



Grant Thornton

An instinct for growth™

Grant Thornton informerer

Nr. 4/2019



Din Samarbeidspartner innen revisjon, regnskap skatt og rådgivning



Kjære Leser,

Har du kontroll på regelverk og rapporteringsplikter som gjelder din virksomhet?

Skatteetaten har hver høst en årskonferanse med gjennomgang av en rekke nyheter og særlige aktuelle temaer samt kontrollvirksomhet og resultater fra dette arbeidet. Denne gangen ble det informert om erfaringer fra en såkalt kunnskapskontroll på lønnsområdet blant virksomheter med stort innslag av utenlandske arbeidstakere.

Kontrollen viste blant annet store avvik og mange feil når det gjelder behandling av kost og losji, føring av timelister, skattetrekk, innhold i arbeidsavtaler, i tillegg til manglende avtaler med utenlandske underleverandører og mangler når det gjaldt rapportering av oppdrag til skattemyndighetene.

Virksomhetene ble intervjuet og på spørsmål om hva de anså som de største utfordringene i forbindelse med virksomheten, var det konkurranse (prispress), manglende betaling og krevende kunder som ble oppgitt av de fleste. Det var svært få som nevnte forståelse og etterlevelse av regelverk som en utfordring.

Resultatet av kontrollen viser imidlertid at regelverket i stor grad ikke etterleves på mange områder. Hva skyldes så dette? Vi tror de aller fleste virksomhetsutøvere har et ønske om og etterstreber så godt de kan å følge regelverk som er relevant for dem. Det er ikke her skoen trykker. Vi tror at det i stor grad skyldes for lite kunnskap om regelverket og at mange rett og slett ikke er klar over at de gjør ting feil. For de aller fleste som driver virksomhet, er det de daglige gjøremålene som sluker det meste av tiden.

Å holde tritt med regelverk, som også er i stadig endring, blir det ikke så mye tid til. Når skattemyndighetene kommer på kontroll, kan imidlertid feil og mangler som avdekkes koste dyrt.

Det kan derfor være en god investering å sette bort enkelte oppgaver til profesjonelle aktører, eller få tilstrekkelig rådgivning, for å sikre korrekt rapportering. Grant Thornton kan bistå på alle områder knyttet til dette. Er du usikker på om din rapportering er korrekt, eller ser du at det kan være nyttig med bistand til enkelte løpende oppgaver, ta kontakt med oss og vi vil gi deg den hjelpen du trenger. Da kan du fokusere på det du kan best, nemlig å drive din virksomhet.

Et av hovedformålene med GT Informerer er å holde deg oppdatert på relevante fagområder og i dette nummeret kan du blant annet lese om ansvar ved styreverv, siste frist for overføring til aksjesparekonto, pendlerfradrag, vitamintips, utforming av stillingsannonse og dessuten en nyttig veileder til årsoppgjøret.

Håper denne utgavens artikler er til både nytte og glede. Nøl ikke med å ta kontakt, dersom det er noe vi kan hjelpe deg med.

God lesning!

Heidi Sulusnes
Advokatfullmektig
Grant Thornton Norge

Grant Thornton informerer

Utgitt i samarbeid med
DnR Kompetanse AS

Kontaktinformasjon

Grant Thornton
Grant Thornton Revisjon AS
Jan Møller
Kirkegata 15
N-0153 Oslo
tlf. 22 200 400
e-post: oslo@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

Rådgiver Paal Braanaas
Rådgiver Børge Busvold
Rådgiver Camilla Brunfelt
Rådgiver Signe Haakanes

Utgivelsesplan 2020

Nr. 1 - Onsdag 4. mars
Nr. 2 - Tirsdag 9. juni
Nr. 3 - Mandag 5. oktober
Nr. 4 - Fredag 4. desember

Produksjon

07 Gruppen a.s.

INNHold>04>2019

04 Forberedelser til årsoppgjøret for 2019

14 Endringer i SkatteFUNN

15 Personlig ansvar som styremedlem i AS

17 Det haster med overføring til aksjesparekonto

18 Stenger for gunstig formuesverdsettelse av aksjer

20 Hva kan man søke etter i en stillingsannonse?

22 Hvorfor trenger vi å ta D-vitamin om vinteren?

23 Opsjonsordningen for små oppstartsselskaper utvides

24 Utbygging av vann- og avløpsanlegg i hyttefelt

25 Nå slår de nye pendlerreglene inn for fullt

26 Aktuelle satser

Forberedelser til årsoppgjøret for 2019

Artikkelen er en veileder som kan være utgangspunktet for planlegging av årsoppgjøret, men ingen fullstendig oppstilling over gjeldende krav. Vurder derfor virksomheten som det skal utarbeides regnskap for, opp mot poster i regnskapet eller elementer i driften som medfører krav ut over de områdene vi har omtalt i denne artikkelen.



Siviløkonom/MRR
Hoan van Nguyen,
Sticos



Registrert revisor
Audun Stenberg,
Sticos

Bokføringsregelverket krever at alle balanseposter som ikke er uvesentlige, skal dokumenteres i forbindelse med årsoppgjøret. Sørg derfor for å ha riktig dokumentasjon av balansepostene. I denne artikkelen går vi gjennom de viktigste balansepostene. Artikkelen gir også en oversikt over vurderingsreglene og tips til god dokumentasjon. Årets endringer i lovverket som er av betydning for årsoppgjøret, er også omtalt.

Frister årsoppgjøret

Leveringsfrist for Aksjonærregisteroppgaven – 31. januar 2020

Alle aksjeselskaper er pliktige til å levere aksjonærregisteroppgave til statens aksjonærregister minst én gang i året med informasjon om alle hendelser og transaksjoner i selskapet. Leverte du oppgaven i fjor, ligger den forhåndsutfylt i innboksen i Altinn.



Skattemelding og næringsrapport

Alle selskaper og andre næringsdrivende som er skattepliktige til Norge, skal levere skattemelding og næringsrapport. Frist for å levere skattemelding med vedlegg er 31. mai 2020.

Dersom selskapet er bistått av en regnskapsfører eller revisor, kan denne søke om ytterligere én måneds utsettelse på innleveringen for en mindre andel av sine klienter. En utsettelse gis dermed ikke lenger enn til 30. juni 2020. For å unngå renteberegning på eventuell restskatt bør denne betales før 31. mai 2020.

Frist for utarbeidelse er 30. juni 2020

Fristen for å utarbeide årsregnskap og årsberetning er seks måneder etter regnskapsårets slutt. For foretak med alminnelig regnskapsår er følgende fristen for utarbeidelsen 30. juni 2020. Dette er den samme fristen som for når generalforsamlingen skal ha behandlet årsregnskapet og årsberetningen. Merk at dersom regnskapet skal revideres, må årsregnskapet ferdigstilles i god tid før denne fristen.

Innsending av årsregnskapet skal skje innen en måned etter fastsetting av årsregnskapet, dvs. senest 31. juli 2020. Husk at årsregnskapet skal leveres elektronisk gjennom Altinn. Dette gjelder alle regnskapspliktige, med unntak av indre selskaper og regnskapspliktige som setter opp sine årsregnskap etter internasjonale regn-

sapsstandarder (IFRS). Disse skal sende inn regnskapene pr. e-post til regnskapsregisteret.

Begrenset regnskapsplikt ansvarlige selskaper

Begrenset regnskapsplikt kan benyttes av enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper hvor ingen eiere er juridisk person med begrenset ansvar. Begrenset regnskapsplikt medfører at enkelte regnskapspliktige foretak kan utarbeide årsregnskap basert på skatterapportering når dette anses som god regnskapsskikk. Årsregnskapet vil i slike tilfeller utarbeides etter skattemessige regler for tidfesting av inntekter og utgifter og måling av eiendeler og forpliktelser, i stedet for særskilt utarbeidet årsregnskapsinformasjon etter regnskapslovens ordinære regler.

Dette vil være en forenkling for disse foretakene, som da i større grad kan benytte seg av tall som allerede er utarbeidet i forbindelse med skattemeldingen, og i tillegg kan unnlate en del formkrav og krav til noteopplysninger.

Ifølge Regnskapsregisteret kan skjema RR-0011 «Årsregnskap etter regel om begrenset regnskapsplikt» benyttes for innsending fra og med 24. juni 2019. Skjemaet inneholder de samme opplysningene som RF-1368 Næringsoppgave 5.

Særlige poster i årsregnskapet

Feil i tidligere års regnskap

Det hender at det kan bli feil i regnskapene, og når feilen oppdages, må det gjøres en vurdering om den kan få konsekvenser for brukeren av regnskapet. Vi kommer raskt over på spørsmålet om feilen er vesentlig. Vesentlige feil er feil som kan gjøre at bruker av regnskapet tar en annen og dermed feil beslutning.

Det er sjelden det oppdages så vesentlige feil at innsendt årsregnskap må endres. På grunn av regnskapslovens ordlyd konkluderer mange med at feil i tidligere års regnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Som oftest vil føring over resultatet være riktig løsning, fordi feilene ikke vil være vesentlige i denne sammenhengen. Dette fordi de ikke påvirker regnskapet i så stor grad at bruker av regnskapet ville tatt en feil beslutning eller at det gis feil bilde av virksomheten for innværende år.

I de tilfellene feil i tidligere årsregnskap er vurdert å være så vesentlige at feilen føres mot egenkapitalen, kreves det endring av sammenligningstall. Det må opplyses om feilen i note, med forklaring på hva feilen består av.

Små foretak kan velge å resultatføre virkningen i stedet for å føre mot egenkapitalen. Posten skal da presenteres som en ekstraordinær post, og skal betegnes «Korrigerende av feil».

En tydelig oversikt over oppgaver, samt når og hvordan de skal utføres, gjør jobben med årsoppgjøret mer forutsigbart.



Små foretak kan unnlate omarbeiding av sammenligningstall.

Det må vurderes om skatteskjema bør endres som følge av feilen. Påvirkes skatteberegningen i vesentlig grad, bør det sendes inn ny. Det vil igjen påvirke skattekostnaden for innværende år.

Feil i a-melding eller mva-melding vil kreve endring av tidligere oppgaver. Regnskapsmessig vil feilen korrigeres i innværende regnskapsperiode.

Endring av regnskapsprinsipper

Formålet med en prinsippendring skal være at det gir bedre periodisering i regnskapet. En prinsippendring skal være konsistent over tid. Det er altså ikke noe man skal endre fra år til år. Virkning av endring av regnskapsprinsipper skal føres direkte mot egenkapitalen. Små foretak kan imidlertid velge å resultatføre effekten. Den skal i så fall presenteres på egen linje etter ordinært resultat, som en ekstraordinær post.

Det er viktig å skille mellom prinsippendringer og estimatendringer.

Vedtatte regelendringer knyttet til mellombalanse

For 2019 (ukjent ikrafttredelsesdato) er det vedtatt endringer knyttet til mellombalanse, som blant annet vil være relevant ved utdeling av ekstraordinært utbytte. Når regelendringen trer i kraft, vil det ikke lenger være krav om at mellombalansen skal revideres for selskaper som har fravalgt revisjon etter aksjeloven § 7–6 jf. aksjeloven § 8–2a (revidert). Beslattes det å utdele ekstraordinært utbytte, skal imidlertid mellombalansen sendes til Regnskapsregisteret. Dette gjelder også for virksomheter som ikke har fravalgt revisjon.

Utdelingen til aksjonærene kan foretas først når mellombalansen er registrert i og kunngjort av Regnskapsregisteret. Dersom utdelingen skjer før dette, vil den være ulovlig, jf. aksjeloven § 3–7. Mottakeren må i så fall tilbakeføre det som vedkommende har mottatt til selskapet.

SAF-T

- Fra 1.1.2020 skal bokføringspliktige i forbindelse med bokettersyn være i stand til å rapportere bokførte opplysninger på et standard elektronisk format (XML) Det er definert standard koder for mva og kontospesifikasjon som man må knytte sine regnskapsopplysninger til i forbindelse med rapportering

Effekten av estimatendringer vurderes som en naturlig del av den finansielle rapporteringen, og skal resultatføres som en ordinær post.

I prinsippnoten må det opplyses om prinsippendringer og det skal begrunnes hvorfor man endrer. I egenkapitalnoten må det fremgå av egen linje hva som skyldes endring i regnskapsprinsipp.

Små foretak kan resultatføre effekten. Dersom små foretak likevel velger å følge hovedregelen og føre effekt av prinsippendring mot egenkapitalen, er det ikke krav til omarbeiding av sammenligningstall. Dersom sammenligningstall ikke omarbeides, skal dette omtales i noteopplysninger.

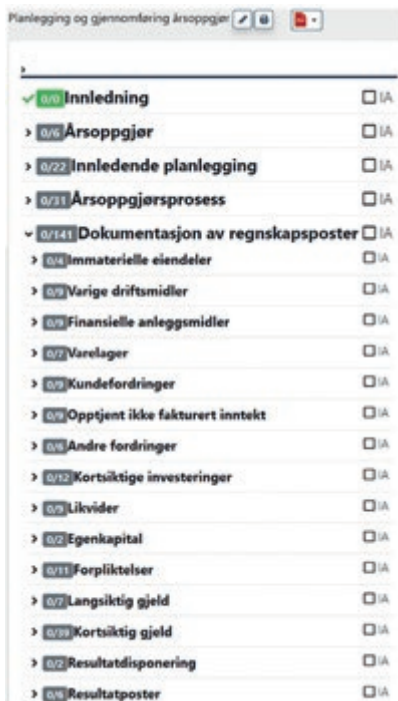
Årsoppgjørprosessen – forberedelser og gjennomføring

For å få en effektiv gjennomføring av årsoppgjørprosessen må det planlegges. En tydelig oversikt over oppgaver, samt når og hvordan de skal utføres, gjør jobben med årsoppgjøret mer forutsigbart. Gode planleggingslister (PBE-lister) kan være et godt hjelpemiddel i denne sammenheng. God kommunikasjon og tidlig planlegging er nøkkelen til et effektivt årsoppgjør.

