemer som

ikke overholder de nye kravene i to år til. Kassasystemer med produkt-erklæring som tilfredsstiller kravene i kassasystemlova med forskrifter, må anskaffes innen 1. januar 2019.

Unntak

Taxinæringen er unntatt siden denne næringen registrerer kontant-omsetningen ved bruk av taksameter (bokføringsforskriften § 8-2-1).

Videre er det foreslått i endringer i bokføringsforskriften som gir unntak for næringsdrivende med omsetning under 50 000 ekskl. mva., og for ambulerende og sporadisk kontant-salg under tre ganger folketrygdens grunnbeløp – 277 728 kroner basert på 1 G pr. 1.5.2016 (92 576 kroner). Endringer i bokføringsforskriften er foreløpig ikke vedtatt.

Kassasystemleverandører

Som leverandør av kassasystemer regnes produsenter eller importører som enten selv eller gjennom forhandler, selger eller tilbyr kassasystemer mv. for salg, utleie eller utlån, herunder forhandlere og andre som tilpasser kassasystemer til den enkelte bokføringspliktige. Dette medfører blant annet at en aktør som endrer eller installerer ny programvare i et kassasystem, også regnes som leverandør av kassasystemer.

Praktiske implikasjoner

Det nye regelverket har betydelige implikasjoner for både leverandører av kassasystemer og bokføringspliktige som bokføringsloven krever skal benytte kassaapparat.

Fra 1. januar 2017 skal leverandører av kassasystemer bare kunne tilby kassasystemer som oppfyller regelverket om kassasystemer. Før systemet kan tilbys for salg, utleie eller utlån, må leverandørene avgi en produkt-erklæring til skattekontoret om at kassasystemet oppfyller kravene i regelverket. Produkt-erklæringen må oppdateres ved nye versjoner av kassasystemet. Det skal også foreligge en systembeskrivelse om oppbyggingen av

og alle funksjonene i kassasystemet. Dersom leverandøren av kassasystemet ikke har levert produkt-erklæring, eller kassasystemet ikke oppfyller kravene i kassasystemloven eller i forskriften til loven, kan skattekontoret pålegge leverandøren gebyr.

Innen 1. januar 2019 må bokføringspliktige virksomheter oppgradere eller anskaffe nye kassasystemer med produkt-erklæring og bruke disse til registrering og dokumentasjon av kontant-salg mv. De bokføringspliktige har altså perioden frem til 1. januar 2019 for å fase ut eksisterende kassasystemer. Ved anskaffelse av kassasystem før loven trer i kraft, bør de bokføringspliktige ha med seg de kommende kravene i vurderingen av hvilken leverandør og hvilket kassasystem som velges. IKT-Norge har advart mot useriøse aktører i bransjen.

Kassasystemforskriften

Kassasystemforskriften inneholder utfyllende bestemmelser om krav til kassasystemet og systembeskrivelsen, samt krav til elektronisk levering og signering av produkt-erklæringen. Bestemmelsene i kassasystemforskriften er til dels svært detaljerte.

Det er bestemmelser om påbudte funksjoner og om funksjoner et kassasystem ikke kan ha. Det skal blant annet ikke være mulig å foreta registreringer i kassasystemet dersom kassaskuffen er åpen. All bruk av kassasystemet skal lagres fortløpende i den elektroniske journalen, og denne skal være sikret mot endring og sletting.

Forskriften inneholder også detaljerte krav til innholdet i X-rapporten og Z-rapporten, samt til innholdet i de forskjellige kvitteringene kassasystemet skal produsere. Av en kopikvittering skal det for eksempel tydelig fremgå at det er en kopi, i en tekst som er minst dobbelt så stor som teksten som angir beløp. Det skal ikke være mulig å skrive ut mer enn én kopikvittering.

En leverandør som blir kjent med at et kassasystem ikke er i samsvar med regelverket, skal melde fra til skattekontoret og utbedre mangelen eller trekke kassasystemet fra markedet. Dersom kassasystemet trekkes fra markedet, skal leverandøren melde fra til sine kunder.

6. juli 2016 ble det gjort enkelte endringer og presiseringer i kassasystemforskriftens definisjoner. Funksjon for treningsbruk er nå tillatt i kassasystemet på nærmere angitte betingelser. Videre er det gitt nærmere bestemmelser om bruk av klassesystemet for å registrere kredittsalg.

Nærmere veiledning

Skattedirektoratet har utarbeidet merknader til kassasystemforskriften. Disse er tilgjengelige på nettsidene til skatteetaten, se skatteetaten.no/no/Radgiver/Bokforing-og-regnskap/Kassasystemer. Forskriften og merk-nadene til forskriften er også oversatt til engelsk.

Høsten 2016 holder Skattedirektoratet månedlige samlinger for system-leverandører. Det er også lagt ut noen ofte stilte spørsmål og svar om kassasystemer på skatteetatens nettsider.



Det nye regelverket har betydelige implikasjoner for både leverandører av kassasystemer og bokføringspliktige som bokføringsloven krever skal benytte kassaapparat.

AKTUELLE SATSER > A JOUR PR. > 10.09.2016

AVGIFTSSATSER 2016

Arbeidsgiveravgift

Sone	Sats ¹⁾
I	14,1 %
I a	10,6 % / 14,1 % ²⁾
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IV a	7,9 % ³⁾
V	0,0 %

Sone for arbeidsgiveravgift fastsettes etter hvilken kommune selskapet driver virksomheten i, dvs. hvor foretaket, ev. underenheter av foretaket er registrert. For ambulerende virksomhet og virksomhet som driver arbeidsutleie, benyttes satsen for den sonen hvor hoveddelen av arbeidet er utført dersom denne satsen er høyere enn satsen i registreringskommunen.

1) Arbeidsgivere med aktivitet innenfor visse sektorer, bl.a.:

- transportsektoren (unntatt bl.a. drosjebiltransport, lagervirksomhet og flyttetransport)
- energisektoren (unntatt bl.a. bergverk og olje og gassutvinning)
- produksjon av stål og syntetiske fiber
- finans og forsikring
- bedriftsrådgivning og hovedkontortjenester for andre selskaper i konsernet

må beregne arbeidsgiveravgift etter satsene i sone I. Det samme gjelder for ambulerende virksomhet eller arbeidsutleie innenfor slike sektorunntatte aktiviteter.

Avgift kan likevel beregnes etter satsen for lokaliseringssonen så lenge differansen mellom avgift beregnet etter satsen i lokaliseringssonen og avgift beregnet etter en sats på 14,1 %, ikke overstiger kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei). Etter det er satsen 14,1 %. Fribeløpene gjelder på konsernnivå.

Er det gjennomført et klart regnskapsmessig skille, gjelder reglene bare for lønn knyttet til den sektorunntatte aktiviteten.

2) I sone I a kan avgift beregnes etter en sats på 10,6 % inntil differansen mellom den arbeidsgiveravgiften som ville ha fulgt av en sats på 14,1 % og avgiften som beregnes etter satsen på 10,6 %, overstiger kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei). Etter det er satsen 14,1 %. Dette gjelder ikke for jordbruk, skogbruk, fiske og visse beslektede virksomheter der satsen uansett er 10,6 %.

3) For jordbruk, skogbruk, fiske og visse beslektede virksomheter i sone IV a er satsen 5,1 %.

Merverdiavgift

Ordinært 25 %

Matvarer 15 %

Persontransport, romutleie, kringkastingstjenester, adgang til museer, fornøylesparker og idrettsarrangementer 10 %

BETALINGSTERMINER – VIKTIGE DATOER

A = Betaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift

M = MVA-oppgaven: Levering og betaling

F = Forskuddsskatt personlige skattytere (næringsdrivende)

E = Forskuddsskatt upersonlige skattytere, f.eks. AS

	A	M	F	E
1. termin	15.03.	11.04.	15.03.	15.02.
2. termin	18.05.	10.06.	18.05.	15.04.
3. termin	15.07.	31.08.	15.09.	
4. termin	15.09.	10.10.	15.11.	
5. termin	15.11.	12.12.		
6. termin	16.01.	10.02.		

Frist for A-melding: den 5. i måneden etter utbetaling.

GEBYRER TIL BRØNNØYSUNDREGISTRENE MV.

Forsinkelsesgebyrer ved innsending av årsregnskap

Første 8 uker 1R kr 1025 pr. uke

Neste 10 uker 2R kr 2050 pr. uke

Neste 8 uker 3R kr 3075 pr. uke

Forsinkelsesgebyr beregnes når regnskapet leveres etter 31. juli.

Regnskapet skal sendes inn elektronisk.

RENTESATSER

Forsinkelsesrente (morarente)

Fra 01.01. til 30.06.2016 8,75 % p.a.

Fra 01.07. til 31.12.2016 8,50 % p.a.