Dokumentasjon av balansen

Formålet med å dokumentere postene i balansen er å vise at de er fullstendige, nøyaktige, gyldige og riktig verdsatt. Dette er det viktig å ta med seg videre, også i en mer digitalisert hverdag hvor måten jobben gjøres på, kan bli endret.

Dokumentasjonen skal være så god at alle som ønsker skal kunne foreta en selvstendig kontroll og vurdering av regnskapet med utgangspunkt i dokumentasjonen. Forståelse av hva som skal dokumenteres og hvordan det skal gjøres, bør derfor kommuniseres på en god måte. Dokumentmaler og avstemmingsskjema kan være til god hjelp, men det er vel så viktig at den som skal utarbeide forstår hva som er formålet og kravet til dokumentasjonen.



Eksempel på sjekklister for planlegging og gjennomføring av årsoppgjør som tilpasses virksomheten

Vurderingsregler for utvalgte balanseposter

Bokføringsregelverket setter noen krav til hva som må dokumenteres, samt anbefalinger til hva som er best dokumentasjon. Det er et utgangspunkt, men det enkelte foretaket må selv lage sine rutiner og tilpasse dokumentasjonskrav til sine maler og etter sitt system. Vi vil se nærmere på vurderingsregler og krav til dokumentasjon for utvalgte balanseposter.

Immaterielle eiendeler

I regnskapslovens oppstillingsplan, fordeles immaterielle eiendeler på regnskapslinjene

- Forskning og utvikling
- Konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
- Utsatt skattefordel
- Goodwill

Immaterielle eiendeler er verdier som ikke er fysiske gjenstander man kan ta på. Selv om disse eiendelene ikke er fysiske, har de en verdi og er derfor en del av virksomhetens eiendeler. Anskaffelseskost ved kjøp av immaterielle eiendeler er kjøpspris med tillegg

av eventuelle kjøpsutgifter. Immaterielle eiendeler er definert som ikke-pengeposter uten fysisk substans som er identifiserbare og kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.

Ved egenutviklede immaterielle eiendeler kreves det en vurdering av hvorvidt den immaterielle eiendelen er identifiserbar. Dette gjelder for så vidt også ved kjøp av virksomhet. Et viktig vurderingsmoment her er hvorvidt den kan spesifiseres og skilles ut. For forskning og utvikling, betyr identifiserbar at eiendelen må skilles fra goodwill.

Kontroll av foretaket kan for eksempel sikres gjennom juridisk beskyttelse, patentrettigheter, kopieringsrettigheter eller hemmelighold. Kompetanse hos ansatte og markedsandeler anses normalt ikke å være under foretakets kontroll. Verdien av ansattes kompetanse og markedsandeler vil imidlertid normalt inngå i goodwill ved kjøp av en virksomhet.

Egenutvikling av immaterielle eiendeler

Egenutviklede immaterielle eiendeler skal i utgangspunktet balanseføres når de er identifiserbare og kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket. Her er det imidlertid et viktig unntak for forskning og utvikling hvor unntaksregelen i regnskapsloven fastslår at regnskapspliktige kan velge kostnadsføring. Små foretak kan velge å kostnadsføre egne utgifter til tilvirkning av rettigheter mv., på lik linje med kostnader til forskning og utvikling.

Hvis små foretak velger å balanseføre forskning og utvikling og egne utgifter til utvikling av rettigheter mv., kan de velge å balanseføre kun variable kostnader. Faste kostnader blir da kostnadsført. Ved balanseføring vil det ofte kunne være vanskelig å ta stilling til hvilke kostnader som skal balanseføres, og hvilke som skal kostnadsføres.

I note skal det for forskning og utvikling særskilt opplyses om samlede utgifter medgått til forskning og utvikling i regnskapsåret. Det skal opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling samsvarende med samlede utgifter. Arten av forskning og utvikling som drives, skal angis.

Utsatt skattefordel

Det er forskjellene i prinsippene mellom regnskap og skatt som gjør skatteberegningen spesielt krevende. I utgangspunktet må man ha oversikt over både regnskapsmessige og skattemessige regler for å forstå forskjellene. Deretter må man kunne gjøre nødvendige kontroller og avstemming av årets endringer i midlertidige forskjeller, som til slutt påvirker beregningen av betalbar skatt og utsatt skatt/utsatt skattefordel.

Som følge av sammenstillingsprinsippet må det gjøres en riktig periodisering av skattekostnaden. Dette er regulert i NRS (F) *Resultatskatt*. Da det er forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige prinsipper for inntekts- og kostnadsføring, må det beregnes utsatt skatt/utsatt skattefordel. Netto skatteøkende midlertidige forskjeller gir en utsatt skatt. Netto skattereduserende midlertidige forskjeller gir utsatt skattefordel. Typiske eksempler på hvor forskjeller oppstår er: driftsmidler, varelager, fordringer og regnskapsmessige avsetninger.

Utsatt skattefordel kan føres opp i balansen dersom det er mer sannsynlig enn ikke, at man kan nyttiggjøre seg fordelene den representerer. Forutsetningen for å kunne balanseføre utsatt skattefordel er forventet fremtidig inntjening, merverdier i eiendeler som kan realiseres ved fremtidig salg eller overføring av konsernbidrag mellom selskaper innen et konsern. Det er viktig at vurderingene dokumenteres. Ledelsen kan ikke over flere år vise til forventning om inntjening i sine budsjetter hvis det viser seg at det ikke slår til. Små foretak kan velge å ikke balanseføre utsatt skattefordel selv om kriteriene for balanseføring er oppfylt.

Goodwill

Goodwill er differansen mellom anskaffelseskost ved kjøp av virksomhet og virkelig verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld i virksomheten. De generelle vurderingsreglene for anleggsmidler gjelder også for goodwill, og goodwill skal derfor avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan fordelt over forventet levetid. Goodwill representerer en forventning om fremtidig inntjening, og skal avskrives etter en plan som i rimelig grad gjenspeiler forventet profil på fremtidig inntjening. Dersom avskrivningstiden skjer over flere enn fem år, skal det begrunnes i note til regnskapet. I note skal også goodwillverdien spesifiseres for hvert virksomhetskjøp.

Dokumentasjon av verdsettelse

Pr. 31.12. må det dokumenteres at det er gjort en vurdering rundt verdsettelse av denne typen poster. Det må dokumenteres at kriterier for balanseføring er til stede, og hvilke forutsetninger som ligger til grunn for estimering av økonomisk levetid og valg av avskrivningsplan. For utsatt skattefordel må det utarbeides en dokumentert vurdering om at skattefordelen kan benyttes ut ifra en forventning om fremtidige inntekter.

Varige driftsmidler

Varige driftsmidler er fysiske eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Disse skal som hovedregel balanseføres i sin helhet på anskaffelsestidspunktet, til anskaffelseskost.

Anskaffelseskost

Anskaffelseskost består av kjøpsprisen med tilleggskostnader for å klargjøre driftsmidler til bruk. Kjøpskostnader vil typisk være frakt, montering og tilpasning, offentlige avgifter og eventuelt inngående merverdiavgift som ikke er fradragsberettiget. Anskaffelseskost ved egen tilvirkning omfatter både variable og faste tilvirkningskostnader.

Det må imidlertid trekkes en grense mot utgifter som generelle administrasjonsutgifter og eventuelt utgifter til opplæring av ansatte i bruken av

driftsmiddelet, som ikke skal balanseføres.

Normalt vil skattemessig anskaffelseskost tilsvare regnskapsmessig anskaffelseskost, da de skattemessige og regnskapsmessige hovedreglene er like.

Avskrivninger

Balanseførte anleggsmidler med en begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan over eiendelens økonomiske levetid. Økonomisk levetid er den perioden det er bedriftsøkonomisk lønnsomt å beholde eiendelen. Mest brukt i praksis er lineære avskrivninger som innebærer at kostprisen fordeles med like beløp over levetiden.

En riktig dekomponering av driftsmiddelet er også av betydning for å få en riktig avskrivning. Dekomponering innebærer kort sagt at en eiendel deles opp i sine enkelte bestanddeler, slik at hver del balanseføres og avskrives for seg selv over bestanddelens økonomiske levetid. Bygninger, skip, og store produksjonsmaskiner er eksempler på driftsmidler som består av enkeltdele med ulik levetid. Når et anleggsmiddel er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjell i levetid, kan gjennomføring av dekomponering være nødvendig for å gi et riktigere regnskap.

Avskrivningsperioden starter når driftsmiddelet tas i bruk, dette basert på en antakelse om at det er bruken av eiendelen som medfører verditap. Regnskapsmessig er det vanlig praksis å avskrive i det antall måneder man har eid eiendelen i anskaffelsesåret. Tilsvarende vil gjelde for avhendelsesåret, hvor en avskriver frem til realisasjonstidspunktet. Skattemessig vil det foretas avskrivning for hele anskaffelsesåret. I realisasjonsåret kan salgssum nedskrives på saldo, slik at skatt på gevinsten utsettes.

Eiendom

Ved kjøp av eiendom må tomteverdien skilles ut og føres for seg. Tomter er som hovedregel ikke avskrivbare, verken regnskaps- eller skattemessig,



Tomter er som hovedregel ikke avskrivbare, verken regnskaps- eller skattemessig, da de ikke blir utsatt for ordinær verdiforringelse som følge av slit og elde.

da de ikke blir utsatt for ordinær verdiforringelse som følge av slit og elde. Regnskapsmessig kan det likevel bli aktuelt å foreta en nedskrivning av tomteverdi hvis det skjer en vesentlig verdiforringelse (f.eks. omlegging av veier, utbygging av området m.m). Alle eiendommer har en begrenset økonomisk levetid og skal derfor avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Etter regnskapsprinsippene i regnskapsloven er det derfor ikke anledning til å unnlate avskrivning av bygninger, med unntak av noen tilfeller hvor bygningene er planlagt solgt.

Vedlikehold eller påkostning

Når det oppstår utgifter i tilknytning til et aktivert driftsmiddel, må det tas stilling til hvorvidt dette er vedlikehold som skal kostnadsføres eller påkostning som skal aktiveres i balansen. Regnskapsmessig kan grensdragningen mellom vedlikehold og påkostning ofte være vanskelig. Utgifter som øker driftsmiddelets fremtidige inntjeningssevne, skal oppføres som anleggsmiddel. Økning i driftsmiddelets levetid eller produksjonskapasitet, vesentlige forbedringer i ferdigproduktets verdi eller reduserte produksjonskostnader i forhold til tidligere forventninger, er å oppfatte som økning av anleggets fremtidige inntjeningssevne

Dette kan ofte være vanskelige vurderinger (alle investeringer gjøres jo for å øke inntjeningen), og i praksis har en ofte latt skillet gå ved hvorvidt anskaffelsen setter driftsmiddelet i bedre

stand enn da det var nytt for nåværende eier. Andre utgifter vil kostnadsføres.

Dekomponering i stedet for å skille mellom vedlikehold og påkostning

Som nevnt i avsnittet om avskrivninger over, bør en benytte seg av dekomponering hvis dette gir et bedre regnskap. Hvis en gjennomfører dekomponering, kan det tradisjonelle skillet mellom vedlikehold og påkostning håndteres med mindre grad av skjønn. Hvis en benytter dekomponering, vil ikke skillet mellom vedlikehold og påkostning være viktig. Ved en investering i et eksisterende driftsmiddel (for eksempel et bygg), vil en da ta ut gjenstående bokført verdi av regnskapet, og balanseføre den nye anskaffelsen. Hvis driftsmiddelet opprinnelig er balanseført, skal også utskiftninger balanseføres. Dette kan for eksempel gjelde ved utskiftning av tak på et bygg.

Verdsettelse – nedskrivning

Ved regnskapsavleggelse må foretaket ta stilling til om det finnes indikatorer på verdifall som medfører nedskrivningsbehov. Hvis virkelig verdi er lavere enn anskaffelseskost, og verdifallet ikke forventes å være forbigående, må det gjennomføres en nedskrivning.

Nedskrivningen tilbakeføres hvis grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede. Reverseringen kan ikke gjøre at balanseført verdi blir høyere enn om nedskrivning ikke hadde vært gjort. Nedskrivning av goodwill kan ikke reverseres.

Dokumentasjon

Alle driftsmidler bør være registrert i et anleggsregister. Oppdatert anleggsregister som er avstemt mot regnskapstall, vil i mange tilfeller være tilstrekkelig dokumentasjon av regnskapsmessig verdi. Husk å skille ut ikke-avskrivbare driftsmidler, som f.eks. tomteverdi ved kjøp av bygg. Vurdering av antatt levetid og utrangeringsverdi må fremgå av anleggsregisteret. Beregningsmetode og forutsetninger for beregning av verdi for

å vurdere nedskrivningsbehov bør også dokumenteres.

Det vil som oftest være forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Skattemessig avskrives driftsmidler etter saldometoden mens man regnskapsmessig velger lineære avskrivninger. Det må gjøres avstemming av forskjellen i forbindelse med skatteberegningen.

Fordeling av vedlikehold og påkostning må også dokumenteres på en god måte. I større prosjekter må man involvere teknisk personell for å få en god vurdering og dokumentasjon på hva som er utført, og det bør foreligge et sammendrag som viser fordelingen og begrunnelsen for den.

Leasing

Ved leasing skilles det mellom operasjonell og finansiell leasing. Ved finansiell leasing er vurderingen at en leiekontrakt har så store likheter med kjøp at den behandles deretter. Dette vil si at nåverdien av kontrakten føres opp som anleggsmiddel med tilsvarende gjeld. Anleggsmiddelet avskrives, mens leiebetalingene anses som avdrag og renter på lån. Forhold som indikerer finansiell leasing er blant annet at leietaker har rett til å kjøpe ut eiendelen til en pris som forventes å være betydelig lavere enn markedsverdien på tidspunktet for utkjøp, og at estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens levetid.