Rentetillegg og rentegodtgjørelse ved skatteoppgjøret

Rentesatsen er 0,56 % p.a. og er lik for både restskatt og tilgodebeløp. Ordinær rente ved skatteavregning er ikke skattepliktig eller fradragsberettiget. For restskatt beregnes det rentetillegg fra 1. juli 2015

(fra 15. mars 2016 for upersonlige skattytere) til forfall 1. termin. For tilgodebeløp beregnes rente fra 1. juli 2015 (fra 15. mars 2016 for upersonlige skattytere) til skatteoppgjøret blir sendt. For tilleggsforskudd beregnes rente fra 31. mai 2016 til skatteoppgjøret blir sendt.

Renter etter vedtak om endringssak

Ved endringer i skatt og avgift etter endringssak beregnes det renter etter følgende satser:

	2015	2016
Renter ved økning av skatt og avgift	2,25 % p.a.	1,75 % p.a.
Rentegodtgjørelse ved nedsettelse av skatt og avgift	1,25 % p.a.	0,75 % p.a.

Rentesatser ved forsinket betaling av skatt/avgift:

Ved forsinket innbetaling av skatter og avgifter (betaling etter forfall) svares forsinkelsesrenter etter den ordinære satsen for forsinkelsesrenter.

Utgiftsgodtgjørelser 2016

Godtgjørelse til kost

Innland

Dagsreiser uten overnatting:

Fra 6 til 12 timer: kr 280

Over 12 timer: kr 520

Måltidstrekk: Frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 %

Reiser med overnatting:

Over 12 timer: kr 710

For reiser som varer mer enn ett døgn, regnes 6 timer eller mer inn i det nye døgnet som et helt nytt døgn.

Måltidstrekk i godtgjørelsen: Frokost: kr 142 (20 %), lunsj kr 213 (30 %), middag kr 355 (50 %).

Natttillegg

Ulegitimert natttillegg ved overnatting: kr 430

Utland

I utlandet gjelder det egne satser for hvert land, se: regjeringen.no/no/dokumenter/utenlandsregulativet/id438645/

Skattedirektoratets forskuddssatser for trekkfri kostgodtgjørelse

For arbeidstaker som bor på pensjonat

eller hybel/brakke uten mulighet for å koke mat: kr 307

For arbeidstaker som bor på hybel/brakke der

det er mulighet for å koke mat eller har overnattet privat: kr 200

Matpenger (fravær fra hjemmet minst 12 timer) kr 89

Bilgodtgjørelse

10 000 km kr 4,10 pr. km

Over 10 000 km kr 3,45 pr. km

Arbeidstakere i Tromsø gis et tillegg på kr 0,10 pr. km til satsene ovenfor.

Bruk av El-bil pr. km kr 4,20

Tillegg pr. passasjer pr. km kr 1,00

Tillegg for tilhenger pr. km kr 1,00

Satsene for bilgodtgjørelse og passasjertillegg gjelder også utenlands.

Den skattefrie delen av bilgodtgjørelsen er kr 3,80 pr. km for de første

10 000 km og deretter kr 3,45. Dette gjelder også el-bil og kjøring i

Tromsø. For reiser i utlandet er den skattefrie satsen kr 3,80 pr. km

uansett kjørelengde.

NATURALYTELSER

Bilbeskatning 2015 og 2016

Fordelen ved privat bruk av firmabil skal med i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Fordelen fastsettes til 30 % av bilens listepris inntil kr 293 200

(kr 286 000 i 2015) og 20 % av overskytende listepris.

Ved følgende forhold reduseres listepreisen til:

	Ordinær bil	Elbil
Elbil	–	50,00 %
Eldre bil enn tre år pr. 1. jan.	75,00 %	37,50 %
Yrkeskjøring over 40 000 km	75,00 %	50,00 %
Eldre bil og yrkeskjøring over 40 000 km	56,25 %	37,50 %

Ved firmabilordning i deler av inntektsåret fastsettes fordelene forholds-
messig for antall hele og påbegynte måneder bilen har stått til disposisjon.

Er det tjenstlig behov for varebil klasse 2 eller lastebil under 7,5 tonn,
reduseres listepreisen med 50 % oppad begrenset til kr 150 000. Føres det
elektronisk kjørebok kan fordelene for slike biler alternativt fastsettes til
faktisk privatkjøring multiplisert med en kilometersats på kr 3,40.

For biler der fordelene ikke står i forhold til listepreisen, fastsettes
fordelene på forskuddsstatistikk til kr 52 000 for 2016 (kr 51 000 for 2015).

Rentefordel ved rimelig lån hos arbeidsgiver

Rentefordelen settes til differansen mellom normrentesatsen og
den faktiske betalte renten. Mindre, kortsiktige lån beskattes ikke
(lånebeløp på inntil 3/5 G = kr 55 546 pr. 01.05.2016 med
tilbakebetalingstid høyst ett år).

Normrentesatser i	2015	2016
Januar og februar	2,50 %	2,50 %
Mars og april	2,90 %	2,30 %
Mai og juni	2,80 %	2,30 %
Juli og august	2,70 %	2,20 %
September og oktober	2,70 %	2,20 %
November og desember	2,70 %	2,20 %

SKJERMINGSRENTE

Skjermingsrente på lån til selskaper

	2015	2016	Optimal rente
Januar–februar	0,8 %	0,5 %	0,66 %
Mars–april	0,8 %	0,5 %	0,66 %
Mai–juni	0,8 %	0,5 %	0,66 %
Juli–august	0,8 %	0,5 %	0,66 %
September–oktober	0,8 %	Fastsettes senere	Fastsettes senere
November–desember	0,5 %	Fastsettes senere	Fastsettes senere

Renter på lån fra personer til selskaper er skattepliktig som alminnelig
inntekt. Renter som overstiger skjermingsrenten, skattlegges én gang
til som alminnelig inntekt. Skjermingsrenten fastsettes på forskudd
for to og to måneder av gangen og offentliggjøres på Skatteetatens
hjemmeside www.skatteetaten.no

Elektronisk kommunikasjon

Skattepliktig fordel ved arbeidsgivers dekning av utgifter til telefon og
internett mv. settes til kr 4392 pr. år (366 pr. mnd.) uavhengig av antall
kommunikasjonstjenester som dekkes. I tillegg kan det dekkes inntil
kr 1000 pr. år skattefritt for fellesfakturerte varer og tilleggstjenester.
Fordelen reduseres ikke selv om arbeidstakerne selv dekker kostnader
til telefon mv.

FERIEPENGES

Etter ferieloven:	(4 uker og én dag)	Med 5 uker ferie
Personer under 60 år	10,2 %	12,0 %
Personer over 60 år m/inntekt inntil 6 G	12,5 %	14,3 %
For inntekt utover 6 G	10,2 %	12,0 %

GRUNNBELØP I FOLKETRYGDEN

Grunnbeløpet (1 G) pr. 01.05.2016 =	kr 92 576
Grunnbeløpet (1 G) pr. 01.05.2015 =	kr 90 068
Gjennomsnittlig grunnbeløp for 2016 =	kr 91 740
Gjennomsnittlig grunnbeløp for 2015 =	kr 89 502

GAVER I OG UTEFOR ANSETTELSESFORHOLD

Skattefrihet for mottaker	Verdi	Frdrag for giver
• Ansettelsestid 25, 40, 50 og 60 år	kr 8000	ja
• Gullklokke m/innskrif.	kr 12 000	ja
• Bedriften har bestått i 25 år eller antall år delelig med 25	kr 3000	ja
• Bedriften har bestått i 50 år eller antall år delelig med 50	kr 4500	ja
• Arb.taker gifter seg, går av med pensjon, slutter etter min. 10 år, eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år	kr 3000	ja
• Premie for forbedringsforslag	kr 2500	ja
• Andre gaver i arbeidsforhold	kr 1000	nei
• Erkjentlighetsgave utenfor arbeidsforhold	kr 500	ja

Ovennevnte gjelder kun for gaver i form av naturalia.

SKATTESATSER 2015 OG 2016

Aksjeselskaper	Inntektsskatt	2015	2016
		27,0 %	25,0 %

Personer

Alminnelig inntekt (Nord-Troms og Finnmark 23,5 %)	27,0 %	25,0 %
Trygdeavgift lønnstakere	8,2 %	8,2 %
Trygdeavgift næringsinntekt innen fiske, fangst og barnepass i eget hjem	8,2 %	8,2 %
Trygdeavgift annen næringsinntekt	11,4 %	11,4 %
Trygdeavgift pensjonsinntekt samt, lønns- og næringsinntekt for personer under 17 eller over 69 år	5,1 %	5,1 %

Trinnskatt (toppskatt)

	2015	2016
Trinn 1: Innslagspunkt		159 800
Sats		0,44 %
Trinn 2: Innslagspunkt		224 900
Sats		1,77 %
Trinn 3: Innslagspunkt	550 550	565 400
Sats	9,0 %	10,7 %
Sats Nord Troms og Finnmark	7,0 %	8,7 %
Trinn 4: Innslagspunkt	885 600	909 500
	12,0 %	13,7 %

Personfradrag

	2015	2016
Klasse 1	50 400	51 750
Klasse 2	74 250	76 250

Formuesskatt

	2015	2016
Innslagspunkt, sats 0,85 %	1 200 000	1 400 000

Maksimalt skattefradrag for pensjonister	kr 30 800	kr 29 880
Nedtrapping 15,3 % fra	kr 180 800	kr 184 800
Nedtrapping 6,0 % fra	kr 273 650	kr 278 950
Særfradrag for uførhet	opphevet	opphevet
Særfradrag for enslige forsørgere	kr 48 804	kr 51 804

MINSTEFRADRAG

Minstefradrag i lønn	2015	2016
Sats	43 %	43 %
Minimum	kr 31 800	kr 31 800
Maksimum	kr 89 050	kr 91 450

Minstefradrag i pensjonsinntekt

	2015	2016
Sats	29 %	29 %
Minimum	kr 4 000	kr 4 000
Maksimum	kr 72 200	kr 73 600

AVSKRIVNINGER – DRIFTSMIDLER

Grp.	Gjenstand	2015	2016
A:	Kontormaskiner	30 %	30 %
B:	Ervært goodwill	20 %	20 %
C:	Vogn, varebiler, lastebiler, busser, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede	20/22 % ¹	20/22 % ¹
D:	Personbiler, traktorer, annet rullende maskineri og materiell, andre maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.m.	20 (30) % ²	20 (30) % ²
E:	Skip, fartøyer, rigger m.m.	14 %	14 %
F:	Fly og helikopter	12 %	12 %
G:	Anlegg for overføring og distribusjon av elkraft og elektroteknisk utrustning	5 %	5 %
H:	Bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder m.m.	4 % ³	4 % ³
I:	Forretningsbygg	2 %	2 %
J:	Fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.	10 %	10 %

¹ Lastebiler, vogntog og busser kan avskrives med 22 %.

² 10 % startavskrivning for driftsmidler i saldogruppe d.

³ Bygg og anlegg med brukstid under 20 år kan avskrives med inntil 10 %.
Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med inntil 6 %.

Likviditetsstyring med kontantstrømoppstilling

God likviditetsstyring er avgjørende for å kunne ha en forsvarlig drift. Selskapets hovedformål vil også være å «få mer penger inn, enn det renner ut». Forståelsen av kontantstrømanalysen vil derfor være et viktig verktøy i denne sammenhengen.



Rådgiver
Hans Olav Sekkeseter,
Sticos

Regnskapsregler, valg av prinsipper, estimater og periodiseringer gjør at regnskapet for enkelte fremstår som en tåkelegging av tingenes tilstand. Det er ikke nok å se om regnskapet viser et over- eller underskudd, man må skjønne hvilke forutsetninger regnskapet er basert på for å få et godt bilde av nåsituasjonen. Vi skal her se på områder hvor det er nyttig å utarbeide en kontantstrømoppstilling og vise hvorfor dette er nyttig også for mange virksomheter som ikke er pliktige til å utarbeide en slik oppstilling.

Hva er en kontantstrømoppstilling?

Kontantstrømoppstillingen viser hvorfor bankkontoen viser den saldoen den gjør, på tross av at regnskapet viser helt andre tall. Oppstillingen tar ikke hensyn til vurderingsregler og prinsipper og periodisering, men viser kort og godt hva konsekvensen av all vår aktivitet er for kontantbeholdningen.

Et salg på kreditt vil derfor bli ulikt ført i regnskapet og i kontantstrømoppstillingen. I regnskapet blir salget ført idet varen leveres, og det tas hensyn til flere vurderingsregler. I kontantstrømoppstillingen blir salget ført idet pengene kommer inn på konto, uten nærmere vurdering.

Kontantstrømoppstilling er kort sagt faktiske kontante inn- og utbetalinger for perioden.¹

Hvorfor kontantstrømoppstillingen er viktig

Regnskapet er en oppstilling som viser verdien av den aktiviteten vi utfører. I Brønnøysundregistrene kan vi finne regnskaper for alle norske virksomheter, og på den måten gjøre en vurdering av den enkelte virksomhetens verdiskapning. Men det er ikke alltid slik at virksomheter som bidrar til verdiskapning er i stand til å realisere denne. Ser vi på historiske tall hos virksomheter som har gått konkurs, viser mange av disse tilsynelatende greie tall, med overskudd fra år til år. Kanskje en litt skadeskutt balanse – men med positive resultater kan man ofte tro at dette vil gå seg til litt over tid. Ofte er dette små selskaper, hvor aksjonæren(e) har lånt inn penger for å komme over en «kortsiktig likviditets-skvis». Årsaken til denne likviditets-skvisen er som regel at pengene renner fortere ut av selskapet enn de kommer inn. Leverandører og det offentlige kan være nådeløse på innkreving, men når det kommer til egne kunder, er man romslig og forståelsesfull for en presset økonomi. Denne kombinasjonen er en dødelig spiral, og en kontantstrømoppstilling kan synliggjøre denne på en veldig effektiv måte.

Enkelte virksomheter er mer utsatt for en slik spiral enn andre.

I en oppstartfase vil mange bli overrasket over tiden det tar fra en vare eller tjeneste blir levert til pengene faktisk

blir betalt inn. En del kunder må til og med purres på opptil flere ganger. Dager og uker går uten at pengene kommer inn, mens både merverdiavgift, lønn og leverandører skal betales på løpende bånd. Det er mange eksempler på virksomheter som har gått konkurs som følge av en «kortsiktig» likviditetsutfordring, som ikke var så forbigående som man hadde håpet på.

Hva kan en kontantstrømoppstilling si oss?

En kontantstrømoppstilling er satt opp for å vise pengestrømmene i virksomheten, og vise hvilke kilder de kommer fra. En standard oppstilling er delt opp i tre deler som hver for seg viser hvor i virksomheten penger tilføres og forbrukes.

Den første delen er Operasjonelle aktiviteter. Denne er nært knyttet opp mot resultatregnskapet, og viser om vi klarer å generere penger i den ordinære driften. Her vil vi se at periodiseringer i regnskapet kan gi store avvik. Vi vil for eksempel også se hvordan en oppbygging av lager tapper likviditeten, og motsatt vil vi se en foss av penger komme inn idet salgssesongen starter, og kundene betaler for de ettertraktede lagervarene. Selger vi på kreditt, vil imidlertid dette virke som en oppdemning av de innkommende kontantstrømmene. Her vil pengestrømmen først frigis på forfallsdagen – eller noen dager eller uker senere. Resultatregn-

¹ NRS Kontantstrømoppstilling 2.1.

skapet vil imidlertid vise inntekter og kostnader som stabilt følger hverandre i begge disse periodene, uavhengig av om man har kontant- eller kredittsalg.

Del to kalles investeringsaktiviteter, og her ligger kjøp og salg av eiendeler som ikke er en del av varekretsløpet. Kjøpes det en ny anleggsmaskin, vil det ha en umiddelbar innvirkning i kontantstrømmen, mens i regnskapet vil denne utgiften periodiseres og spres over hele sin levetid gjennom avskrivning.

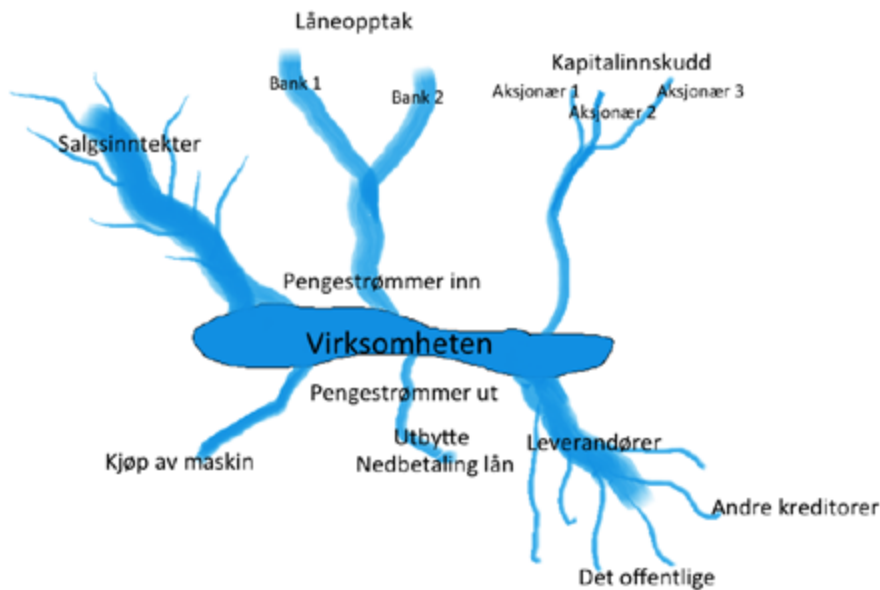
Til slutt har vi finansieringsaktiviteter. Her ser vi utviklingen i gjeld og egenkapital, og hvordan disse er med på å tilføre eller tappe virksomheten for penger.