Operasjonelle leieavtaler balanseføres ikke, og leiebetalingene kostnadsføres gjennom leieperioden. Eventuell forskuddsleie balanseføres og kostnadsføres over leieperioden. Brukernes behov for informasjon om de ulike leieavtalene dekkes gjennom krav til noteinformasjon.

Presentasjon og noteopplysninger

For foretak som ikke er små, skal det for hver post med anleggsmidler opplyses om balanseførte leieavtaler (finansiell leasing). I de tilfellene hvor balanseført verdi av slike anleggsmidler er vesentlig i forhold til de øvrige driftsmidlene, skal den balanseførte verdien splittes mellom balanseført

verdi av de anleggsmidlene foretaket formelt eier, og de anleggsmidlene som foretaket formelt leier.

Foretak som ikke er små, skal ved operasjonell leasing opplyse om årlig leie med tilsvarende spesifikasjon som i oppstillingsplanen for balansen.

Foretak som benytter IFRS

For foretak som benytter IFRS, er hovedregelen at leieavtaler skal balanseføres, med tilsvarende gjeld som motpost. Det tidligere skillet mellom operasjonell og finansiell leasing er derfor ikke lenger førende for leietaker. Det er imidlertid to unntak fra kravet om balanseføring (IAS 16.5), blant annet for leieperioder på 12 måneder eller mindre, og leieavtaler hvor den underliggende eiendelen har lav verdi.

Finansielle anleggsmidler

Finansielle anleggsmidler er langsiktige investeringer. Typisk investeringer under denne kategorien er investeringer i datterselskap (bestemmende innflytelse), tilknyttet selskap (betydelig innflytelse, eierandel 20 %–50 %) eller felleskontrollert virksomhet (to eller flere deltakere har felles kontroll). Aksjene skal i utgangspunktet verdsettes til anskaffelseskost. Det må foretas en nedskrivning hvis verdifall ikke er forbigående. Langsiktige aksjeinvesteringer i børsnoterte foretak skal nedskrives til balansedagens kurs hvis den er lavere enn anskaffelseskost selv om kursen øker etter balansedagen. Nedskrivning kan ikke unnlates med begrunnelse om at verdinedgangen er forbigående. Forventninger om fremtidige resultater er reflektert i kursverdien.

Egenkapitalmetoden

Aksjer i datterselskap, tilknyttet selskap (TS) eller felleskontrollert virksomhet (FKV) kan verdsettes etter egenkapitalmetoden. I konsernregnskapet må aksjer i TS og FKV presenteres etter denne metoden. Det betyr at andel egenkapital presenteres i balansen og andel av årets resultat i selskapet presenteres under finansposter.

Utbytte

Utbytte fra datterselskap vil normalt inntektsføres i morselskapets regnskap samme år som det er avsatt, selv om utbyttet ikke besluttes før behandling i generalforsamling påfølgende år. Ved bruk av egenkapitalmetoden vil utbytte redusere balanseført verdi. Andel resultat inntektsføres.

Noteopplysninger

Regnskapslovens krav til noteopplysninger for små foretak er begrenset, men norsk regnskapsstandard for små foretak anbefaler å følge samme krav til noteopplysninger som lovens krav til øvrige foretak.

For datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet skal det opplyses om foretaksnavn, forretningskontor, eierandel og stemmeandel. Det skal også gis opplysninger om egenkapitalen og resultatet ifølge siste årsregnskap. Dette gjelder likevel ikke selskap som er konsolidert eller er regnskapsført etter egenkapitalmetoden.

Dokumentasjon

Det må utarbeides en dokumentert vurdering av aksjenes bokførte verdi. Som underlag for vurdering av aksjeverdien anbefales det å innhente årsregnskap for de selskapene hvor man har eierandeler. Aksjer som er registrert i verdipapirregisteret, skal dokumenteres med VPS-oppgave.

Varelager

Varelager er en vesentlig balansepost for mange virksomheter. Feil i varelagerverdien vil gi en feil resultatrapportering for selskapet. Gode rutiner rundt varetellinger er grunnleggende for å få en riktig regnskapsmessig rapportering.

Planlegging for gjennomføring av varetelling bør påbegynnes i god tid for å sikre at alt er på plass, og alle må forstå sine tildelte oppgaver og hva som skal dokumenteres. Det bør utarbeides en telleinstruks.

Telleinstruksen bør angi tidspunkt og varighet for tellingen, hva som skal telles, ansvarsfordeling, krav til mer-

king av telte områder, krav til kontrolltelling, behandling av ukurante varer, kontroll av inn/ut av lager.

Når det gjelder bevegelse inn og ut av lager mens varetellingen pågår, er det enkleste å holde lageret stengt mens en teller, og gjennomføre telling så nær 31.12 som mulig. Men dette er ikke alltid mulig eller ønskelig, og det må da være klare retningslinjer for hvordan man behandler bevegelse på lager rundt teltidspunktet. Feil cut off i lager, inngående og utgående faktura rundt årsskiftet, kan resultere i vesentlige feil i regnskapet.

Varetellinger

Varelager skal telles ved årets slutt. Selskap som fører et betryggende lagerregnskap, kan imidlertid foreta optelling i løpet av året, forutsatt at tilgang og avgang fra optellingstidspunktet til regnskapsårets slutt kan dokumenteres på en tilfredsstillende måte. Det må også dokumenteres at hele lageret er telt gjennom året.

Krav til dokumentasjon av varelager er regulert i bokføringsforskriften og skal inneholde en spesifisert oppstilling over varens art, kvantum (med angivelse av måleenhet) og verdi for hver enkelt vare, samt en summeringskolonne for de spesifiserte verdiene. Beregningsmåten for de spesifiserte verdiene skal fremgå av dokumentasjonen. Tellelistene kan være på papir eller elektronisk. Tellelister på papir skal nummereres før tellingen begynner, for å sikre at alle lister kommer i retur etter gjennomført telling. Tellelister skal være daterte, og det skal fremgå hvem som har foretatt optellingen.

Alle varer skal telles, også ukurante. Ukurante varer som må verdsettes til virkelig verdi (dvs. må selges til lavere pris enn anskaffelseskost), skal vises som egen gruppe i tellelistene. Beregningsmåten for verdien av varene skal fremgå av dokumentasjonen.

Produksjonsbedrifter må dokumentere sine kalkyler ved verdsettelse av varer i arbeid og ferdigvarer. Her vil etterkalkyler være en viktig del av

kontrollen som må gjøres for å dokumentere at kalkylene er riktige.

Prisregister

Hovedregelen er at varelageret vurderes til laveste av virkelig verdi og anskaffelseskost. Dersom spesifikk tilordning av anskaffelseskost ikke er praktisk eller hensiktsmessig, kan gjennomsnittlig anskaffelseskost eller FIFO-metoden benyttes.

Ved verdsettelse av varer er det av vesentlig betydning at virksomheten har kontroll med prisregisteret i varelager-systemene. Det er anskaffelseskost som er grunnlaget for verdsettelsen. Årsaker til at priser kan bli justert gjennom året, kan være oppdatering pga. leverandørens prisjusteringer og valutaendringer. Ved årsslutt bør det derfor være en vurdering av om denne typen justeringer kan ha vesentlig effekt på deler av lagerbeholdningen. Bonusavtaler med leverandør kan også lett bli avglemt. Utbetaling av bonus er rabatt på innkjøp og skal redusere anskaffelseskost.

Prising av varene med utgangspunkt i salgpris

Varene kan telles med utgangspunkt i salgpris, noe som er vanlig ved skanning av varer ved telling i butikker. Det krever en god dokumentasjon på hvordan man regner seg tilbake til kostpris. Det må finnes gode statistikker på bruttofortjeneste pr. varegruppe.

Kundefordringer

Kundefordringer er omløpsmidler som skal verdsettes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Med mindre det foreligger risiko for tap, vil fordringen i praksis verdsettes til pålydende. Fordringer i utenlandsk valuta skal vurderes til balansedagens kurs.

Gode rutiner gjennom året

Det bør være en løpende gjennomgang av kundefordringer gjennom året for å ha kontroll med tap på fordringer, gamle poster for øvrig og kreditsaldoer. Gode purre- og inkassorutiner vil være utgangspunktet for å ha god kontroll med fordringene.

Konstaterte tap

For å ha en ryddig kundespesifikasjon anbefales det å ta stilling til konstaterte tap gjennom året og bokføre dem løpende. De fleste følger skattereglene på dette området slik at man vet at kostnadskontoen inneholder skattemessig fradragsberettiget tap. Ett av følgende krav må være tilfredsstillt i denne sammenhengen og må skyldes manglende betalingsevne. Det er også av vesentlig betydning for å kunne ta mva til fradrag i forbindelse med tapet. Tap på fordringer i virksomhet anses å være endelig konstatert tap skatte- og mva-rettslig når:

- det er foretatt *tvangsinndrivning* eller *inkasso* har vært forgjeves,
- fordringen er en kundefordring som ikke er innfridd *seks måneder etter forfall*, til tross for minst *tre purringskrav* med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier,
- *offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling* i skyldnerens bo gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning, eller
- fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses *klart uerholdelig*.

Kreditsaldoer

Kreditsaldoer må gjennomgås for å avklare om det er reell gjeld til kunde eller om det kan skyldes manglende inntektsføring. Er det reell gjeld, bør den utbetales løpende hvis kunden ikke selv motregner ved betaling. Er dette større beløp ved årsslutt, skal postene reklassifiseres som gjeld.

Avsetning for tap

Ved årsavslutning må det gjøres en dokumentert vurdering av avsetning for tap. Vurderingen skal være konkret mot utestående ved årsslutt. Det skal ikke være noen generell avsetning. Husk å ta fordringer på nærstående (f.eks. konsernselskaper) med i vurderingen. Aldersfordelte lister kan være et godt grunnlag for å dokumentere avsetningen.

Dokumentasjon

Det anbefales å ha god dokumentasjon på gjennomgangen som gjøres gjennom året på dette området. Det vil lette årsoppgjørarbeidet. Saldolister kan lastes over i Excel. Der bør det også ligge gode notater på hva som er gjort. Påse at all gjennomgang gjøres med utgangspunkt i lister som er avstemt mot regnskapet så du vet at du har riktig grunnlag. Pr. 31.12. bør det lages et sammendrag som oppsummerer gjennomgang av kundespesifikasjonen og dokumenterer verdsettelsen av posten.

Andre fordringer

Andre fordringer kan være både kortsiktige og langsiktige. Det kan eksempelvis være lån til nærstående som aksjonær eller konsernselskaper. Vurderingen av postene må dokumenteres ved årsavslutning. Det må tas høyde for risiko for tap. Når det gjelder langsiktige poster, skal man gjøre en vurdering ut ifra et mer langsiktig perspektiv i forhold til nedskrivningsbehov.

Eksempler på dokumentasjon i forbindelse med vurdering av posten er:

- Låneavtale som det påses at følges
- Sikkerhet for lånet og at det dekker utestående
- Bekreftelse fra motpart om at man er enig i mellomværende
- Innhente regnskap for å vurdere langsiktige lån i forhold til betalingssevne/soliditet i selskapet

Lån til aksjonær

Vær oppmerksom på at det er egne skatteregler for lån til personlig aksjonær. Slike lån behandles fra og med



Det er egne skatteregler for lån til personlig aksjonær og slike lån behandles fra og med 7.10.2015 som skattemessig utbytte.

7.10.2015 som skattemessig utbytte. Selv om et aksjonærlån skattemessig blir behandlet som utbytte, vil det etter aksjeloven og regnskapslovens regler fortsatt anses som et lån.

Reglene om at lån fra eget aksjeselskap skal skattlegges som utbytte, gjelder som utgangspunkt alle typer kreditt og sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap til personlig aksjonær og deres nærstående. «Kreditt» omfatter ikke bare formelle låneopptak, men også mellomregningskonti som oppstår gjennom året. Mellomregningskontoene må derfor følges opp mot regelverket om utbyttebeskatning.

Unntak fra utbyttebeskatning

Lån fra selskap til aksjonær skal ikke anses som utbytte i følgende tilfeller:

- kreditt eller sikkerhetsstillelse fra finansforetak, Finansforetaksloven §1–3
- kreditt under 100 000 kroner fra selskap til aksjonær dersom kreditten innfris innen 60 dager etter at den ble gitt
- kundefordringer som er ledd i selskapets ordinære virksomhet, dersom fordringen innfris innen 30 dager etter den ble gitt
- kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes fra arbeidsgiver dersom arbeidstakeren (eller visse nærstående) på lånetidspunktet ikke direkte eller indirekte eier mer enn fem prosent av aksjene eller andelene eller har mer enn fem prosent av stemmene på generalforsamlingen i arbeidsgiverselskapet eller et annet selskap i samme konsern. Eierprosenten skal inkludere aksjer som eies av nærstående.

Styremedlemmer omfattes ikke av unntaket med mindre de også har et ordinært ansettelsesforhold i selskapet.

Det kreves ikke at det beregnes rente på lån som skattlegges som utbytte/utdeling. Hvis det blir beregnet rente på slike lån, skal rentene behandles på vanlig måte. Dersom det ytes rentefritt eller rimelig lån til aksjonær i

egenskap av aksjonær, uten at lånet blir beskattet som utbytte etter reglene ovenfor, skal rentefordelen behandles som utbytte for aksjonæren. Dette gjelder også hvor unntakene kommer til anvendelse. Selskapet skal da uttaksbeskattes for rentefordelen.

Lån til ansatte ved kjøp av aksjer i selskapet

Det er ikke gitt noen særskilte regler for lån ved kjøp av aksjer i selskapet som en er ansatt i. Disse tilfellene vil omfattes av unntakene som er nevnt ovenfor. Det vil si at lånet ikke anses som utbytte med mindre den ansatte får en eierandel på mer enn fem prosent etter aksjekjøpet.