En gjenganger blant mange selskaper som går konkurs til tross for greie resultater, er at del 1 har en negativ tendens – for eksempel at man ikke har god nok oppfølging av kundene. Pengene kommer ikke inn til tross for at man har solgt en vare. Denne negative kontantstrømmen prøver man så å kompensere for med en positiv kontantstrøm fra del 3. Enten ved at eier skyter inn penger, eller at man trekker på kassakreditt eller tar opp andre lån. Et typisk eksempel er også lageroppbygging der man gjerne er for optimistisk i forhold til verdien av varene og utsetter nødvendig nedskrivning av verdien av varene.

Likviditetsstyring handler om å ha kontroll på de ulike pengestrømmene i virksomheten, og kunne koordinere dem slik at man til enhver tid er i stand til å innfri de løpende forpliktelsene. Det handler om å kjenne til de ulike kildene og den rytmen de har, både på inn- og utbetalinger.

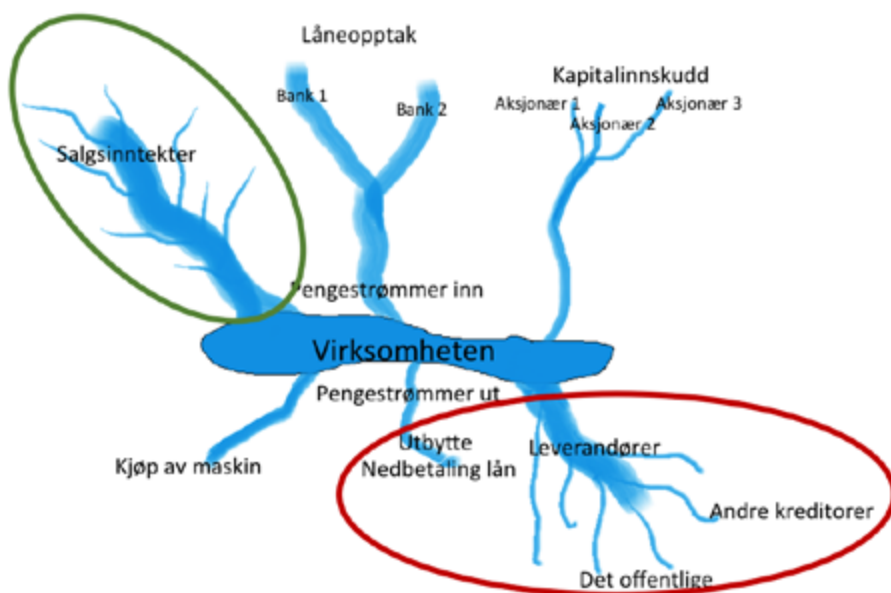
En kontantstrømoppstilling gir oss en slik oversikt innenfor et gitt tidsrom, og sammen med regnskapet gir det en god pekepinn på virksomhetens overlevelsessevne.

Større virksomheter er pliktige til å utarbeide en kontantstrømoppstilling som en del av regnskapet. Mindre virksomheter slipper unna dette kravet, og derfor har det muligens



Man bør kjenne til kilden og rytmen til sine ulike pengestrømmer.

Over tid bør man se at kjernevirksomheten klarer å tilføre nok midler til å dekke det vesentligste av pengestrømmene som går ut.



Over tid bør pengestrømmene i den grønne sirkelen være større enn strømmene i den røde.

også tradisjonelt vært lite fokus på denne delen av regnskapet. Dette er heldigvis i ferd med å endre seg.

Daglig leder

Etter aksjeloven skal daglig leder minst hver fjerde måned underrette styret om selskapets virksomhet, stilling og resul-

tatutvikling.² Denne rapporteringen skal være mer detaljert enn en regnskapsrapport. «Hvor omfattende og detaljert en slik redegjørelse skal være, må avgjøres konkret ut fra selskapets størrelse, hva slags saker daglig leder har hatt til behandling siden forrige

² Aksjeloven § 6-15.

underretning, og hvor stor betydning disse sakene må anses å ha for vedkommende selskap. Det må også legges vekt på hva slags rolle styret selv har i selskapet. Dersom styret opptrer aktivt i forvaltningen, må det stilles mindre krav til rapporteringen enn dersom styret i første rekke har en tilsynsfunksjon. Avgjørende må være at styret gis en rimelig mulighet til å kunne vurdere daglig leders arbeid og selskapets stilling.»³

Det er naturlig at redegjørelsen også omfatter likviditetsutviklingen i selskapet, særlig i tilfeller dette kan bli en utfordring for den fremtidige aktiviteten.

Styrets ansvar

Aksjeloven ansvarliggjør det enkelte styremedlemmet med et personlig ansvar for tap som blir påført selskapet, aksjeeiere eller andre.⁴ Dette gjelder også ved uaktsomhet fra styrets side. Å fatte avgjørelser kun på bakgrunn av et periodisert regnskap er med andre ord en risikosport et styre bør ha et bevisst forhold til. Å ikke ha oversikt over likviditeten vil kunne ses på som uaktsomhet, all den tid styret er pliktig til å holde seg informert om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling.⁵

³ Ot.prp. nr. 23 (1996-97) kap. 15 Til § 6-15 s. 148 sml. NOU 1992: 29 s. 152.

⁴ Aksjeloven § 17-1.

⁵ Aksjeloven § 6-15.

En viktig del av styrets oppgaver er derfor å danne seg et bilde av pengestrømmene i virksomheten. Dette gjelder ikke bare historiske tall. Her må styret se mer fremover og være mer aktiv i forhold til videre drift og også forstå hvilke innhugg i likviditeten et styrevedtak vil medføre.

I forbindelse med utbytteutdeling må styret påse at selskapet har forsvarlig egenkapital og likviditet i forhold til videre drift. Styret bør i alle vedtak om utbytteutdeling dokumentere sin vurdering på dette området. Det vil da gjerne være behov for likviditetsprognoser som bygger på samme tankegang som en kontantstrømanalyse.

Kreditorer

Både banker, andre långivere, leverandører og andre kreditorer bør være interessert i å se nærmere på selskapets likviditetssituasjon. Disse må naturligvis forholde seg til selskapets rapportering, men vil også kunne stille krav til rapportering av likviditet som en del av en låneavtale. Evnen til å betjene kreditt er kritisk for en kreditor. Om denne betjeningsevnen opprettholdes av driftsaktiviteter, eller om man finansierer gammel gjeld med ny gjeld, vil være av stor betydning for vurdering av sikkerhet og for hvilke vilkår man stiller. Her ser vi at uriktig eller mangelfull rapportering

til kreditorer kan påføre disse tap, og i sin ytterste konsekvens kan det enkelte styremedlemmet bli personlig erstatningspliktig for et slikt tap.

Et regnskap inneholder ofte poster som er beregnet ut fra estimat og usikre forutsetninger. Dette er poster som gjerne vil ha en ukjent effekt på likviditeten da det kan være stor usikkerhet rundt verdiene/avsetningene. Disse postene vil kunne påvirke regnskapets resultat og egenkapital i ønsket retning. Det er viktig at banker og andre långivere har forståelse for denne typen poster og ser risikoen rundt det. I en kontantstrømanalyse vil postene trekkes ut og være synlige i forhold til sammenheng med likviditet.

I kontantstrømanalysen satt opp etter anbefalt modell fra norsk regnskapsstandard, fremstår trekk på kassekreditten som en «positiv» effekt. Det er med på å finansiere drift og investeringer, altså en finansieringsaktivitet. En bank/långiver vil ikke alltid se på det som positivt. Maksimalt trekk på kassekreditten er et signal om at man gjerne har en stram økonomi. Denne posten bør derfor gjerne kommenteres i en rapportering av kontantstrøm.

Oppsummering

En kontantstrømoppstilling er i korte trekk en oversikt som viser de faktiske inn og utbetalingerne en virksomhet har i en gitt periode, og som sier noe om hva kilden er og hvor forbruket benyttes. Denne informasjonen er viktig for å vurdere selskapets stilling på et gitt tidspunkt, og for å forstå om selskapet er levedyktig på bakgrunn av den aktiviteten den driver. Intern likviditetsrapportering bør være en del av styrets saksbehandling, da det enkelte styremedlemmet plikter å holde seg orientert om stilling og resultatutvikling. Også for kreditorer vil det ha verdi for vurdering av fordelingen om virksomheten har betjeningsevne. På et eller annet tidspunkt bør man sette ned foten for hvor lenge man skal kaste friske penger etter gammel gjeld, og en likviditetsrapportering vil kunne gi kritisk informasjon til en slik vurdering.



En kontantstrømoppstilling viser pengestrømmene i virksomheten og hvilke kilder de kommer fra.

Eksempel:

Denne oppstillingen viser kontantstrømmen i et selskap som gikk med overskudd i åtte år på rad. Så gikk det konkurs. En nærmere titt på kontantstrømmen, kombinert med en kritisk gjennomgang av balansen avslører store svakheter. Selskapet klarer ikke å generere en positiv kontantstrøm fra

drift, og er stadig avhengig av kapitaltilgang i form av lån eller egenkapital. I tillegg ser vi et lager som spiser store deler av likviditeten. Trekk på kassakreditt fremstår som en finansieringsaktivitet, og er dermed gjemt litt bort. Denne burde heller vært presentert på en egen linje sammen med kontantbeholdningen.

Kontantstrømoppstilling

	20x2	20x1
Kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter		
Tilført fra årets virksomhet *	1 077	1 791
Endring i varelager	-10 045	-6 380
Endring i kundefordringer	989	-5 741
Endring i leverandørgjeld	7 683	3 869
Endring i andre tidsavgrensningsposter	-576	403
Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter	-871	-6 058
Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter		
Investering i varige driftsmidler	-40	-156
Solgt aksjer i datterselskap		1 252
Solgt driftsmidler	95	1 234
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter	55	2 330
Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter		
Nedbetaling av langsiktig gjeld	-3 720	-310
Opptak ny langsiktig gjeld	843	3 883
Innbetalt ny egenkapital	4 550	-
Økning i langsiktige fordringer/periodiseringer	-3 744	-4 998
Netto endring kassakreditt	2 187	5 181
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter	115	3 756
Netto endring i kontanter og ekvivalenter	-701	28
Netto endring av likvider	-701	28
Likviditetsbeholdning 01.01	953	925
Likviditetsbeholdning 31.12	242	953
* Årets resultat	394	1 751
Netto gevinst/tap ved salg av driftsmidler	63	-1 141
Endring utsatt skatt/skattefordel	-126	200
Ordinære avskrivninger	747	981
Tilført fra årets virksomhet	1 077	1 791

I SALG NÅ!

kr 299,-

Styrearbeid

Fra teori til praktisk handling

Boken inneholder praktiske eksempler og gir en innføring i juridiske spørsmål som er sentrale for styrearbeidet.



kr 395,-

Bokføringsloven

En praktisk veiledning i bokføringsreglene med konkrete eksempler og gjengivelse av lov, forskrift og uttalelser om god bokføringsskikk. 9. utgave.



kr 369,-

Skattefri omdanning

Boken behandler praktiske spørsmål som oppstår ved skattefri omdanning og belyser skattemyndighetenes praksis. Denne 2. utgaven er lik 1. utg., men uten e-bok.

**FAGBOKFORLAGET**e-post: ordre@fagbokforlaget.nofagbokforlaget.no

Rabatterte aksjer til ansatte

Er det slik at rimelige aksjer til ansatte alltid skattlegges som lønn? Hvordan verdsettes aksjene? Og får selskapet fradrag? Det er spørsmål vi skal belyse i denne artikkelen om aksjer til ansatte til underpris.



Rådgiver skatt
Børge Busvold,
Revisorforeningen

Mange eiere og bedrifter ønsker å tilby ansatte aksjer i selskapet for å motivere dem til å ha samme mål som ledelsen om å styrke verdiskapningen i bedriften. Medeierskap kan også sikre at nøkkelpersoner blir i bedriften.

Skattemessig er det ofte mer gunstig å tilby rimelige aksjer enn andre incentivordninger som f.eks. opsjoner. Aksjefordelen beskattes som lønn når aksjene blir tildelt. Senere verdistigning på aksjene beskattes kun som kapitalinntekt.

Videre kan en ansatt aksjonær fritt velge mellom å klassifisere utdelinger fra selskapet som utbytte eller som lønn, uten at skattemyndighetene vil omklassifisere utdelingen.¹ Merk at dette bare gjelder når den ansatte er direkte eier i aksjeselskapet og ikke eier aksjene gjennom et annet selskap.

Når er aksjene skattepliktige som lønn?

For å være skattepliktig som lønn må fordelene (underprisen) være det skatteloven kaller en «fordel vunnet ved arbeid». Som utgangspunkt kan en legge til grunn at dette vilkåret som regel vil være oppfylt dersom en ansatt mottar aksjer vederlagsfritt

eller til underpris. Kan skattyter godtgjøre at det ikke er ansettelsesforholdet, men noe annet som er årsaken til at han eller hun fikk aksjene, er det ikke adgang til å beskatte fordelene som lønn.

Generasjonsskifte

Et praktisk unntak kan være aksjer i bedrifter der det skal skje et generasjonsskifte. Det er ikke uvanlig at neste generasjon begynner i bedriften som vanlig ansatt og får tildelt aksjer etter hvert, med henblikk på å ta over bedriften. I slike tilfeller må det kunne legges til grunn at det er slektsskapsforholdet og det forestående generasjonsskiftet, og ikke ansettelsesforholdet, som er bakgrunnen for at aksjene overføres.

Slike overføringer (gaver) er ikke skattepliktige, men neste generasjon må overta givers inngangsverdi på aksjene hvis denne er lavere enn vederlaget.

Aksjer til en ansatt som også er aksjonær

Når den som mottar de rimelige aksjene er både ansatt og aksjonær, vil nok utgangspunktet fortsatt være at fordelene skal beskattes som lønn og ikke som aksjeutbytte. Unntak kan imidlertid tenkes når det er klart at det er aksjonærforholdet som har vært avgjørende for at man fikk tilbudet om å kjøpe aksjer. Dette kan

f.eks. være aktuelt dersom samtlige aksjonærer har fått tilbud om aksjer og flere av disse ikke er ansatt i selskapet.²

Aaby Marine-dommen

En interessant sak der retten kom til at det ikke var ansettelsesforholdet som var årsaken til at en ansatt fikk kjøpe aksjer til underpris, er den såkalte Aaby Marine-saken fra 2013.³ Aaby Marine drev detaljhandel med Windy fritidsbåter, men hadde slitt med svake resultater de siste årene. Eierne skulle trappe ned og inngikk en kombinert ansettelses- og salgsavtale med en ny daglig leder som skulle få kjøpe 48 % av aksjene i 1995, 3 % i 2001 og 49 % i 2006. Skattesaken gjaldt overdragelsen av de siste 49 % i 2006. Da hadde selskapet gått bra i en periode og begynt å tjene gode penger.

Vederlaget skulle etter avtalen settes til reell verdi av den bokførte egenkapitalen, som utgjorde ca. 2,3 millioner kroner i 2006. På dette tidspunktet var den tidligere eieren død og det var enken som solgte den siste aksjeposten. Hun anslo virkelig verdi på hele selskapet til ca. 20 millioner kroner, noe som verdsetter den solgte aksjeposten til 9,8 millioner kroner.

¹ Se Skattedirektoratets uttalelse av 24. mars 2009.

² Se Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1998 side 100.

³ Borgarting lagmannsrett, Utv. 2013 side 999.

Reglene den gangen ga adgang til å skrive opp inngangsverdien på arvede aksjer til virkelig verdi. For henne var halvparten av aksjene arvet fra avdøde. På grunn av denne regelen og adgangen til å RISK-regulere inngangsverdien på aksjer til og med inntektsåret 2005, beregnet hun seg et tap på 4,6 millioner kroner som hun krevde fradrag for.

Skattemyndighetene mente at den nye eieren hadde ervervet aksjer til underpris som ansatt og at selskapet måtte beregne arbeidsgiveravgift av fordelene.

Lagmannsretten var imidlertid sjeldent klar i dommen om at denne fordelene (underprisen) ikke kunne regnes som en «fordel vunnet ved arbeid». Retten viste til at formålet med aksjeoverdragelsen var å overdra virksomheten til ny eier. Da svekkes tilknytningen mellom fordelene og arbeidsforholdet. Videre la retten vekt på at overdragelsen skjedde suksessivt over en tiårsperiode og at kjøper allerede var majoritetsaksjeeier og den som faktisk drev selskapet.

Hvordan utdeles aksjer til ansatte?

Det er i praksis tre måter den ansatte kan få rimelige aksjer i bedriften på.