Lån til selskaper

Reglene gjelder ikke for lån til selskaper, som for eksempel lån til et AS eller ANS. Det blir altså ikke utbytteskatt hvis et AS låner penger til et annet AS, selv for det tilfelle at begge selskapene er heleid av en og samme fysiske person.

Tap – ofte ikke skattemessig fradrag

Ved tap av andre fordringer vil konsekvensen ofte bli at man ikke får skattemessig fradrag fordi det som oftest er tap utenfor virksomhet. Man driver ikke utlånsvirksomhet og da blir det ikke fradrag. Det anbefales å gjøre en konkret vurdering i hvert tilfelle og sikre seg at man gjør en riktig skattemessig vurdering.

Anleggskontrakter

Små foretak kan velge å inntektsføre langsiktige anleggskontrakter når kontrakten er fullført. Dette vil i praksis si at anleggskontrakter behandles som varelager, og at inntekts- og kostnadsføring avventes til prosjektet er ferdigstilt.

Øvrige foretak skal benytte løpende avregningsmetode ved anleggskontrakter når det er inngått kontrakt om salg. Det er et krav at vederlag er avtalt i kontrakten. Inntekter og kostnader føres løpende i regnskapet etter hvert som prosjektet skrider frem. For å beregne hvor stor del av de totale kontraktsinntektene som skal inntektsføres i en periode, må en gjøre en

vurdering av fullføringsgraden på prosjektet. Rutiner for å kartlegge og kvalitetssikre ferdigstillingsgrad blir her viktig. Dersom det avdekkes at kontrakten vil gi tap, skal det gjøres avsetning for nettokostnaden ved gjenværende produksjon. Avstemming av prosjektregnskap mot regnskap vil være avgjørende for å sikre at man gjør beregninger og vurderinger på riktig grunnlag.

Markedsbaserte aksjer

Markedsbaserte aksjer skal alltid klassifiseres som omløpsmiddel. Aksjene verdsettes til virkelig verdi hvis de inngår i en handelsportefølje med tanke på videresalg, omsettes på børs e.l. og har god eierspredning og likviditet. Dette vil typisk være når et selskap har en portefølje av børsnoterte aksjer med jevnlig kjøp og salg. Små foretak kan velge laveste verdsskønn også for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.

Opptjente inntekter

Inntekter skal i noen tilfeller flyttes over til et annet år enn fakturaen tilsier. Hvis du har en inntekt som er «opptjent» før nyttår, men fakturerer først etter årsskiftet, hører inntekten hjemme før årsskiftet. Tjenesteytende næringer som regnskapsførere, advokater, revisorer og konsulenter vil kunne ha store beløp knyttet til periodisering av inntekt. Inntektene opptjenes etter hvert som tjenestene utøves både regnskaps- og skattemessig, og pr. 31.12 er det ofte ikke sendt faktura for alle leverte tjenester. Det krever en periodisering. I denne typen virksomhet vil man ha et time-/saksystem som er grunnlag for fakturering og oppfølging av påløpte timer på pågående saker/oppdrag. Det vil være denne dokumentasjonen som er grunnlaget for periodiseringen av opptjente inntekter. Det må også tas stilling til om det er risiko for at man ikke får fakturert ut alt, slik at det ikke blir for høy inntektsføring.

Egenkapital

Bevegelse i egenkapital fra inngående til utgående balanse må avstemmes. Underlag for eventuelle egenkapitaltransaksjoner, for eksempel protokoll

ler fra styremøter eller generalforsamlinger, kan benyttes som dokumentasjon.

Utbytte

Tilleggsutbytte er utbytte som besluttes på annet tidspunkt enn i ordinær generalforsamling, med grunnlag i sist godkjente årsregnskap. Dette vil si at generalforsamlingen, for eksempel i mars 2020, kan beslutte utbytte på grunnlag av årsregnskapet for 2018 hvis årsregnskapet for 2019 ennå ikke er godkjent.

Ekstraordinært utbytte er aktuelt når selskapet ønsker å ta ut større utbytte enn det som tillates basert på sist godkjente årsregnskap. Det vil da fastsettes en mellombalanse, som blir grunnlag for beslutning om ekstraordinært utbytte. Mellombalansen skal revideres, uavhengig av om selskapet har valgt revisor eller ikke.

Tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte som er vedtatt før ordinær generalforsamling, skal som hovedregel presenteres som kortsiktig gjeld i balansen. Unntaket er ekstraordinært utbytte med mellombalansedag i perioden fra balansedagen for siste regn-

skapsår til tidspunkt for ordinær generalforsamling der årsregnskapet for siste regnskapsår skal behandles. Her skal det i stedet være en noteopplysning.

Dekning av udekket tap

Annen egenkapital går til dekning av underskudd. Overstiger underskudd annen egenkapital, presenteres det som udekket tap under egenkapital. Det kan vedtas å benytte annen innskutt egenkapital og/eller overkurs til dekning av underskuddet. Hvis aksjekapital skal benyttes, må reglene om kapitalnedsettelse følges. Fond for vurderingsforskjeller kan aldri nettes mot udekket tap.

Ved dekning av underskudd er følgende poster aktuelle (i prioritert rekkefølge):

- fra annen egenkapital – konto 8960 Overføringer annen egenkapital
- fra overkurs eller annen innskutt kapital (kan velge om man vil benytte dette, men ingen plikt)
- til udekket tap (når posten «annen egenkapital» blir negativ endres betegnelsen til «udekket tap» – konto 8990 Udekket tap

Skattekostnaden

Avstemming av skattekostnaden vil være en kvalitetssikring av skatteberegningen; både i forhold til betalbar skatt, utsatt skatt/utsatt skattefordel.

Avstemmingen gjøres ved å analysere årsaken til at skattekostnaden ikke er 22 % av resultat før skatt.

Årsak til avvik vil være:

- Permanente forskjeller (f.eks. gaver, kontingenter, representasjon, gevinst/tap ved salg av aksjer innenfor fritaksmetoden)
- Feil i avsetning i fjoråret (betalbar skatt eller utsatt skatt/utsatt skattefordel) pga. feil beregning eller endring i fastsetting
- Endring i skattesats (påvirker utsatt skatt/utsatt skattefordel)

Ellers er det helt avgjørende at endring av midlertidige forskjeller avstemmes i forbindelse med skatteberegningen. Det anbefales å bruke et skjema i denne sammenhengen.

Utsatt skatt og utsatt skattefordel pr. 31.12.19 skal beregnes etter en skattesats på 22 % da det er kjent skattesats for kommende år (ikke endelig

Beregning skattekostnad			
Resultat før skatt	-		
22 %	-		
Skattekostnad	-		
Avvik	-	-	
Avstemming/forklaring av avvik ved beregning av skattekostnad:			
Permanente forskjeller; næringsoppgaven side 4			
Sum ikke fradragsberettigede kostnader (+)			Hentes fra næringsoppgaven side 4. Skal være kontrollert fra kontospesifisert regnskap. Se beregning betalbar skatt
Sum ikke skattepliktige inntekter (-)	-		
Sum	-		
22 %	-		
For lite(+)/mye(-) avsatt i fjor	-		Avvik mellom avsatt betalbar skatt i fjor og faktisk betalt skatt
For lite/mye avsatt utsatt skatt/-fordel i fjor	-		
Endring i skattesats	-		Endring skattesats*Sum midlertidige forskjeller 31.12. Beregnet av forskjeller som ikke inngår i beregning
Endring i ikke bokført utsatt skattefordel	-		
Sum forklart avvik	-	-	Skal stemme med celle E38
Avvik		-	Skal være 0

Utklipp av skjema for analyse og kontroll av skattekostnad

fastsatt pr. d.d., men forslag i statsbudsjettet).

Konsernregnskapet

Et konsern består av et morselskap og ett eller flere datterselskaper. Regnskapspliktige som på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak, er morselskap. Det andre foretaket er datterselskap.

For selskap som er definert som morselskap, skal årsregnskapet bestå av selskapsregnskap og konsernregnskap. Hovedregelen er at konsernregnskapet skal omfatte morselskapet og alle datterselskapene. Konsernregnskapet skal vise disse foretakene som en enhet (konsolidert). Alle datterselskaper innarbeides i konsernet i sin helhet. Dette innebærer at 100 % av alle eiendeler og gjeld i datterselskapet innarbeides i konsernet. Dette for å kunne vise konsernet som én økonomisk enhet.

Konsernregnskapet vil inneholde noen særskilte balanseposter som for eksempel merverdier på eiendeler, goodwill, innarbeidelse av tilknyttet selskap til egenkapitalmetoden og utsatt skatt/utsatt skattefordel. Det er samme krav til dokumentasjon av disse postene som for balanseposter i selskapsregnskapene. Dokumentasjon og avstemming av endring i egenkapitalen vil også være viktig for konsernregnskapet. Det er en kontroll av konsolideringen.

Små foretak kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Morselskaper regnes bare som små foretak dersom konsernet sett som enhet oppfyller to av følgende tre vilkår:

1. Har mindre enn 70 mill. kroner i salgsinntekt
2. Har mindre enn 35 mill. kroner i balansesum
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret er færre enn 50 årsverk

Utbytteberegningen og krav til forsvarlig egenkapital og likviditet

Dokumentere forsvarlig egenkapital og likviditet

Det er ingen krav i aksjeloven om at styret skal dokumentere sin forsvarlighetsvurdering i forbindelse med utdeling av utbytte. Det er imidlertid et generelt krav til styret om oppfølging av den økonomiske situasjonen, og at vedtak styret gjør dokumenteres i styreprotokoll. Sett på bakgrunn av bestemmelsene om erstatningsansvar, er det i styremedlemmenes egen interesse at selve forsvarlighetsvurderingen dokumenteres godt. Vurderingene som styret gjør, bør protokolleres, og konklusjonen bør underbygges med relevant dokumentasjon/beslutningsunderlag. Revisor vil også etterspørre denne typen dokumentasjon.

Ikke krav til årsberetning for små foretak

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Forutsetningen om fortsatt drift skal omhandles i årsberetningen. Årsberetning er ikke pliktig for små foretak. Hvis det er usikkerhet om fortsatt drift, må små selskaper som velger å ikke avgi årsberetning, opplyse om dette i note. Hvis regnskapet viser lav eller negativ egenkapital, men styret har kommet til at

det ikke er usikkerhet, bør det opplyses om bakgrunnen for at styret har vurdert at det ikke foreligger usikkerhet om fortsatt drift.

Alle foretak som ikke er små, skal utarbeide årsberetning. Årsberetningen skal gi utfyllende informasjon om foretakets stilling og utvikling, i tillegg til det som fremkommer av regnskap og noter. Den er et selvstendig dokument som signeres av styret og daglig leder.

For konsern skal morselskapets årsberetning også dekke virksomheten i konsernet. Årsberetningen skal ha fokus på det som er av størst interesse for bruker av regnskapet, som for mange foretak vil være konsernet. Selskap i konsern vurderes isolert slik at små datterselskaper i et konsern heller ikke trenger å utarbeide årsberetning for selskapsregnskapet.

Endringer i NRS 6

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) foreslår endringer i NRS 6 Pensjonskostnader. Høringsfristen er 4. november 2019.

Det foreslås at planendningsgevinster skal kunne benyttes til å redusere ikke-innregnede estimatavvik. Forslaget er at dette skal være et likestilt alternativ til gjeldende regulering i NRS 6. Gjeldende regulering er at

Endringer i regnskapsloven

Finanstilsynets forslag «Gjennomføring av regnskapsdirektivet i norsk rett» avgitt 22. mars 2019 inneholder relativt få forslag til endringer i regnskapsloven. I forhold til forslagene fra regnskapslovutvalget er dette ganske beskjedne endringer. De grunnleggende regnskapsprinsippene foreslås å være som før, i tillegg til to nye prinsipper, «substans foran form» og «vesentlighetsprinsippet». De nye prinsippene anses å gjelde allerede i dag.

Status

- Etter to utredninger om ny regnskapslov er kun mindre endringer i eksisterende regnskapslov vedtatt. Videre behandling av forslagene i utredningene er meget uvisst.
- Finanstilsynet har foreslått minimumsendringer i eksisterende lov for å etterleve regnskapsdirektivet
- Det er også foreslått mindre endringer vedrørende noteopplysninger og redegjørelser for samfunnsansvar på bakgrunn av aksjonærrettighetsdirektivet.

ubetingede planendringer skal resultatføres fullt ut på endringstidspunktet.

NRS foreslår samtidig å innarbeide IAS 19 sin beskrivelse av planendring, avkortning og oppgjør. Begrepene er ikke definert i gjeldende NRS 6.

Videre foreslås det også å regulere beregningen av pensjonskostnaden for

gjenværende periode etter at det har skjedd en planendring/avkortning. Reguleringen som foreslås tilsvarer løsningen i IAS 19, etter endringen i februar 2018.

Oppsummering

Vi anbefaler å legge stor vekt på god dokumentasjon av regnskapspostene. Spesielt viktig er dokumentasjon av

balanseposter som er beheftet med usikkerhet, eller som i stor grad er resultat av skjønnsmessige vurderinger og estimat. God dokumentasjon er av betydning for alle parter – fra regnskapsmedarbeider, økonomiansvarlig til aksjonær i foretaket og eksterne parter som skal gjennomføre en kontroll.

Endringer i SkatteFUNN

Som vi skrev i nr. 3–2019 sendte Finansdepartementet forslag til en del endringer i SkatteFUNN-reglene på høring i mai i år. Som forventet ble forslagene fremmet som lov- og forskriftsendringer i forbindelse med statsbudsjettet for 2020.