Den ansatte kan være med på en kapitalutvidelse, dvs. en emisjon, og betale et lavere beløp enn virkelig verdi. Den ansatte betaler da minst pålydende på aksjen ved kapital-

utvidelsen, men mottar aksjer som er verd mer enn pålydende.

Den andre metoden er at selskapet har ervervet aksjer i seg selv og sitter på en beholdning av egne aksjer i selskapet som selskapet deler ut til de ansatte. Aksjeloven kapittel 9 har regler om egne aksjer. Det er ikke noe vilkår at aksjonærer må betale noe dersom de får tildelt selskapets egne aksjer.

Den siste metoden er at en annen aksjonær i selskapet overfører aksjer til en ansatt. Dette kan skje vederlagsfritt eller til underpris. Dette krever ingen beslutninger i selskapet, men vær klar over at slike utdelinger kan utløse krav til samtykke fra styret og forkjøpsrett for øvrige aksjonærer etter reglene i aksjeloven § 4-15.

Aksjer mottatt fra eier eller annen aksjonær

Det skjer ofte at det ikke er selskapet, men en aksjonær som tilbyr rimelige aksjer til én eller flere ansatte. Ofte eier aksjonæren alle aksjene i selskapet slik at selskapet ikke har noen aksjer å dele ut. Aksjonæren ønsker likevel å knytte en bestemt nøkkelperson til bedriften eller sikre at nøkkelpersoner blir i bedriften.

Naturlig nok er fordelene skattepliktige for den ansatte selv om han eller hun får aksjene fra en aksjonær og ikke direkte fra selskapet. Det må videre beregnes arbeidsgiveravgift selv om det er aksjonæren som yter fordelene.

Problemstillingene i slike tilfeller blir mer av praktisk art. Hvem skal innberette fordelene i a-melding og hvem skal betale arbeidsgiveravgift? I praksis aksepterer skattemyndighetene at selskapet står for lønnsinnberetning og beregner og betaler arbeidsgiveravgiften. Selskapet kan i så fall også kreve fradrag for arbeidsgiveravgiften. Det kan ikke en personlig aksjonær.

Tilsvarende er det heller ingen tvil om at skatteplikten er den samme selv om aksjene deles ut av et annet selskap i konsernet enn fra det selskapet aksjonæren er ansatt i. Konsernselskapet som deler ut aksjene, vil i slike tilfeller neppe ha rett til fradrag da dette ikke kan ses på som en lønnskostnad for dette selskapet. Vi anbefaler derfor at verdien faktureres til selskapet der vedkommende er ansatt, slik at dette selskapet får fradrag for kostnaden som lønnskostnad.

En aksjonær som deler ut rimelige aksjer til ansatte, kan ikke kreve fradrag for dette som lønnskostnad. Han kan heller ikke kreve fradrag for tap på aksjer da en slik overføring må ses på som en gave og ikke som realisasjon. Den eneste muligheten for fradrag for tap på aksjer er dersom virkelig verdi på aksjen er lavere enn aksjonærens inngangsverdi og den ansatte betaler et vederlag som er over det rent symbolske. Fradraget er i slike tilfeller begrenset til differansen mellom inngangsverdi og virkelig verdi på aksjen. Vi må anta at dette kun vil være aktuelt i helt spesielle tilfeller.



“Det som driver oss i Bjørg Fjell er å finne de rette kandidatene til de rette jobbene”

PER Ø. FJELLVANG Rådgiver
Mobil: 982 40 422
per.fjellvang@bjorgfjell.no

Ta kontakt for en uforpliktende prat

BJØRG FJELL
Rekruttering

Fradragsrett for selskapet

Et selskap har rett til fradrag for sine lønnskostnader. Det er imidlertid en grunnleggende forutsetning for fradrag at man har hatt en såkalt «oppofrelse», dvs. at man må ha hatt en reduksjon i formuesstillingen.

Dersom den ansatte deltar i en kapitalforhøyelse og tegner aksjer i selskapet til en lavere pris enn markedspris, har ikke selskapet hatt noen slik oppofrelse. Selskapet vil derfor ikke kunne kreve fradrag i slike tilfeller. Dette gjelder selv om dette i realiteten er en lønnskostnad for selskapet.⁴ Selskapet kan imidlertid kreve fradrag for arbeidsgiveravgiften.

Det gis imidlertid fradrag dersom ansatte i datterselskaper tegner aksjer i morselskapet til det selskapet der den ansatte arbeider. Forutsetningen er at datterselskapet fører opp rabatten som gjeld til morselskapet. Da har datterselskapet hatt en oppofrelse.⁵

Dersom selskapet deler ut egne ervervede aksjer, har selskapet hatt en reduksjon av formuesstillingen i selskapet og oppfyller dermed grunnvilkåret for fradrag. Fradraget settes lik virkelig verdi av aksjen (minus det den ansatte eventuelt har betalt). Det vil si det samme beløpet som skal innberettes som skattepliktig fordel for den ansatte. At selskapet i sin tid betalte et høyere eller lavere beløp for aksjene spiller ingen rolle for hva selskapet kan kreve fradrag for.

Det er ikke aktuelt å foreta noen beregning av skattepliktig gevinst eller tap på aksjene i tillegg, da aksjene uansett er i fritaksmetoden.

Erverv gjennom holdingselskap

Det forekommer at ansatte ikke ønsker å eie aksjene direkte, men gjennom et holdingselskap som den ansatte stifter eller eier. Da er det viktig å gjøre dette på riktig måte, ellers kan det bli en skikkelig skattefelle for den ansatte.

Det er ingen tvil om at aksjefordelen er skattepliktig lønnsinntekt for den ansatte, selv om det er den ansattes selskap som mottar aksjene. Tildeles aksjene den ansattes aksjeselskap, vil imidlertid ikke aksjonæren få skrevet opp inngangsverdien på aksjene i holdingselskapet med det beløpet den ansatte er skattlagt for.⁶ Dette er altså en svært dårlig løsning for den ansatte.

Den ansatte bør heller motta aksjene personlig og la seg beskatte for aksjefordelen. Da kan den ansatte selge aksjene til holdingselskapet sitt til det beløpet han er skattlagt for, altså virkelig verdi. Det vil ikke bli noen skattepliktig gevinst da inngangsverdien på slike ansatteaksjer skal settes lik verdien som er lagt til grunn ved beskatningen av den ansatte.

Alternativt kan den ansatte skyte inn beholdningen av de mottatte aksjene som tingsinnskudd ved kapitalforhøyelse i holdingselskapet. Da øker inngangsverdien på aksjene i holdingselskapet med det beløpet den ansatte er beskattet for.

Verdsettelse av aksjene

Den ansatte skal beskattes for differansen mellom virkelig verdi av aksjene og det den ansatte eventuelt har betalt for aksjene. Bedriften må altså ta stilling til hva som er virkelig verdi på aksjene.

Å verdsette aksjer er ingen eksakt vitenskap. Det er naturlig å ta utgangspunkt i vanlige anerkjente verdsettelsesprinsipper, dvs. å beregne avkastningsverdi eller substansverdi. Det kan være fornuftig å innhente takst på aksjene foretatt av uavhengig takstmann.

Verdireducerende forhold

Skattemyndighetene aksepterer at det kan tas hensyn til typiske forhold som vil virke verdireducerende på aksjen. Dette gjelder bl.a. salgsrestriksjoner som f.eks. salgsforbud i en periode. Det samme gjelder tilbakeføringsplikt som f.eks. at aksjen må selges tilbake til en fastsatt gitt pris når den ansatte slutter

eller etter et visst antall år. Det må aksepteres at det gis en «minoritetsrabatt» da en mindre aksjepost som regel har en mindre verdi enn en stor aksjepost.

«Naken inn – naken ut»

En spesiell form for aksjerabatt som er vanlig for ansatteaksjer, er de såkalte «naken inn – naken ut»-avtalene. Slike avtaler innebærer at en ansatt, gjerne i typiske partnerskapselskaper (advokat-, revisjons-, megler- eller rådgivningsbransjen) ved kjøpet kun betaler pålydende eller andel av den bokførte egenkapitalen. Det betales altså ikke noe for goodwill eller andre merverdier i selskapet. Den ansatte får heller ikke noe mer enn pålydende eller andel av egenkapitalen når han trer ut. Den ansatte får med andre ord retten til utbytte mens han er eier, men uten å kunne realisere aksjen med eventuell gevinst.

Det ser ut til slike avtaler er akseptert av skattemyndighetene i den forstand at den ansatte ikke blir beskattet for noen aksjefordel ved kjøp av aksjene. Vi er imidlertid ikke kjent med noen uttalelse eller avgjørelse som tar uttrykkelig stilling til dette.