Det som foreslås endret er:

- Den maksimale timesatsen for egenutført FoU økes fra 600 til 700 kroner. Dette er en endring i forhold til høringsforslaget der det ble foreslått å øke satsen til 650 kroner.
- Satsen for maksimal timesats skal også gjelde ved kjøp av FoU-tjenester fra nærstående.
- Det innføres et krav om at timelister skal være signert av både FOU-ansatte og prosjektansvarlig.
- Fradragsgrunnlaget for både egenutført og innkjøpt FoU settes til maksimalt 25 millioner kroner pr. skattepliktig.
- Fradragsprosenten settes til 19 prosent for alle bedrifter, uavhengig av størrelse.
- Fradragsretten for kjøp av FOU-tjenester fra utlandet begrenses til land innenfor EØS og land Norge har skatte- eller informasjonsutvekslingsavtale med. I høringen var det foreslått at fradrag bare skulle gis ved kjøp fra EØS-land.
- Ved kjøp av forskningstjenester fra nærstående innføres det krav om at SkatteFUNN-selskapet legger frem prosjektregnskap fra underleverandøren.

Statsbudsjettet har ingen avklaring når det gjelder avskjæring av SkatteFUNN-

fradrag for foretak i økonomiske vansker. Finansdepartementet fastholder imidlertid at de legger til grunn at SkatteFUNN-støtte må anses som statsstøtte etter EØS-reglene slik at det ikke kan gis SkatteFUNN-fradrag til selskaper i økonomiske vansker.

Som foretak i økonomiske vansker regnes ikke bare selskaper som er under eller oppfyller vilkårene for insolvens-

behandling. Også selskaper der minst halvparten av den innskutte kapitalen er tapt som følge av underskudd, omfattes. Vi presiserer at med innskutt kapital i et aksjeselskap menes ikke bare aksjekapital, men også overkurs. For selskaper som har eksistert i mindre enn tre år, er det imidlertid unntak fra regelen om tap av aksjekapital mv.

Timesatsen

Skattefradraget fastsettes basert på et fradragsgrunnlag. Kostnadene som inngår, må være fradragsberettigede og knyttet til det godkjente SkatteFUNN-prosjektet. Fradrag for personalkostnader og indirekte kostnader beregnes etter en sjablong med utgangspunkt i antall timer egne ansatte har utført på prosjektet multiplisert med en timesats. Antall timer kan ikke settes høyere enn 1850 timer. Timesatsen beregnes ved at den ansattes avtalte og reelle årslønn multipliseres med 1,2 promille. Det er denne timesatsen som i forslaget nå økes fra 600 til 700 kroner:

Eksempel

Kjell har arbeidet hele året på SkatteFUNN-prosjektet. Timelistene viser 1850 timer. Hans årslønn er 600 000 kroner.

$600\,000 \text{ kroner} \times 1,2\text{ ‰} = 720 \text{ kroner}$. Beløpet reduseres til 700 kroner som er maksimalt beløp etter forslaget.

Kostnadene for Kjell i fradragsgrunnlaget: $700 \text{ kroner} \times 1850 = 1\,295\,000 \text{ kroner}$

Selv om styret er et kollegialt organ, er erstatningsansvaret personlig og individuelt. Hvert styremedlems opptreden vurderes derfor isolert.



Personlig ansvar som styremedlem i AS

Et styreverv kan være både spennende og lærerikt. Samtidig medfører styreverv en risiko for å bli personlig erstatningsansvarlig med hele sin formue. I denne artikkelen behandles de rettslige utgangspunktene for det personlige ansvaret som gjelder for styremedlemmer i AS.



Stipendiat
Kristine Alteren,
Det juridiske fakultet,
UiT Norges arktiske
universitet.

Et styremedlem som ikke skjøtter styrevervet på en forsvarlig måte, kan ilegges ansvar på ulike grunnlag.

Konkurskarantene

En form for ansvarliggjøring av styremedlemmer ved konkurs, er at de kan ilegges konkurskarantene.¹ Konkurskarantene innebærer at styremedlemmet i et tidsrom på to år, som utgangspunkt fra konkursåpningstidspunktet, ikke kan stifte selskap, påta seg eller reelt utøve nye verv som styremedlem eller varamedlem, eller som daglig leder av et selskap.

Konkurskarantene kan ilegges styremedlemmer som «med skjellig grunn mistenkes for en straffbar handling i forbindelse med konkursen eller den virksomhet som har ført til insolvensen» eller som det må antas at «på grunn av uforvarlig forretningsførsel

er uskikket til å stifte et nytt selskap eller å være styremedlem eller daglig leder» i et slikt selskap.

Personlig erstatningsansvar

Styremedlemmer kan i tillegg idømmes personlig erstatningsansvar etter aksjeloven (heretter asl.) § 17–1 (1), som er aksjelovens generelle ansvarsbestemmelse, ev. etter det alminnelige skyldansvaret. Et styremedlem kan også bli holdt ansvarlig etter aksjelovens spesielle ansvarsbestemmelser.²

Personlig straffeansvar

Styremedlemmer kan også i ytterste konsekvens ilegges bøter eller straffes med fengsel inntil ett år for overtredelse av aksjeloven med tilhørende forskrifter, eller for grov uforstand under utførelsen av vervet.³

I det følgende fokuserer artikkelen på det personlige erstatningsansvaret som styremedlemmer i aksjeselskap kan idømmes etter den generelle ansvarsbestemmelsen, asl. § 17–1 (1).

Et høyest reelt personlig erstatningsansvar

I løpet av de siste ti årene har det vært over 150 saker om personlig erstatningsansvar mot styremedlemmer i Høyesterett og i lagmannsrettene. I ca. 90 av sakene er ett eller flere styremedlemmer blitt idømt erstatningsansvar. I tillegg til disse avgjørelsene finnes det en rekke rettskraftige dommer avsagt av tingrettene, og mange styreansvarssaker er blitt avgjort gjennom utenomrettslig forlik. Antallet søksmål mot styremedlemmer er derfor langt høyere enn 150.

1 Jf. konkursloven § 142.

2 Herunder bl.a. asl. § 2-19 om ansvar for melding om innbetalt aksjekapital og asl. § 3-7 (2) om ansvar for medvirkning til ulovlig utbetaling.

3 Jf. asl. §§ 19-1 og 19-2.

Ansaret er personlig og individuelt

Selv om styret er et kollegialt organ, er erstatningsansaret personlig og individuelt. Derfor kan ikke styret som organ bli erstatningsansvarlig, men hvert styremedlems opptreden vurderes isolert. Det gjelder imidlertid i utgangspunktet samme ansvarsnorm for samtlige styremedlemmer, uavhengig av hvordan vedkommende er valgt inn i styret.

Utgangspunkt for vurdering av personlig erstatningsansvar

I asl. § 17–1 (1) oppstilles tre kumulative vilkår for at et styremedlem kan bli ilagt personlig erstatningsansvar. Vedkommende må for det første ha opptrådt på en uaktsom eller forsettlig måte i egenskap av å være styremedlem (ansvarsgrunnlag). I tillegg må opptreden ha resultert i en skade (økonomisk tap), og det må være påregnelig årsakssammenheng mellom opptreden og skade.

Pliktbrudd

Høyesterett uttalte i HR-2016–1440-A at det ved vurderingen av om vilkårene etter asl. § 17–1 (1) er oppfylt, må tas utgangspunkt i om et styremedlem har overtrådt pliktene som objektivt sett gjelder for vedkommende. Dersom et styremedlem har overtrådt slike plikter, er det en presumsjon for at vedkommende har opptrådt uaktsomt. Dette gjelder uten hensyn til om plikten er overtrådt gjennom en aktiv handling eller unnlatelser.

Klanderverdig

I tillegg til at det må foreligge pliktbrudd, må det gjøres en vurdering av om styremedlemmet har opptrådt på en slik måte at vedkommende kan klandres for pliktbruddet. I denne sammenheng ses det på om det er noen subjektive omstendigheter som kan virke formildende, ev. skjerpene for det konkrete styremedlemmet.

Særskilte kvalifikasjoner

Av rettspraksis kan det se ut til at styremedlemmer med særskilte kvalifikasjoner idømmes en strengere ansvarsvurdering dersom skaden knytter seg

til vedkommendes særskilte kompetanseområde.

Formildende omstendigheter

Det skal svært mye til før det foreligger formildende omstendigheter for et styremedlem. Et styremedlem kan som et utgangspunkt ikke påberope seg manglende erfaring eller kvalifikasjoner som unnskyldningsgrunn.

Hvem kan kreve erstatning?

Av asl. § 17–1 (1) fremgår det at potensielle skadelidte som kan kreve erstatning, er generalforsamlingen, aksjonærer og «andre». Med «andre» siktes det bl.a. til selskapets kreditorer, men er ikke begrenset til dette.

Styrets hovedplikter

Styrets hovedplikter kan deles inn i et forvaltningsansvar, et tilsynsansvar og et informasjonsansvar. Nedenfor er det gitt en overordnet redegjørelse for innholdet i disse pliktene. Manglende overholdelse av pliktene kan danne grunnlag for erstatningsansvar.

Forvaltningsansvaret

Aksjelovens utgangspunkt er at «[f]orvaltningen av selskapet hører under styret».⁴ Styret er det overordnede forvaltningsorganet, mens daglig leder står for den daglige ledelsen.⁵ Styret har ansvar for saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning.⁶ Hvilke saker som er store eller av uvanlig art, må vurderes konkret for hvert enkelt selskap.

Forsvarlig organisering

Styret skal sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten.⁷ Dette innebærer bl.a. å sørge for at kontrollrutinene i selskapet er tilstrekkelige. Styret skal også i nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet.⁸

I selskaper med helt begrenset virksomhet er slike planer ikke nødvendig. Likevel er det trolig ikke krav om særlig omfattende virksomhet før

plikten inntreffer. Styret kan også fastsette retningslinjer for virksomheten. Dersom selskapet oppnår en viss størrelse, kan det være påkrevd for styret å fastsette slike retningslinjer for å oppfylle kravet om en forsvarlig organisering av virksomheten.

Forretningsbeslutninger

Styret innrømmes en viss skjønnsmargin ved forretningsmessige avgjørelser, eksempelvis beslutning om investering. Selv om beslutningen medfører tap, utgjør ikke det i seg selv grunnlag for å reise krav mot styrets medlemmer. For å unngå personlig erstatningsansvar, må styret kunne vise til at beslutningen er basert på et tilfredsstillende behandlingsgrunnlag.⁹

Tilsynsansvaret

Styret skal føre tilsyn med daglig leder og virksomheten for øvrig.¹⁰ Tilsynsansvaret skal bidra til at styret har nødvendig kontroll, samtidig som plikten er sentral for oppfyllelsen av styrets forvaltningsansvar og informasjonsansvar. Det kreves i utgangspunktet ikke at styret har kontroll på detaljnivå, men desto mer prekær selskapets økonomiske situasjon er, jo mer forventes det av styrets tilsyn.

Intern kontroll

Det er daglig leder som skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte.¹¹ Styret på sin side må holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll.¹² Bestemmelsen pålegger styret et overordnet ansvar for selskapets internkontroll. Som et verktøy for styret i denne sammenheng skal daglig leder minst hver fjerde måned gi styret underretning om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling.¹³

4 Jf. asl. § 6-12.

5 Jf. asl. § 6-14 (1).

6 Jf. asl. § 6-14 (2).

7 Jf. asl. § 6-12 (1).

8 Jf. asl. § 6-12 (2).

9 Jf. asl. § 6-21.

10 Jf. asl. § 6-13 (1).

11 Jf. asl. § 6-14 (4).

12 Jf. asl. § 6-12 (3).

13 Jf. asl. § 6-15 (1).

Egenkapital og likviditet

Selskapet skal til enhver tid ha en egenkapital og likviditet som er forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet.¹⁴

Hvis det må antas at egenkapitalen er lavere enn forsvarlig ut fra risikoen ved og omfanget av virksomheten i selskapet, skal styret straks behandle saken.¹⁵ Det er den reelle egenkapitalen som er avgjørende. Styret må føre tilsyn for å kunne vurdere om det kreves handling fra styret. I lovforarbeidene fremheves det at lovparagrafene der dette omtales (asl. §§ 3–4 og 3–5) trolig bidrar til å gjøre det enklere å vinne frem med erstatningskrav

¹⁴ Jf. asl. § 3-4.

¹⁵ Jf. asl. § 3-5.

mot styremedlemmer dersom styret ikke løser disse oppgavene på en forsvarlig måte.

Informasjonsansvaret

Styremedlemmer plikter også å gi informasjon i en rekke tilfeller. I asl. § 5–15 er ledelsens opplysningsplikt på generalforsamling regulert.

Styret har videre ansvar for at opplysningene som fremgår av årsregnskapet og årsberetningen er korrekt. Samtlige styremedlemmer skal underskrive årsregnskapet og årsberetningen.¹⁶

¹⁶ Jf. regnskapsloven § 3-5 (1).

Innrømmes et visst handlingsrom

Styret har dessuten et informasjonsansvar overfor selskapets kontraktsparter. Det er flere saker der styremedlemmer gjøres erstatningsansvarlig fordi de ikke har informert kontraktsparter om selskapets økonomiske forhold, slik at kontraktsparten i realiteten har kontrahert med et insolvent selskap. Høyesterett har i HR-2017–2375-A fremholdt at styret i vurderingen av om informasjonsansvaret overfor kreditorer har inntrådt, må innrømmes et handlingsrom i økonomisk vanskelige tider, for slik å kunne redde selskapet i det stille. Styret må imidlertid i slike tilfeller ha et realistisk håp om å kunne redde selskapet fra konkurs.

Det haster med overføring til aksjesparekonto

En overgangsregel som kun gjelder ut 2019, åpner for at du kan overføre aksjer til en aksjesparekonto uten å måtte realisere eventuell gevinst. Har du aksjer med et latent tap, kan du også overføre aksjene – men velge å ta tapsfradraget i år.¹

Børsnoterte aksjer, egenkapitalbevis eller aksjefond solgt via en aksjesparekonto, kan selges skattefritt. Beskatning skjer først ved uttak eller ved opphør av aksjesparekontoen. Aksjesparekonto kan være et godt alternativ til det å opprette et eget aksjeselskap, der salg er skattefritt gjennom fritaksmetoden.