Finansdepartementets skatteforskrift

Det heter i Finansdepartementets skatteforskrift § 5-14-1 om verdsettelse av aksjer og grunnfondsbevis i arbeidsforhold at:

«Dersom en aksjes reelle salgsverdi ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste, eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi.»

Å kunne verdsette aksjene til skattemessig formuesverdi er i de fleste tilfellene en svært gunstig verdsettelse. Verdien av goodwill og merverdier i bedrifter medregnes ikke i den skattemessige formuesverdien. Det er delte meninger om i hvilke tilfeller skattemyndighetene ikke vil akseptere at aksjer verdsettes til skattemessig formuesverdi, men vil forlange takst eller annen verdsettelse.

⁴ Jf. Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1999 side 716.

⁵ Se artikkel fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter i Revisjon og Regnskap nr. 3-2010.

⁶ Se Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1995 side 468.



Mange ønsker å tilby ansatte aksjer i selskapet for å motivere dem til å ha samme mål som ledelsen om å styrke verdiskapningen i bedriften.

Dersom det har vært foretatt et uavhengig salg av aksjer i selskapet omtrent samtidig med at det ble tildelt ansatteaksjer, må denne uavhengige prisen benyttes ved fastsettelse av fordelene. Det kan nok også tenkes andre tilfeller der skattemyndighetene vil mene at salgsv verdien «med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte».

I og med at det foreligger en forskriftsbestemmelse om verdsettelse av aksjer, må det imidlertid kunne forsvares å benytte denne verdien ved fastsettelse av skattepliktig fordel, men opplyse om at man har verdsatt aksjene etter forskriftsbestemmelsen i vedlegg til skattemeldingen.

Særregler om skattefrihet eller verdsettelsesrabatt

Skatteloven inneholder enkelte regler om skattefrihet eller «rabatt» ved aksjer til underpris.

For det første kan regelen om skattefrihet for visse naturaltelser fra arbeidsgiver også benyttes for slike aksjer. Dette gjelder bl.a. reglen om

skattefrihet for gaver til en verdi på inntil kr 1000 pr. år.

For ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet er det videre en særregel om at antatt salgsv verdi skal reduseres med 20 % når man skal beregne den skattepliktige fordelene.⁷ Slik reduksjon av verdien kan ikke utgjøre mer enn kr 1500 pr. år pr. person. Regelen gjelder bare når aksjer tildeles som en generell ordning i bedriften.

Lønnsbeskatning av senere gevinst?

En av fordelene med å tilby aksjer til de ansatte som avlønning er at en eventuell senere gevinst på aksjene ikke skattlegges som lønn, men bare som aksjeinntekt.

Det foreligger imidlertid enkelte saker der avtaleforholdene har vært så spesielle at en senere aksjegevinst har vært skattlagt som lønn. Problemstillingen kan være aktuell når den ansatte ikke har blitt beskattet for noen fordel ved ervervet av aksjene.

I Pre Finans-dommen⁸ var avtalen at de ansatte fikk kjøpe aksjer i selskapet finansiert med lån fra selskapet. Hovedaksjonæren forpliktet seg imidlertid til å kjøpe tilbake aksjene når som helst til substansverdi pluss goodwill, uansett til et beløp som minst tilsvarte gjelden og rentene som var beregnet. I den saken kom Høyesterett til at fraværet av risiko og salgsvilkårene var så spesielle at en senere aksjegevinst måtte anses som lønn.

Fraværet av risiko må være nærmest totalt for at det kan bli aktuelt å skattlegge senere gevinst på ansatteaksjer som lønn. I Egelandssdal-dommen⁹ betalte de ansatte en kjøpesum på kr 10 pr. aksje. Underprisen på kr 133 pr. aksje ble ikke beskattet fordi det skulle gjøres fradrag for denne underprisen ved senere innløsning av aksjen. Da kom Høyesterett til at det ikke var grunnlag for å beskatte gevinsten som lønn. Retten viste til at de ansatte hadde en risiko knyttet til aksjeinvesteringen, selv om den var liten (kr 10).

⁸ Høyesterettsdom inntatt i Utrv. 2000 side 1537.

⁹ Høyesterettsdom inntatt i Utrv. 2000 side 993.

⁷ Skatteloven § 5-14.

Merverdiavgift ved kostnadsdeling

Når to eller flere virksomheter skal anskaffe noe i fellesskap, vil fakturaen normalt bli stilet til en av virksomhetene. I slike tilfeller vil de enkelte virksomhetene oppnå fradragsrett for sin forholdsmessige andel av anskaffelsen, under forutsetning av at særskilte dokumentasjonskrav er oppfylt.



Rådgiver
John Skogan,
Sticos

Generelt om kostnadsdeling

Kostnadsdeling omfatter de tilfellene der to eller flere går sammen om å anskaffe en vare/tjeneste for bruk i *fellesskap*. En av partene står som fakturamottaker og belaster deretter de øvrige partene for deres andel.

For å oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift, er det generelle utgangspunktet at anskaffelsen må være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten,¹ og at avgiften er dokumentert med bilag.² Dokumentasjonen av kjøpet skal være et salgsdokument som selgeren har utstedt,³ og skal bl.a. inneholde kjøpers navn.⁴ Ved kostnadsdeling vil disse vilkårene ikke være oppfylt, slik at fradragsretten for merverdiavgift i utgangspunktet er avskåret.

Ved kostnadsdeling har man da to alternative løsninger for å oppnå fradragsrett:

- Leverandøren kan sende faktura til hver enkelt virksomhet for deres andel.
- Fakturamottakeren kan splitte opp fakturaen i delfakturaer, som stiles til den enkelte av partene, sammen

med kopi av opprinnelig faktura og en fordelingsliste som viser kostnadsfordelingen mellom partene.

Alternativ a) viser seg ofte å være vanskelig i praksis, da leverandør ønsker å forholde seg til én part.

Alternativ b) er en praktisk løsning som er akseptert av avgiftsmyndighetene, og det er denne løsningen som blir behandlet nærmere nedenfor.

Nærmere om kostnadsdelingsmetoden

Omfang

Når en anskaffelse foretas i fellesskap av flere, kan en faktura splittes opp etter avtalte fordelingsnøkler uten at dette regnes som omsetning. Dette kan skje ved at leverandøren av tjenesten fakturerer hele beløpet til en av de næringsdrivende. Mottaker av fakturaen kan da betale regningen på vegne av de andre, og så foreta en etterfølgende avregning basert på fordelingsnøkkelen. Det er en forutsetning for metoden at fakturamottakeren selv skal dekke en andel av kostnaden.

Tradisjonelt har denne metoden blitt benyttet for driftsmidler eid i sameie, gjerne kjent som rundskriv 40.⁵ Avgiftsmyndighetene presiserte i fjor at metoden også kan benyttes for felles

driftsutgifter som renholdskostnader, reklame- og annonsekostnader samt ulike elektroniske tjenester.⁶ Også reisekostnader som anskaffes i fellesskap, vil kunne omfattes av ordningen.

NB! Det er også en forutsetning at den som forestår innkjøpet ikke har avgiftspliktig omsetning av tilsvarende varer eller tjenester.

Merk at denne ordningen ikke gjelder når flere virksomheter går sammen om innkjøp for å oppnå rabatt hos leverandør eller reduserte fraktkostnader mv. Eksempler på dette er felles innkjøp av to lastebiler, felles varekjøp eller at to snekkere gjør felles innkjøp hos en byggvareforhandler. I slike tilfeller må leverandøren utstede egne fakturaer til de enkelte virksomhetene. Dersom felles varekjøp inngår som en regelmessig ordning, vil dette kunne bli betraktet som en merverdiavgiftspliktig omsetning for fakturamottakeren.⁷ Enkeltstående transaksjoner med felles varekjøp må derimot behandles som et rent utlegg, dvs. at de andre partene vil miste muligheten for fradragsføring.

Kostnadsdelingsmetoden kan heller ikke benyttes ved deling av lønnskostnader mellom flere virksomheter. Slik deling anses av avgiftsmyndighetene som merverdiavgiftspliktig ut-

¹ Merverdiavgiftsloven § 8-1.
² Merverdiavgiftsloven § 15-10.
³ Bokføringsforskriften § 5-5-1.
⁴ Bokføringsforskriften § 5-1-1.

⁵ Skattedirektoratets rundskriv 40 av 29. september 1975.

⁶ Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 24. mars 2015.

⁷ Skattedirektoratets brev av 1. september 2015.



Kostnadsdeling omfatter tilfeller der to eller flere går sammen om å anskaffe en vare/ tjeneste for bruk i *fellesskap*.

leie av arbeidskraft.⁸ Dette gjelder uavhengig av om virksomheten beregner fortjeneste eller ikke på kostnaden.