Overføring til aksjesparekontoen

Etter at du har opprettet en aksjesparekonto, kan du som kontohaver til-

føre midler og foreta kjøp og salg via kontoen. Du kan i 2019 og videre fremover overføre personlig eide aksjer mv. som er omfattet av ordningen, til kontoen. Det regnes som en realisasjon av aksjene og beskattes på alminnelig måte som ved et salg av aksjene. Innskuddet på aksjesparekontoen settes da til aksjenes markedsverdi på overføringstidspunktet. En overgangsregel gjør det mulig å overføre skattefritt, men bare ut 2019.

Overgangsregelen er frivillig

Vurderer du å benytte deg av ordningen med aksjesparekonto og har personlig eide aksjer mv. som kan overføres, vil du unngå beskatning av aksjer med latent gevinst ved å påberope deg overgangsregelen ved overføringen. Overføringen skjer da til kontinuitet slik at inngangsverdien på aksjene mv. blir innskuddet på aksjesparekontoen.

Har du aksjer mv. med latent tap, kan disse også overføres. Velger du å ikke



Rådgiver skatt
Paal Braanaas,
Revisorforeningen

benytte deg av overgangsregelen, vil overføringen anses skattepliktig etter hovedregelen og du får da tapsfradrag på de overførte aksjene. Overføringen skjer da til diskontinuitet og markedsverdien på overføringstidspunktet blir da inngangsverdien på aksjesparekontoen.

Negativ inngangsverdi

Overgangsregelen ble endret med virkning fra 26. april 2018. Fra dette tidspunktet og frem til utgangen av 2019 vil overføring av aksjer med negativ inngangsverdi være skattepliktig. Den negative inngangsverdien regnes da som skattepliktig inntekt og ved skatteberegningen blir inntekten oppjustert med 1,44. Videre settes innskuddet på aksjesparekontoen på disse aksjene til null.

¹ Se Skatte-ABC, stikkord Aksjesparekonto pkt. 4.2.1.

Stenger for gunstig formuesverdsettelse av aksjer

Finansdepartementet vil oppheve regelen om at aksjer i nystiftede selskaper verdsettes til summen av aksjenes pålydende pluss overkurs. Dermed stenges en mye brukt skatteplanleggingsmulighet ved formuesbeskatningen.

Den nye regelen skal få virkning allerede fra 2019.¹

Hovedregelen

Som hovedregel skal ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 75 prosent av aksjenes andel av selskapets skattemessige formuesverdi 1. januar i selskapets inntektsår. For aksjonæren betyr det at aksjer skal verdsettes til formuesverdien av selskapet den 1. januar, mens all annen formue aksjonæren eier skal verdsettes til verdien 31. desember (1. januar i skattefastsettingsåret). Det tas ikke hensyn til overskudd, underskudd eller utbytteutdelinger i selskapet i løpet av året.

Det er praktiske hensyn som ligger bak denne regelen. Den skattemessige formuesverdien på aksjene fastsettes av selskapet ved utarbeidelsen av skattemeldingen til selskapet. Dette gjøres etter at selskapet har levert aksjonærregisteroppgaven og i mange tilfeller også etter at aksjonærene har levert eller godkjent sin skattemelding. Det er da mest praktisk å bruke formuesverdiene fra selskapets skattefastsetting året før slik at formuesverdiene kan komme forhåndsutfylt på skattemeldingen og aksjeoppgaven (RF-1088).

Denne hovedregelen blir beholdt.

¹ Da artikkelen ble skrevet, var forslaget foreløpig ikke behandlet av Stortinget. Det antas imidlertid at forslaget vil bli vedtatt i tråd med forslaget.

Nystiftede selskaper

Selskaper som er stiftet i løpet av inntektsåret, har ingen formuesverdi pr. 1. januar i inntektsåret. For nystiftede selskaper har regelen derfor vært at aksjene skal verdsettes til 75 prosent av summen av aksjenes pålydende og overkurs. Det tas ikke hensyn til overskudd eller underskudd fra stiftelsen og ut året.

Det er denne regelen som nå blir opphevet. Også nystiftede selskaper skal verdsettes til 75 prosent av den skattemessige formuesverdien i selskapet, men tidspunktet for verdsettelse flyttes til utgangen av inntektsåret.

Den nye regelen for nystiftede selskaper skal også gjelde selskaper som er nystiftet ved fusjon eller fisjon. Dermed fjernes også en mye brukt skatteplanleggingsmulighet ved formuesbeskatningen.

I de senere årene har vi sett en rekke fusjoner og fisjoner der en viktig motivasjonsfaktor må ha vært å utnytte regelen for nystiftede selskaper. Det følger av regnskapsreglene at fusjoner og fisjoner i svært mange tilfeller kan gjennomføres til såkalt regnskapsmessig kontinuitet. Det betyr at de regnskapsmessige verdiene i selskapet som fusjonerer eller fisjonerer videreføres i det nye (overtakende) selskapet. Herunder skal aksjekapital og overkurs som hovedregel også overføres som



Rådgiver skatt
Børge Busvold,
Revisorforeningen

aksjekapital og overkurs til det overtakende selskapet. Dermed forsvinner verdien av opptjent egenkapital (overskudd) ved fastsettelsen av aksjeverdien i det nystiftede overtakende selskapet i stiftelsesåret. For senere år verdsettes aksjene etter vanlige regler.

Finansdepartementet har beregnet at endringen vil gi om lag 350 millioner kroner i økt skatteproveny.

Når flyttes verdsettelsestidspunktet?

At tidspunktet for verdsettelse flyttes til utgangen av selskapets inntektsår, er ingen ny regel. Det nye er at regelen også skal få anvendelse for nystiftede selskaper, herunder selskaper stiftet ved fusjon og fisjon.

Fra før har vi hatt regelen om flytting av verdsettelsestidspunkt for selskaper som har gjennomført en kapitalforhøyelse eller kapitalnedsettelse med innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene. Fondsemisjon, dvs. at aksjekapitalen forhøyes ved at det overføres egenkapital fra posten «annen egenkapital» til aksjekapital, er en kapitalforhøyelse, men det skjer ingen innbetaling fra aksjonærene. Verdsettelsestidspunktet skal derfor ikke flyttes. Det samme gjelder for kapitalnedsettelse som går til dekning av tap i selskapet og kapitalnedsettelse når nedsettelsen ikke utbetales, men overføres til posten «annen egenkapital».

Det avgjørende for om man kan (eller skal) flytte verdsettelsestidspunktet til utgangen av inntektsåret, er om forhøyelsen eller nedsettelsen er registrert gjennomført i Foretaksregisteret innen 31. desember. Det holder ikke at kapitalendringen er vedtatt av generalforsamlingen eller at endringen er meldt til Foretaksregisteret. Den må være registrert.

Dette er det viktig å være klar over siden Foretaksregisteret får inn svært mange meldinger til registrering i desember og det erfaringsvis kan være ganske lang saksbehandlingstid ved slutten av året. Et godt råd er å ikke vente med å gjennomføre og melde slike kapitalendringer hvis man ønsker å flytte verdsettelsestidspunktet til utgangen av inntektsåret.

Andre tilfeller der verdsettelsestidspunktet skal flyttes til utgangen av året, er hvis selskapet har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen eller når aksjen er strøket fra notering på børs.

Skattemotiverte kapitalendringer

Hvis aksjeselskapet har gått på store tap eller av andre grunner, f.eks. store utbytteutdelinger, har fått redusert formuesverdien fra 1. januar til 31. desember i inntektsåret, kan aksjonærene ha stor fordel av å få flyttet verdsettelsestidspunktet til utgangen av inntektsåret.

Dette var situasjonen i mange selskaper under finanskrisen i 2008. Mange aksjonærer tilpasset seg derfor ved å gjøre kapitalendringer i selskapet for å kunne flytte verdsettelsestidspunktet til utgangen av inntektsåret. Skattedirektoratet kom i den forbindelse med en uttalelse om at aksjen skal verdsettes til verdien ved utgangen av inntektsåret selv om skattemessige overveielser har begrunnet kapitalnedsettelsen. Det vil således normalt ikke være aktuelt å se bort fra kapitalendringen ved formuesligningen – eksempelvis begrunnet i ulovfestet

gjennomskjæring, uttalte direktoratet.²

Direktoratet tok forbehold for tilfeller hvor kapitalendringen var svært lav (av «symbolsk karakter») og tilfeller der planen var å reversere kapitalendringen.

Tilsvarende kan det være at selskapet har fått økt formuesverdien etter 1. januar, f.eks. på grunn av store overskudd eller gevinster. Hvis man i slike tilfeller har planer om for eksempel å sette ned aksjekapitalen og utbetale pengene, kan man vente med å vedta dette eller vente med å sende gjennomføringsmelding til Foretaksregisteret til etter årsskiftet.

Fusjoner uten kapitalforhøyelse

En del fusjoner kan gjennomføres uten kapitalforhøyelse i det overtakende selskapet (det selskapet som består etter fusjonen).

Dette gjelder for det første når et heleid datterselskap fusjoneres opp i morselskapet. Slike fusjoner medfører ikke spesielle problemer. Aksjonærene i morselskapet skal fortsatt verdsette aksjene til den skattemessige formuesverdien 1. januar i selskapets inntektsår (med mindre det også har vært kapitalforhøyelse med innbetaling eller andre transaksjoner i morselskapet som medfører at verdsettelsestidspunktet skal flyttes til utgangen av inntektsåret).

Fusjon av aksjeselskaper heleid av samme aksjonær etter reglene i aksje-loven § 13–24, ofte kalt «søsterfusjoner» kan også gjennomføres uten kapitalforhøyelse. Skattedirektoratet har tidligere tolket reglene slik at aksjene, ved slike fusjoner, skal verdsettes til den skattemessige formuesverdien ved utgangen av selskapets inntektsår. Fortolkningen har vært kritisert av noen som har ment at løsningen er i strid med lovens ordlyd, men nå blir regelen lovfestet.

En annen type fusjon som heller ikke krever kapitalforhøyelse i det overtakende selskapet, er tilfeller der et morselskap fusjoneres inn i sitt datterselskap, såkalt «omvendt mor-datterfusjon». I slike tilfeller kan datterselskapet gi aksjonærene de aksjene de fikk i seg selv ved fusjonen (datterselskapet overtar morselskapets aksjer i datterselskapet ved fusjonen) i stedet for å gjennomføre kapitalforhøyelse og utstede nye aksjer. Også i slike tilfeller har skattemyndighetenes praksis vært at aksjene skal verdsettes til den skattemessige formuesverdien ved utgangen av inntektsåret. Også denne praksisen blir nå lovfestet.

Nytt system for innrapportering

Som nevnt er det praktiske hensyn som er grunnen til at aksjonærer kan verdsette aksjer til selskapets skattemessige formuesverdi 1. januar i selskapets inntektsår. Når reglene nå endres slik at aksjonærene må benytte verdien ved utgangen av selskapets inntektsår, oppstår det en rekke nye tilfeller der aksjonærene må levere skattemelding før selskapet har fastsatt riktig formuesverdi.

Skattedirektoratet er derfor i gang med å utvikle en ny rapporteringsløsning som skal gjøre at aksjonærene i slike selskaper får tilsendt opplysninger om aksjenes skattemessige formuesverdi.

Løsningen går ut på at aksjonærregisteret henter opplysninger om selskapets skattemessige formuesverdi når selskapet har levert skattemelding. Aksjonærregisteret vil da produsere ny aksjeoppgave (RF-1088) som sendes til aksjonæren i Altinn. Personlig aksjonær må deretter kontrollere ny tilsendt aksjeoppgave og eventuelt korrigere sin skattefastsetting.

Selskapet får altså ingen ny rapporteringsplikt som følge av de nye reglene for verdsettelse av aksjer.

Skattedirektoratet tar sikte på at den nye løsningen skal være klar allerede for inntektsåret 2019 (skattefastsettingsåret 2020).

2 Prinsipputtalelse 18.09.2009.

Hva kan man søke etter i en stillingsannonse?

Er det slik at arbeidsgiver kan søke etter hva eller hvilke egenskaper man vil, eller finnes det noen begrensninger? Og kan arbeidsgiver velge fritt mellom søkerne, eller må man velge den som er «best»? Dette er spørsmål som denne artikkelen vil ta for seg.



Senioradvokat
Håkon Andreassen,
Kvale advokatfirma

Et grunnleggende skille går mellom privat og offentlig sektor. I offentlig sektor gjelder prinsippet om at den best kvalifiserte skal ansettes, hvilket blant annet har betydning for utlysings-/søkefasen og ansettelsesfasen. I privat sektor gjelder ikke noe tilsvarende prinsipp, hvilket medfører at det i stor grad er opp til arbeidsgiver å bestemme hvilke kvalifikasjoner som ønskes, hvordan (eller om) det skal annonseres etter slike, og hvem som til slutt ansettes.

Stillingsannonsen

En arbeidsgiver i privat sektor kan velge å ansette uten å ha lyst ut – det foreligger ingen «utlysingsplikt» som sådan. Enkelte modifikasjoner i denne friheten finnes i plikten til å informere internt om ledige stillinger, fortrinnsrett mv. Hvis det først lyses ut på vanlig måte, gjelder likevel nedenstående rammer.

Arbeidsgivers styringsrett

I utgangspunktet må arbeidsgiver kunne søke etter den kompetansen som bedriften er på utkikk etter, og sette de kvalifikasjonskravene man ønsker selv. Dette følger av styringsretten. Enkelte viktige grenser for denne siden av styringsretten er satt i diskrimineringslovene.

Diskriminerer eller virker diskriminerende

Som det klare utgangspunkt og hovedregel er det ikke tillatt å ha annonser som diskriminerer eller som kan virke diskriminerende på grunnlag av kjønn,

graviditet, alder, etnisk tilhørighet, helse, funksjonsnedsettelse, politisk tilhørighet, religion/livssyn, seksuell orientering og kjønnsuttrykk. At annonsen er diskriminerende, betyr at den for eksempel søker etter et bestemt kjønn, bruker ord som «husmor» eller «arbeidskar» eller lignende der kjønn kommer til uttrykk. Det vil gjøre at det annet kjønn ikke føler seg velkommen til å søke stillingen, noe som også kalles forskjellsbehandling.

Utenlandsk bakgrunn eller helseopplysninger

Til illustrasjon søkte et parkeringsselskap etter en administrasjonskoordinator, og skrev i sin stillingsannonse at søkerne skulle ha «god kjennskap til norsk kultur», og ha «god fysisk og psykisk helse». Dette falt ikke i god jord hos Likestillings- og diskrimineringsombudet (LDO), og selskapet måtte endre annonsen. LDO pekte på at man her fikk inntrykk av at søkere med utenlandsk bakgrunn ikke var ønsket. Det er heller ikke tillatt å kreve helseopplysninger, med mindre dette er nødvendig for å utføre de arbeidsoppgavene som knytter seg til stillingen. Kravet til hva som er «nødvendig», er strengt.

Aldersgruppe

Et annet eksempel er annonser som søker etter en bestemt aldersgruppe. En kommune på Vestlandet skulle f.eks. søke etter skjenkekontrollører, og brukte en stillingsannonse der de søkte etter «kvinner og menn mellom 20 og 40 år». Bakgrunnen for at de ønsket søkere mellom 20 og 40 år var

at kontrollørene skulle gå ubemerket hen på utesteder, og alder utenfor dette spekteret ville kunne skille seg ut. Dette reagerte LDO på fordi den kunne diskriminere folk over 40 år, og kommunen endret annonsen på LDOs anmodning.

Et saklig formål

Slik forskjellsbehandling av grupper som illustrert gjennom eksemplene, er ikke tillatt. Det kan derimot være lovlig å søke etter bestemte kvalifikasjoner som kjønn, religiøs overbevisning eller andre særpreg som ellers ville vært ulovlig. Det kreves i så fall et saklig formål, at det er nødvendig for å oppnå formålet, og ikke er uforholdsmessig inngripende overfor den/de som forskjellsbehandles. For eksempel er det adgang til å kreve et kristent livssyn for å være prest i den norske kirke, og trossamfunn kan unnta homofile personer fra stillinger med religiøs funksjon hvis dette bygger på et vesentlig og avgjørende krav som følger av trossamfunnets lære. Det vil neppe være tillatt med slik forskjellsbehandling i trossamfunn for andre stillinger, for eksempel i administrasjonen.

I eksempelet over om skjenkekontrollørene hadde kommunen for så vidt en saklig begrunnelse for hvorfor de ønsket søkere mellom 20 og 40 år; De ønsket at kontrollørene skulle kunne gli ubemerket inn blant gjestene på utestedene. At de endret annonsen skyldtes en vurdering av at det ikke var nødvendig for utførelsen av ar-



I offentlig sektor gjelder prinsippet om at den best kvalifiserte skal ansettes, men i privat sektor gjelder ikke noe tilsvarende prinsipp.

beidsoppgaven å opprettholde alderskravet.

Forbudet mot å diskriminere gjelder både ved ansettelse i faste og midlertidige stillinger, av kortere og lengre varighet.

Intervjuet

Også ved gjennomføring av intervju gjelder diskrimineringsforbud. Et praktisk viktig forbud er at det ikke er tillatt å spørre om familieplanlegging: Det er forbudt å undersøke eller stille spørsmål om kandidaten er gravid, planlegger å bli det, eller om det er planer om adopsjon. Det samme gjelder for eksempel spørsmål om seksuell orientering, eller medlemskap i fagforening. Det kan heller ikke spørres om helseopplysninger som ikke er nødvendig for å utføre stillingen. Forbudet kan ikke omgås eller unngås ved at den intervjuede samtykker til å

svare på et slikt spørsmål. Dette har sammenheng med at man i intervju-situasjonen lett vil kunne føle seg tvunget til å svare hvis spørsmålet kommer, og dermed ikke vil være i stand til å avgi et frivillig, uttrykkelig og informert samtykke.

Ansettelsen

I offentlig virksomhet står ikke arbeidsgiver fritt til å velge hvem som skal ansettes. Det såkalte kvalifikasjonsprinsippet bygger på den generelle saklighetsnormen og kravet til likebehandling i offentlig forvaltning. Hvem som er best kvalifisert, må basere seg på søkerens kvalifikasjoner sett opp mot innholdet i stillingen og krav til stillingsinnehaver, bl.a. slik disse er angitt i stillingsutlysning.

For private arbeidsgivere gjelder det ikke noe slikt kvalifikasjonskrav. De kan i prinsippet ansette hvem de vil,

så lenge det ikke forekommer diskriminering. En søker som mener seg forbigått på grunn av diskriminering kan, både med hjemmel arbeidsmiljøloven og likestillings- og diskrimineringsloven, kreve at arbeidsgiver skriftlig opplyser om hvilken utdanning, praksis og andre klart konstaterbare kvalifikasjoner for arbeidet den som ble ansatt har.

Søkeren kan dog ikke kreve begrunnelse for ansettelsen eller at arbeidsgiver gir en vurdering av den ansattes personlige egenskaper. En søker som har blitt forbigått på grunnlag av diskriminering, kan kreve erstatning og oppreisning. I disse sakene gjelder såkalt «omvendt bevisbyrde». Dette betyr at dersom «det foreligger omstendigheter som *gir grunn til å tro* at diskriminering har skjedd», så må arbeidsgiver godtgjøre at dette ikke har skjedd.

Uni Economy

Sosialt. Fleksibelt.
Genialt.

Prøv vårt nye skybaserte
økonomisystem

unimicro.no/uni-economy



unimicro
ØKONOMISYSTEMER

Hvorfor trenger vi å ta D-vitamin om vinteren?

Vitamin D er et fettløselig vitamin som er nødvendig for at kalsium skal kunne suges opp fra tarmen. I tillegg holder det oss friske og opplagte. Vitamin D kalles for solvitaminet. Nå som det er vinter, er det lite sol å få. Så hva skal vi gjøre da?

Kalsiumets hjelpende hånd

Når du spiser mat som inneholder kalsium – for eksempel ost, melk, yoghurt, mandler eller brokkoli – tenker du kanskje at det er bra for skjelettet. Og det stemmer – så fremt kalsiumet blir sugd opp i tarmen og sendt til blant annet skjelettet. Men opptaket av kalsium fra kosten er helt avhengig av at kroppen får nok vitamin D. Vitamin D hjelper kalsium fra tarmen og inn i blodet, og uten nok vitamin D i kroppen kan det oppstå mangel på kalsium.

Det er ikke slik at du må få både vitamin D og kalsium inn i samme måltid, det holder at inntaket av vitamin D er tilfredsstillende over tid.

Mangler du vitamin D?

De første tegnene på at du har for lite vitamin D i blodet, er at du kjenner muskelsmerter og slitenhet.

Ved mer alvorlig mangel på vitamin D kan ikke kalsium absorberes fra tarmen, og det oppstår skader i skjelett og beinstruktur på grunn av det vi kaller manglende mineralisering. Denne tilstanden er en avkalkning av skjelettet som øker risikoen for bruddskader. Osteomalaci har mange av de samme kjennetegnene som beinskjørhet (osteoporose).

Solvitaminet – en utfordring om vinteren

Definisjonen på et vitamin, er at det er et stoff som vi ikke kan lage selv, og hvor vi får mangelsymptomer dersom vi spiser for lite av det. Vitamin D er unntaket, siden det faktisk kan dannes i kroppen. Dette skjer ved at det dannes vitamin D når huden eksponeres for sollys. Solens ultrafiolette stråler aktiverer hormonlignende stoffer i huden. Disse stoffene er avledet av kolesterol. Dersom ansikt, hender og armer får sommersonne midt på dagen i 5–10 minutter to ganger i uka, vil behovet for vitamin D være godt dekket.

I perioden oktober til april er sollyset i Norge så svakt at man ikke får dekket behovet ved å være i solen. Det skyldes at solen står lavt på himmelen, lysbølgene brytes og bølgelengden ikke er den riktige for å danne vitamin D i huden – selv om du skulle bli solbrent på skitur i januar.

Mat med vitamin D

Vitamin D er et fettløselig vitamin som bare finnes i noen få matvarer. Under får du gode forslag til hvor mye mat som skal til for at du får dekket dagsbehovet for vitamin D. Spiser du mer, vil vitamin D lagres til



Ernæringsfysiolog
cand. scient.
Gunn Helene Arsky

de dagene da du for eksempel ikke har fisk til middag.

Dagsbehovet dekkes med en porsjon laks, sild eller makrell til middag. Bruker du makrell i tomat, trenger du å spise mer enn en boks om dagen for å dekke behovet. Men alle monner drar, så med et variert kosthold er det fint mulig å dekke behovet. Ekstra lett melk og margarin er beriket med vitamin D og bidrar inn i totalen. Det er store mengder vitamin D i torskerogn, så mye at du ikke må overdrive inntaket. Og om du tar tran, så er en barneskje om dagen nok.

Tilskudd

Dersom du ikke spiser mye fisk og fiskeprodukter, er vegetarianer eller veganer, ikke tar tran eller mistenker at du får i deg for lite vitamin D, finnes det mange typer vitamin D-tilskudd i tablett- eller dråpeform. De fleste inneholder 10 eller 20 mikrogram per dose. Voksne kvinner og menn anbefales å få i seg 10 mikrogram per dag. Ikke kombiner flere vitamin D-holdige tilskudd, da kan det fort bli for mye – avstanden mellom det som er for lite, det som er passe og det som er giftig, er kort for vitamin D.

Opsjonsordningen for små oppstartsselskaper utvides

Regjeringen foreslår i Statsbudsjettet for 2020 å utvide dagens ordning til å omfatte selskaper som har maksimalt 12 ansatte. Maksimal opsjonsfordel pr. ansatt økes til én million kroner.



Rådgiver skatt
Paal Braanaas,
Revisorforeningen

Kort om ordningen

I 2018 ble det innført gunstige regler for beskatning av aksjeopsjoner i oppstartsselskaper. Fordelen beskattes som lønnsinntekt på den ansatte, men beskatningen utsettes til tidspunktet for realisasjon av de underliggende aksjene.

Hovedregelen for opsjoner ellers i arbeidsforhold er beskatning av fordelene som lønnsinntekt, men da allerede ved erverv av de underliggende aksjene.

Ved opsjoner i oppstartsselskaper beskattes også fordelene den ansatte får som lønnsinntekt, men først ved realisasjon av de underliggende aksjene. Arbeidsgiver beregner opsjonsfordelen på det tidspunktet opsjonen innløses til aksjer, men innberetter fordelene og betaler arbeidsgiveravgift først når aksjene realiseres. Aksjenes omsetningsverdi lagt til grunn ved innløsning av opsjonen, blir den ansattes inngangsverdi på aksjen. Eventuell senere gevinst (multiplisert med 1,44) på aksjen skattlegges som kapitalinntekt med 22 %. Ordningen har dermed først og fremst en positiv likviditetsmessig effekt for den ansatte og oppstartsselskapet.

Vilkår knyttet til den ansatte

Ordningen gjelder kun ansatte som tiltrer oppstartsselskapet etter 1. jan-

nuar 2018. Ansatte før dette tidspunktet faller altså utenfor. Ordningen forutsetter videre at den ansatte har en arbeidstid på minst 25 timer pr. uke beregnet på årsbasis.

Et ytterligere vilkår er at den ansatte eller den ansatte sammen med nærtstående ikke eier eller kontrollerer mer enn fem prosent av aksjene eller stemmene i tildelingsåret eller i de to foregående årene.

Opsjonene den ansatte får i oppstartsselskapet, må i tillegg innløses til aksjer tidligst tre år og senest ti år etter tildelingstidspunktet.

Skal den ansatte få utsatt beskatningen, må opsjonen innløses til aksjer. På innløsningsstidspunktet må arbeidsgiver beregne en opsjonsfordel som settes til differansen mellom aksjens omsetningsverdi og innløsningsprisen. Det er en tidsbegrensning på hvor lenge beskatningen kan utsettes. Dersom aksjene ikke realiseres innen fem år etter innløsningsstidspunktet eller den ansatte slutter i selskapet før disse fem årene er gått, skal beskatning likevel gjennomføres.

I dagens ordning er det kun opsjonsfordel inntil 500 000 kroner pr. ansatt som omfattes av ordningen. Det er denne beløpsgrensen som nå er foreslått økt til én million kroner.

Vilkårene knyttet til oppstartsselskapet

Selskapet skal ikke være eldre enn seks år i tildelingsåret, medregnet stiftelsesåret.

Ordningen gjelder bare aksjeselskaper og selskapet kan ikke være i økonomiske vanskeligheter på tidspunktet som den ansatte blir tildelt opsjonen.

I dagens ordning må antall årsverk være ti eller færre. Det er nå foreslått å øke antall ansatte til maksimalt 12. Samlede driftsinntekter og balanse-sum må fortsatt være 16 millioner eller mindre i inntektsåret før tildelingen av opsjonen.

I Statsbudsjettet varsler departementet videre at de vil sende på høring en enkel rapporteringsplikt ved bruk av ordningen.

Maksimal opsjonsfordel pr. ansatt øker fra 500 000 kroner til én million kroner.



Hytteiere kan under visse forutsetninger få tilbake momsen når de bygger ut vann- og avløpsanlegg.

Utbygging av vann- og avløpsanlegg i hyttefelt

Hytteiere som bygger ut vann- og avløpsanlegg, kan få tilbake momsen på kostnadene. Dette forutsetter at hytteierne kommer inn under ordningen om frivillig registrering for private utbyggere av vann- og avløpsanlegg.



Rådgiver avgift
Camilla Brunfelt,
Revisorforeningen

Hva innebærer ordningen?