Ved kostnadsdeling som foretas av flere i fellesskap uten at fakturamottaker selv skal ha en andel av kostnaden, kan ikke kostnadsdelingsmetoden benyttes for fradragsføring av merverdiavgift. Dette må behandles som et rent utlegg, med

⁸ Skattedirektoratets brev av 27. november 2001.

den konsekvensen at ingen oppnår fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelsen.

Fakturamottakers behandling

Fakturamottaker vil kun ha rett til fradrag for inngående avgift på sin andel av kostnaden. Han kan ikke fradragsføre inngående merverdiavgift på kostnader som skal dekkes

av de andre virksomhetene. Fakturamottaker må føre fakturaen i sin helhet mot leverandørens konto.

Viderefaktureringen fra fakturamottaker til de andre virksomhetene anses ikke som omsetning etter merverdiavgiftsloven, og skal derfor ikke viderefaktureres med merverdiavgift. Det er en forutsetning at det ikke oppkreves mer enn det beløpet som faktisk er lagt ut på vegne av de

Eierskifteforsikring ved salg av bedrifter

Tryggere for både kjøper og selger.

Send en henvendelse til leif@qualitybroker.no for nærmere informasjon.



QUALITY BROKER
www.qualitybroker.no

andre. Utlegget må videre også bokføres som utlegg på en eller flere fordringskontoe i balansen, og ikke som omsetning.

I motsatt fall kan dette bli å betrakte som merverdiavgiftspliktig omsetning.

Dokumentasjonskravene

Den enkelte næringsdrivende vil kun ha rett til fradrag for inngående avgift på sin andel av kostnaden. For at den inngående merverdiavgiften skal være fradagsberettiget, må merverdiavgiften være dokumentert.

Fordelingen av anskaffelser som gjelder felles driftskostnader, kan praktisk ordnes slik:

- sette opp en fordelingsliste hvor fakturaen splittes (fakturaandel og merverdiavgiftsbeløp) på hver enkelt deltaker.
- mottakeren av hovedfakturaen utsteder en delfaktura (uten spesifisering av merverdiavgift) til hver enkelt deltaker på vedkommendes

andel. Denne delfakturaen, kopi av originalfaktura (hovedfakturaen) og kopi av fordelingslisten sendes til den enkelte virksomheten.

Bokføring hos den enkelte næringsdrivende

Kopi av original faktura, fordelingsliste og delfaktura vil til sammen aksepteres som legitimasjon for fradagsrett for inngående merverdiavgift hos den enkelte næringsdrivende. Fordelingslisten og kopi av originalfakturaen skal vedlegges delfakturaen og oppbevares samlet som regnskapsbilag. Den enkelte næringsdrivende kan bokføre sin andel av transaksjonen som gjeld til opprinnelig fakturamottaker, dvs. at det ikke vil fremgå av leverandørspesifikasjonen til den enkelte hvem varen eller tjenesten er kjøpt fra.

Konsern

Kostnadsdeling mellom konsernselskaper skal i utgangspunktet behandles på samme måte som kostnadsdeling mellom uavhengige parter.

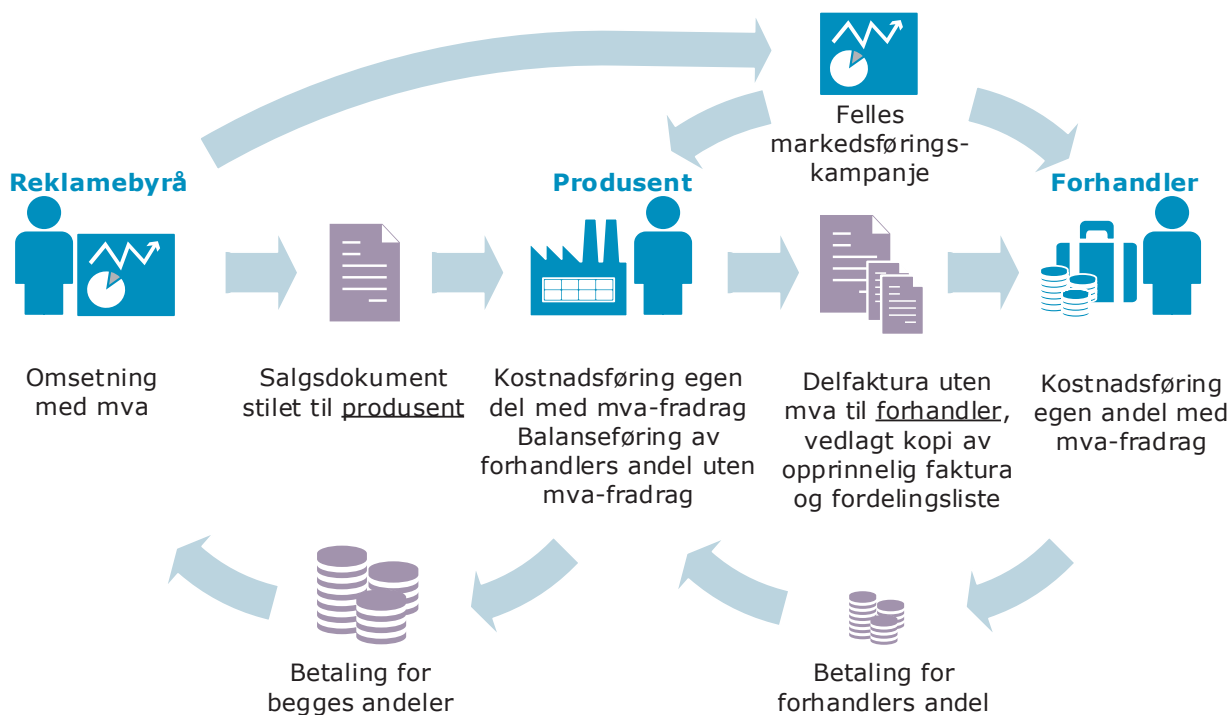
For fellesregistrerte selskaper⁹ er det ikke krav til å benytte kostnadsdelingsmetoden for å oppnå fradagsrett hos de enkelte selskapene.

Eksempel

En produsent og en forhandler kjøper i fellesskap en markedsføringskampanje for kr 200 000 pluss kr 50 000 i merverdiavgift fra et reklamebyrå. Ifølge avtalen mellom de to samarbeidspartnerne skal hver av partene dekke 50 % av kostnadene. Reklamebyrået utsteder én faktura på kr 250 000 inkludert merverdiavgift til produsenten.

Produsenten setter opp en fordelingsliste hvor fakturaen splittes (fakturaandel og merverdiavgiftsbeløp) på partene, og utsteder en delfaktura (uten spesifisering av merverdiavgift) til forhandleren på hans andel. Denne delfakturaen, kopi av originalfaktura (hovedfakturaen) og kopi av fordelingslisten sendes til forhandleren.

⁹ Merverdiavgiftsloven § 2-2 tredje ledd.



Skal du kjøpe en bedrift, trenger hjelp med regnskap og skatt eller planlegger generasjonsskifte?

Vi har kompetansen.

Revisjon og attestasjonstjenester

- Ekstern (finansiell) revisjon
- Intern revisjon
- Borevisjon
- Attestasjoner til myndigheter

Regnskap og økonomi

- Regnskap, herunder IFRS
- Forretningsførsel
- Finansiering og budsjettering
- Management for Hire (regnskap-/økonomi, controller og lignende)

Skatt- og avgiftstjenester

- Bedriftsbeskatning, personbeskatning og merverdiavgift
- Internasjonal skatt
- Generasjonsskifte
- Expatriate tjenester

Transaksjonsstøtte

- Fusjon/fisjon/børsnotering
- Restruktureringer
- Finansiell due diligence
- Verdssettelse
- Sakkyndig redegjørelser

Rådgivning

- Strategi og analyse
- Prosjekter
- Risikostyring og intern kontroll
- Prosessforbedring
- Informasjons- og kommunikasjonsteknologi
- Gransking og misligheter
- Management for Hire

* For noen av tjenestene er det uavhengighetsregler i revisorloven som kan begrense omfanget og innholdet i vår bistand til egne revisjonsklienter.

**Oslo**

Grant Thornton Revisjon AS
Bogstadveien 30
N-0355 Oslo

Tlf. 22 20 04 00

Faks. 22 20 04 10

e-post: oslo@no.gt.com

Oslo

Grant Thornton Økonomiservice AS
Bogstadveien 30
N-0355 Oslo

Tlf. 22 20 04 00

Faks. 22 20 04 10

e-post: grant@no.gt.com

Oslo

Grant Thornton Consulting AS
Bogstadveien 30
N-0355 Oslo

Tlf. 22 20 04 00

Faks. 22 20 04 10

e-post: consulting@no.gt.com

Oslo

Grant Thornton Tax AS
Bogstadveien 30
N-0355 Oslo

Tlf. 22 20 04 00

Faks. 22 20 04 10

e-post: grant@no.gt.com