Frivillig registrering for private utbyggere innebærer at utbygger på gitte vilkår får anledning til å registrere seg i merverdiavgiftsmanntallet kun for oppføringen av anlegget. På denne måten kan utbygger føre moms på kostnadene til fradrag. Beløpet vil i sin helhet bli utbetalt til utbyggeren, noe som reduserer kostnadene på utbyggingen.

Hvem gjelder ordningen for?

Ordningen gjelder for utbyggere som utenfor næring oppfører vann- og avløpsanlegg i privat regi. Privat utbygger vil typisk være en gruppe av hytteiere eller en velforening som går sammen om å bygge ut et anlegg. Det kan også være et sameie eller et bygdelag organisert som en forening. Også når utbyggerne organiserer seg som et tomteselskap, vil utbyggingen kunne skje i privat regi.

At utbyggingen skal skje i privat regi, innebærer at entreprenører, private eiendomsutviklere og andre som foretar en utbygging i næring, ikke er omfattet av ordningen. Skjer utbyggingen i næring, vil det være de ordinære reglene for merverdiavgift, herunder reglene om justering, som regulerer adgangen til å føre moms til fradrag.

Anlegget må overdras til noen som skal drive næring

Etter ferdigstillelse et det et krav at anlegget umiddelbart skal overføres til kommunen eller til noen som skal bruke anlegget i avgiftspliktig virksomhet. Dette innebærer at kommunen, eller den anlegget overføres til, både må stå som formell eier av anlegget etter ferdigstillelse og må påta seg ansvar for drift og vedlikehold av anlegget.

Overdras anlegget til et selskap, må dette registreres i merverdiavgiftsmanntallet for virksomhet innen vann- og avløpssektoren. For å bli registrert må inntektene i det minste beløpe seg til kr 50 000 i løpet av en tolv måneders periode, og omsetningen må skje i næring.

Med næring menes at virksomheten må være av en viss varighet og omfang, bli utøvd for egen regning og risiko og være objektivt egnet til å gå med overskudd. Går utbyggerne sammen om å stifte et selskap som skal overta og drifte anlegget, er det viktig å være oppmerksom på at dette selskapet må drive næring.

Det er uten betydning om overdragelsen av anlegget til kommunen eller andre skjer med eller uten vederlag. Frivillig registrerte utbyggere skal uansett ikke beregne merverdiavgift på vederlaget.

Hvilke kostnader kan bli refundert

Det er merverdiavgiften på varer og tjenester kjøpt inn for å oppføre anlegget som kan bli refundert. Typisk vil dette være kostnader til entreprenør, anleggsarbeid, arkitekter og konsulenter som er engasjert i forbindelse med utbyggingen.

Kun kostnader som er til bruk for å oppføre anlegget, kan tas med. Utføres det også annen type arbeid, for eksempel arbeid med tomt eller veianlegg, vil det måtte foretas en fordeling av kostnadene.

Refusjonsadgangen er begrenset til den delen av anlegget som skal overføres til kommune eller selskap som skal levere vann- og avløpstjenestene. For kostnader til private stikkledninger etc. vil det derfor ikke være fradragsrett.

Krav til dokumentasjon

For å bli frivillig registrert må utbygger sende inn en søknad. Med søknaden må det legges ved kopi av avtalen med kommunen eller selskapet som viser at anlegget skal overdras etter ferdigstillelse.

Vann- og avløpsanlegg som omfattes av den frivillige registreringen, skal holdes atskilt i regnskapet. Det må dermed føres særskilt regnskap for slikt anlegg.

Nå slår de nye pendlerreglene inn for fullt

Da reglene om fradrag for pendlerutgifter ble strammet inn fra 2018, ble det gitt en overgangsperiode på to år.

1. januar 2020 går overgangsreglene ut og innstrammingene slår inn for fullt.

Å være pendler betyr at man må bo utenfor hjemmet på grunn av arbeidet. Pendlere kan kreve fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet. Fra 2018 ble fradagsreglene strammet inn ved at:

- Det gis ikke lenger fradrag for kost for skattytere som har mulighet til å kunne oppbevare og tilberede mat i pendlerboligen.
- Fradragssatsen for kost når skattyter ikke kan tilberede mat i pendlerboligen, er redusert med om lag 150 kroner pr. døgn.
- Fradrag for losjiutgifter (pendlerbolig) gis bare de første 24 månedene. Fradagsperioden kan forlenges med inntil nye 24 måneder ved skifte av kommune for både pendlerbolig og arbeidssted.
- Tidsbegrensningen på 24 måneder gjelder også for retten til fradrag for kost for de som kan tilberede mat i pendlerboligen.

Det ble innført en overgangsregel som innebærer at for de som allerede var pendlere da reglene ble innført, starter tidsbegrensningen 1. januar 2018. Overgangsregelen går dermed ut 1. januar 2020 og en rekke pendlere vil dermed miste fradraget fra 2020.

Det ble ikke innført begrensninger i retten til å kreve fradrag for reiseutgifter. For reiseutgifter er det et tak på kr 97 000 og det gis bare fradrag for reiseutgifter over kr 23 100 (fra 2020). Maksimalt fradrag blir dermed kr 73 900.

Skattefri dekning fra arbeidsgiver

Selv om reglene for fradrag er strammet inn, kan arbeidsgiver fortsatt gi arbeidstaker skattefri dekning av pendlerutgifter, også etter perioden på 24 måneder. Arbeidsgiver kan dekke:

- Dokumenterte utgifter til losji
- Kostutgifter for pendlere som ikke kan tilberede mat i pendlerboligen. Arbeidsgiver kan gi en skattefri utgiftsgodtgjørelse inntil Skattedirektoratets fradragssatser. For 2019 var satsen kr 161 for skattytere som bor på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter. Eventuelt kan det gis dekning for dokumenterte utgifter. Det kan ikke gis skattefri godtgjørelse dersom pendleren bor i en pendlerbolig med kokemuligheter.
- Utgifter til besøksreiser til hjemmet. Arbeidsgiver kan dekke dokumenterte billettutgifter. Eventuelt kan det gis bilgodtgjørelse hvis pendleren bruker egen bil, men bare inntil satsen for fradrag for slike utgifter, dvs. kr 1,56 for de første 50 000 km og kr 0,76 for det overskytende.



Rådgiver skatt
Børge Busvold,
Revisorforeningen

I utgangspunktet er den skattefrie dekningen for reiseutgifter begrenset oppad til det samme beløpet som fradraget, kr 97 000. Det er imidlertid varslet en regelendring fra 2019 som innebærer at beløpsgrensen ikke skal gjelde for arbeidsgivers dekning av faktisk dokumenterte utgifter til besøksreiser med rutegående fly til hjem innenfor EØS.

Merk at for arbeidstaker som enten får standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker (sokkelarbeidere eller sjøfolk), eller som benytter de nye reglene om kildeskatt for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 19, er godtgjørelse til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til hjemmet skattepliktig arbeidsinntekt.



Selv om reglene for fradrag er strammet inn, kan arbeidsgiver fortsatt gi arbeidstaker skattefri dekning av pendlerutgifter.

AKTUELLE SATSER > A JOUR PR. > 15.11.2019

UTGIFTSGODTGJØRELSE 2019 (I KR)

Godtgjørelse til kost og overnatting innenlands

Kostgodtgjørelse etter statens satser	
Fra 6 til 12 timer	kr 307
Over 12 timer	kr 570
Reiser med overnatting	kr 780
Måltidstrekk: Frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 % av satsen for reise med overnatting	
Ulegitimert godtgjørelse til losji (natt tillegg)	kr 435

Kostgodtgjørelse utland

Fullstendig oversikt over satser for kostgodtgjørelse utenlands etter statens reiseregulativ finnes på: https://arbeidsgiver.difi.no/lonn-goder-og-reise/reise/statens-satser-utenlands/	
Måltidstrekk i kostgodtgjørelsen: Frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 %	
For reiser uten overnatting i utlandet kan det gis godtgjørelse inntil følgende av full sats for vedkommende land:	
Reiser fra 6 inntil 12 timer:	50 % av full sats
Reiser fra og med 12 timer:	full sats

Skattedirektoratets forskuddssatser for trekkfri kostgodtgjørelse innenlands og utenlands

Godtgjørelse utover forskuddssatsene er trekkpliktig og skattepliktig.	
<i>Reiser uten overnatting</i>	
6 til 12 timer:	kr 200
Over 12 timer:	kr 400
Måltidstrekk: frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 %.	
<i>Reiser med overnatting</i>	
Bor på hybel/brakk med kokemuligheter (kun tjenestereise – ikke pendlere):	kr 89
Bor på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter:	kr 161
Bor på hotell:	kr 578
Bor på hotell med frokost:	kr 462
Langtransportsjåfører:	kr 300
Måltidstrekk: frokost 20 %, lunsj 30 %, middag 50 %.	

Bilgodtgjørelse mv. (i kr)

<i>Bruk av egne fremkomstmidler. Satser pr. km.</i>	
Egen bil, herunder el-bil	kr 4,03
Tillegg der bomavgift er inkludert i drivstoffprisen	kr 0,10
Skattefri og trekkfri del av bilgodtgjørelse	kr 3,50
Tillegg for kjøring på skogs-/anleggsvei	kr 1,00
Tilhengertillegg	kr 1,00
Motorsykel over 125 ccm	kr 2,95
Moped/motorsykel inntil 125 ccm og andre motoriserte fremkomstmidler	kr 2,00
Snøscooter og ATV	kr 7,50
Båt med motor	kr 7,50
Passasjertillegg, pr. passasjer.	kr 1,00
Satsene for bilgodtgjørelse og passasjertillegg gjelder også utenlands.	

Naturallytelser 2019

Bilbeskatning

Fordelen ved privat bruk av firmabil skal med i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Fordelen fastsettes til 30 % av bilens listepreis inntil kr 308 500 og 20 % av overskytende listepreis. Ved firmabilordning i deler av inntektsåret fastsettes fordelene forholdsmessig for antall hele og påbegynte måneder bilen har stått til disposisjon.

Ved følgende forhold reduseres listepreisen til:

	Ordinær bil	El-bil
El-bil	–	60 %
Eldre bil enn tre år pr. 1. jan.	75 %	45 %
Yrkeskjøring over 40 000 km	75 %	60 %
Eldre bil og yrkeskjøring over 40 000 km (elektronisk kjørebok)	56,25 %	45 %
Varebil klasse 2 (elektronisk kjørebok), faktisk privat kjøring, pr. km		kr 3,40

Beløpsgrense for skattefrie naturallytelser

Overtidsmat (minst 10 timer), dokumenterte utgifter	kr 200
Personalrabatter (inntil 100 %)	kr 8000

Rentefordel ved rimelig lån hos arbeidsgiver

Rentefordelen settes til differansen mellom normrentesatsen og den faktisk betalte renten. Mindre, kortsiktige lån beskattes ikke (lånebeløp på inntil 3/5 G = kr 58 130 pr. 01.05.2018 med tilbakebetalingstid høyst ett år).

Normrentesatser:

Januar og februar	2,10 %
Mars og april	2,10 %
Mai og juni	2,10 %
Juli og august	2,20 %
September og oktober	2,20 %
November og desember	2,50 %

Verdi av fri kost og/eller losji

Fritt opphold – kost og losji	kr 125
Fri kost – alle måltider	kr 89
Fri kost – to måltider	kr 70
Fri kost – ett måltid	kr 46
Fritt losji – ett eller delt rom	kr 36

Elektronisk kommunikasjon

Dekning av utgifter til telefon og internett mv., pr. år	kr 4 392
Pr. måned	kr 366

Gaver i og utenfor ansettelsesforhold (i kr)

Skattefrihet for mottaker

Ansettelsestid 20 år og deretter hvert tiende år	kr 8 000
Bedriften bestått i 25 år eller år delelig med 25	kr 4 000
Arbeidstaker gifter seg, pensjoneres eller slutter etter minst 10 år eller fyller 50 år og deretter hvert tiende år.	kr 4 000
Andre gaver i arbeidsforhold («julekurv»)	kr 2 000
Erkjentlighetsgave utenfor arbeidsforhold	kr 500

Skattefritak gjelder bare gaver i form av naturalia og bare dersom gaven gis etter en generell ordning. Overskrides beløpsgrensene, er det overstigende beløpet skattepliktig. Beløpsgrensene gjelder samlet for gaver fra egen arbeidsgiver og tredjeparter.

Skattefrie inntekter mv.

Frikortgrensen for ungdom	kr 55 000
Skattefri lønnsinntekt for barn under 13 år	kr 10 000
Minstegrense for lønnsinnberetning og skatteplikt:	
– ordinær arbeidsgiver	kr 1 000
– skattefrie selskaper	kr 10 000
– arbeid i hjemmet	kr 6 000

Skal du kjøpe eller selge en bedrift, trenger hjelp med regnskap og skatt/avgift eller planlegger generasjonsskifte? Vi har kompetansen.



Revisjon og attestasjonstjenester

- Ekstern (finansiell) 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
- Insentivordninger
- Merverdiavgift
- Internasjonal skatt
- Generasjonsskifte
- Expatriate tjenester



Transaksjonsstøtte

- Fusjon/fisjon/børsnotering
- Restruktureringer
- Due diligence (finansiell, skatt og avgift)
- Verdsattelser
- 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 uavhengighets regler i revisorloven som kan begrense omfanget og innholdet i vår bistand til egne revisjonsklienter.

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

Grant Thornton Revisjon

Kirkegata 15
0153 Oslo

Tlf. 22 200 400
e-post: oslo@no.gt.com

Grant Thornton Økonomiservice

Kirkegata 15
0153 Oslo

Tlf. 22 200 400
e-post: grant@no.gt.com

Grant Thornton Consulting

Kirkegata 15
0153 Oslo

Tlf. 22 200 400
e-post: consulting@no.gt.com

Grant Thornton Law Advokatfirma

Kirkegata 15
0153 Oslo

Tlf. 22 200 400
e-post: grant@no.gt.com